



EL RÉGIMEN ESPECIAL DEL CRITERIO DE CAJA EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO: PROPUESTAS DE SIMPLIFICACIÓN

JOSÉ JAVIER GARCÍA ROSS (*)

I.- INTRODUCCIÓN

Las dificultades en el acceso a las fuentes de financiación, obligan a las empresas a optimizar su tesorería, en un intento de convertir en líquidas sus posiciones en el menor plazo posible: entre otras medidas, intentando acortar sus plazos de cobro, y retrasando los de pago. En tiempos de crisis económica, como la que nos está tocando vivir en la actualidad, las empresas agudizan el ingenio y se nutren de la fuerza suficiente para idear o asimilar propuestas, que en otro escenario ni siquiera pensarían en plantearse. Una de estas propuestas es el establecimiento de un criterio de caja en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) que abordamos en este artículo, que va en esta línea de optimización y se dirige a solventar el problema financiero derivado de tener que ingresar en la Hacienda Pública un importe en concepto de IVA antes de haberlo cobrado. Así, la solución al citado problema financiero, a juicio de los que la solicitan, pasaría por la implantación de un sistema que retrasase el ingreso del IVA, al menos, hasta el momento de haberlo cobrado, que como se dice en la prensa económica, es "una medida que tiene todo el sentido desde el punto de vista empresarial"¹, máxime en un contexto de crisis agravado por el aumento de la morosidad.

Siendo conscientes de ello, la sola posibilidad de retrasar el ingreso de los impuestos que gravan las

entrega de bienes y prestaciones de servicios en el ámbito de las transacciones comerciales al momento del cobro, se postula como una idea cuando menos atractiva, y por ello, forma parte desde hace ya unos años de las reclamaciones de las organizaciones empresariales y de trabajadores autónomos.

Haciéndose eco de estas reclamaciones, el legislador se ha decidido por la introducción de una modificación en la normativa del IVA que actúe principalmente sobre el devengo del Impuesto. Ahora bien, como es por todos conocido, el Impuesto sobre el Valor Añadido es un impuesto armonizado en el ámbito de la Unión Europea, por lo que cualquier decisión debe enmarcarse en los estrictos términos fijados en su normativa, que principalmente, adopta la forma de directivas, como tendremos ocasión de citar.

Este trabajo, mostrará al lector cuáles son los fundamentos en los que se ha basado el legislador para incorporar este criterio de caja en la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido y su encaje en la normativa europea. También intentará explicar su funcionamiento y aplicación práctica, aun tratándose de una medida totalmente novedosa que no entrará en vigor sino hasta el próximo ejercicio 2014. Y por último, y como se indica en el título, realizará, a mi juicio, propuestas igualmente válidas, destinadas a conseguir el mismo objetivo, pero menos complejas.

(*) Profesor de Derecho Tributario de la Universidad de Deusto.

¹ Periódico Cinco Días de 5 de julio de 2013, pag.26.

II.- EL PRINCIPIO GENERAL DE DEVENGO

II.1.- El principio general de devengo en la normativa fiscal y contable.

Aunque de inicio pueda resultar un tanto tedioso comenzar por recordar categorías teóricas o conceptos generales de derecho financiero, no es menos cierto que en este caso resulta de todo punto obligatorio acudir a ellos para comprender mejor el cómo y por qué el legislador ha optado por incorporar al ordenamiento interno un criterio, como es el de "caja", que, como veremos, en el Impuesto sobre el Valor Añadido constituye una auténtica excepción a la regla tradicional de devengo. No olvidemos que el devengo, es un elemento configurador del tributo, y además, elemento esencial del mismo, que está sujeto al principio de reserva de Ley o Norma Foral.

Previamente a su estudio, debemos ocuparnos de otro elemento configurador del tributo no menos importante, el hecho imponible, que no es otra cosa que el hecho prefijado por la Ley o Norma Foral, cuya realización dará lugar al nacimiento de la obligación tributaria principal. Así por ejemplo, en el Impuesto sobre el Valor Añadido, la entrega con carácter oneroso de una mercancía a un cliente por parte de un empresario o profesional constituye el hecho imponible del Impuesto, no porque se haya producido la entrega, sino porque la realización del citado hecho está contemplado en la norma como generador de la obligación tributaria. Los hechos imponibles, a la postre, son simplemente hechos², que tienen consecuencias jurídicas en virtud de la Ley, y que para que cumplan su función de génesis de la obligación tributaria, deben ser subsuimibles en la definición que del mismo se recoja en la propia norma.

² Como ya señaló el Profesor SAINZ DE BUJANDA, F. en su libro, *Lecciones de Derecho Financiero*, ed.8º, Universidad Complutense-Servicio de Publicaciones, Madrid 1990. pag.193: "Para el nacimiento de la obligación tributaria, el hecho imponible tiene siempre el carácter de puro hecho, dado que la voluntad de los sujetos que realizan el hecho en cuestión será operante para provocar ciertos efectos jurídicos (los queridos por tales sujetos) pero no para dar origen al vínculo tributario, en cuya aparición no interviene más voluntad que la de la ley."

La realización del hecho imponible, como hemos dicho, da lugar al nacimiento de la obligación, pero no necesariamente el momento de la realización material del hecho imponible, supone el nacimiento de la obligación tributaria: el nacimiento de la obligación tributaria se tiene por producido al momento del devengo. De acuerdo con el artículo 21.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) y sus homónimos en las Normas Forales Generales Tributarias (NFGT): "El devengo es el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria." Fíjese bien que dice "se entiende realizado", no que se tenga por realizado. En todo caso, habrá que estar a lo que disponga la Ley o la Norma Foral propia del tributo. Es decir, por virtud de la Ley se puede fijar el momento del devengo antes, simultáneamente o después de la realización del hecho imponible, pero en cualquier caso, el nacimiento de la obligación tributaria, se producirá única y exclusivamente, al momento del devengo señalado como tal en la Ley o Norma Foral. Así por ejemplo, en aquellos impuestos que gravan la obtención de renta, esta constituye el hecho imponible y su obtención tiene lugar en diferentes momentos a lo largo del tiempo –estos serían los momentos en los que se realiza el hecho imponible–, sin embargo, la ley y las normas forales, declaran que el devengo se produce el último día del periodo impositivo.

En resumen, y en palabras de FALCÓN Y TELLA³, "el hecho imponible consiste en el conjunto de circunstancias necesarias y suficientes para que nazca la obligación" y nos permite saber si existe o no la obligación tributaria principal; el devengo por su parte "es el que señala el momento en el que la obligación debe reputarse nacida" que puede coincidir o no, con la realización material del hecho imponible.

Como añade el párrafo segundo del artículo 21.1 de la LGT: "La fecha del devengo determina las

³ FALCON Y TELLA, R.: *Derecho Financiero y Tributario (Parte General)*, ed.2º, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho-Universidad Complutense, Madrid 2013, pag.175-176.

circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa." Ello viene a significar, que es al momento del devengo cuando deben darse las "circunstancias necesarias y suficientes para que nazca la obligación" siendo un elemento a tener en cuenta para determinar la norma aplicable- lo que no quiere decir, que la norma aplicable sea necesariamente la que esté vigente al momento del devengo.⁴

Aunque luego se tratará profusamente al abordar el devengo en el Impuesto sobre el Valor Añadido, permítanme apuntar aquí de manera somera que no debemos confundir devengo con exigibilidad: mientras en aquél se fija el momento en el que se tiene por nacida la obligación tributaria principal -el pago-, su exigibilidad por parte de la Hacienda Pública, puede establecerse por la Ley o Norma Foral en un momento distinto (artículo 21.2 de la LGT).

En cualquier caso, la realización del hecho imponible puede llevar asociado el pago de alguna cantidad a modo de contraprestación entre los sujetos intervinientes en el negocio jurídico constitutivo del mismo -un cliente paga a su proveedor las mercancías entregadas- pero ello, generalmente, no desvirtuará ni añadirá circunstancia modificativa alguna al propio hecho ni al momento de su realización- el devengo se produjo cuando se pusieron los bienes a disposición del adquirente (hecho imponible), con independencia de cuando se haya abonado su importe. El hecho imponible debe tener entre sus características principales, la de ser un indicador de la capacidad económica del obligado tributario, y esta capacidad económica se pone de manifiesto al momento de su realización -a la entrega de los bienes- con independencia ahora, de cuando tenga lugar la corriente monetaria.

⁴ De acuerdo con el artículo 10.2 de la LGT, en los tributos periódicos, se recoge que la norma de aplicación será la que estuviere vigente con anterioridad al inicio del periodo impositivo: "Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin periodo impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo periodo impositivo se inicie en ese momento."

Dicho lo anterior, y tomando en consideración el hecho de que en el Impuesto que nos ocupa se diga que son sujetos pasivos las personas físicas y jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales, y sabiendo que estos empresarios o profesionales están obligados a la llevanza de contabilidad ajustada al Código de Comercio (de acuerdo con su artículo 25), podremos constatar que el principio de devengo también está presente en la normativa contable. En este caso, aquí lo que le interesa a la ciencia contable es la corriente de bienes y servicios, y en menor medida, la corriente monetaria. El principio de devengo aparece así recogido expresamente en el apartado 3º relativo a los Principios Contables, del Marco Conceptual de la Contabilidad tanto del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, como del Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de la Pequeñas y Medianas Empresas: "Devengo. Los efectos de las transacciones o hechos económicos se registrarán cuando ocurran, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran, los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro."

En el mismo sentido, y como consecuencia de que la base imponible del Impuesto sobre Sociedades se calcula a partir del resultado contable, el principio de devengo también opera aquí como regla general (así por ejemplo en el artículo 20.1 de la Norma Foral 3/96, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades vigente en el Territorio Histórico de Bizkaia, se dice: "Los ingresos y los gastos se imputarán en el periodo impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros."). Aunque también aquí, quepa la posibilidad, de que previa autorización de la Administración tributaria, puedan admitirse otros criterios de imputación temporal, lo que no pone sino de manifiesto su carácter excepcional.

Así las cosas, la sola posibilidad de que a efectos contables y en el ámbito del Impuesto sobre So-

ciudades se aplique un principio general de devengo, y en el Impuesto sobre el Valor Añadido, por otro lado, pueda estarse a un criterio diferente, va a generar cuando menos distorsiones que se traducirán necesariamente en un incremento de los costes de gestión para la empresas (compliance cost), que desaconsejarán de inicio su aplicación. No obstante, de esta y otras críticas nos ocuparemos más adelante, después de abordar el estudio del principio de devengo y sus excepciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

II.2.- El devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido: devengo y exigibilidad.

Como se ha dicho, el Impuesto sobre el Valor Añadido es un impuesto indirecto armonizado en el ámbito de la Unión Europea. Por esta razón y por el principio de primacía del Derecho Comunitario, los Estados miembros, no sólo tienen la obligación de adecuar y adaptar su legislación interna a la normativa emanada de las instituciones comunitarias (directivas y reglamentos, entre otros) sino también, a la interpretación que de la misma efectúe el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

A estos efectos, la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante "la Directiva" o "Directiva IVA")- que viene a sustituir a la 77/388/CEE, del Consejo de 17 de mayo de 1977- en sus artículos 62 y 63, recoge la regla general de devengo aunque con ciertas imprecisiones terminológicas, como veremos, al menos en su traducción a la lengua castellana:

"Artículo 62

Se considerarán:

- 1) "devengo del impuesto", el hecho mediante el cual quedan cumplidas las condiciones legales precisas para la exigibilidad del impuesto.
- 2) "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.

Artículo 63

El devengo del impuesto se produce, y el impuesto se hace exigible, en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación del servicio."

A poco que leamos con detenimiento ambos artículos, nos daremos cuenta que cuando la Directiva define el "devengo del impuesto", no es tal, sino el hecho imponible. Recordemos que en el apartado anterior decíamos que el hecho imponible era un hecho –o el "conjunto de circunstancias necesarias y suficientes para que nazca la obligación", en palabras de FALCON Y TELLA–.

Siguiendo a este mismo autor⁵ también debemos concluir, que cuando la Directiva habla de exigibilidad, no hace sino referencia al devengo o nacimiento de la obligación tributaria. Así las cosas, mutatis mutandi, donde la Directiva diga "exigibilidad" podremos entender que estamos en presencia de devengo del Impuesto.

La exigibilidad por su parte, atiende a otro concepto distinto y separado del devengo, como apuntaba el artículo 21.2 de la LGT. El Impuesto sobre el Valor Añadido es un impuesto de devengo instantáneo y de declaración periódica. Esto supone que generalmente, se devengará al momento de la realización del hecho imponible, aunque no será exigible, hasta que se inicie el plazo voluntario de declaración e ingreso, en

⁵ Derecho Financiero y Tributario (Parte General), op.cit. pag.181.: "De la correspondiente definición y de las demás versiones lingüísticas se deduce que el pretendido devengo es en realidad el hecho imponible ("chargeable event") y la expresión exigibilidad hace referencia al devengo o nacimiento de la obligación tributaria y del correlativo derecho de la Hacienda. Así, cuando el artículo 63 de Directiva dice "The chargeable event shall occur and VAT shall become chargeable..." debería haberse traducido "se realiza el hecho imponible y nace la obligación tributaria", y no "el devengo se produce y el impuesto se hace exigible" que es lo que dice la versión oficial en castellano."

este caso, mediante autoliquidación. (Aunque siendo exigible, todavía no estaría en condiciones de ejecutabilidad, de exigencia forzosa si se quiere, hasta que venza el plazo voluntario de pago).

En resumidas cuentas, en el Impuesto sobre el Valor Añadido podemos encontrarnos con tres hitos temporales en la obligación tributaria principal, y por este orden: 1º) El momento de la realización del hecho imponible, en el que se constata la existencia de la obligación tributaria principal (entrega de bienes o prestación del servicio); 2º) El momento señalado por la Ley o Norma Foral en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria, que en los impuestos de devengo instantáneo coincide con el momento de la realización el hecho imponible; y 3º) El momento en el que debe pagarse al Tesoro Público el impuesto devengado de manera voluntaria, y que se corresponde con el periodo voluntario de pago regulado reglamentariamente, y en el que la obligación tributaria principal se convierte en exigible.

La trasposición de la Directiva al ordenamiento interno –sin entrar a valorar lo dispuesto en las Normas Forales por su necesaria equivalencia al tratarse de un impuesto concertado de normativa común- se realiza a través de la Ley 37/92, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), desarrollada reglamentariamente por el Real Decreto, 1624/1992, de 29 de diciembre (RIVA).

El artículo 75 de la LIVA, por lo que a las operaciones interiores⁶ se refiere, viene a establecer que el devengo se produce, en las entregas de bienes, al momento de la puesta a disposición del adquirente, y en las prestaciones de servicios, cuando se presten, ejecuten o efectúen. En otras palabras, el momento de la realización del hecho imponible coincide con su devengo. Ahora bien, y de acuerdo con el artículo 167 de la LIVA, y 71 del RIVA, será exigible durante los pri-

⁶ Obviamos el estudio del devengo en las importaciones y adquisiciones intracomunitarias por no tener relevancia en relación con el régimen especial del criterio de caja.

meros veinte días naturales del mes siguiente a la finalización del correspondiente periodo de liquidación mensual o trimestral, en el que se hubieran devengado.⁷ (Las operaciones se van devengando en diferentes momentos durante el mes o trimestre, pero se declaran de manera periódica y acumulada).

Es decir, con independencia del momento en el que se haya efectuado el cobro de la contraprestación, el sujeto pasivo –empresario o profesional- deberá proceder al ingreso del Impuesto sobre el Valor Añadido en el Tesoro Público, al mes y veinte días, o a los tres meses y veinte días, como máximo, de haber realizado la correspondiente entrega o prestación del servicio. Los veinte días definen el momento de su exigibilidad. Puede ocurrir, por tanto, que para entonces el obligado al pago ya haya percibido el importe del impuesto de su cliente antes de su ingreso, pero también puede ocurrir lo contrario –que es lo que se pretende “corregir” con el nuevo régimen especial del criterio de caja- o lo que sería peor, que el importe a ingresar no se perciba nunca del destinatario de la entrega o prestación.

Esta última dicotomía, entre cantidad repercutida y no cobrada e ingresada en Hacienda, ya ha sido contemplada y solventada en alguna medida- mediante el mecanismo de la modificación de la base imponible recogido en los apartados Tres y Cuatro del Artículo 80 de la LIVA. En estos artículos se establece la posibilidad de reducir la base imponible cuando el destinatario de las operaciones sujetas no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas, siempre que con posterioridad al devengo se dicte auto de declaración de concurso (apartado Tres); o bien cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas resulten total o parcialmente incobrables (apartado Cuatro). Para ello es necesario cumplir una serie de estrictos requisitos, tanto materiales como procedimentales y, por supuesto tempora-

⁷ La correspondiente al último periodo del año, mensual o trimestral, se extiende hasta el día 30 de enero del año natural siguiente.

les, que vienen definidos en el propio artículo 80 de la LIVA, y en el artículo 24 del RIVA, y cuyo incumplimiento conlleva la imposibilidad de recuperar el IVA repercutido y no cobrado: reclamación judicial o notarial, expedición de la factura rectificativa en plazo y remisión de la misma al deudor, comunicación a la Administración tributaria de la rectificación efectuada en el plazo habilitado para ello, entre otras. Lo que por otro lado puede resultar comprensible, dado su carácter excepcional, ya que obliga a la Administración tributaria a interpretarlo restrictivamente, pero que a la postre no soluciona otras situaciones como las de mero retraso en el pago.

II.3.- Excepciones al principio de devengo en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

En el propio artículo 75 de la LIVA encontramos las primeras excepciones a la aplicación del principio general del devengo del impuesto, entre ellas, aquella que se refiere al devengo del impuesto el día 31 de diciembre de cada año, cuando se trata de prestaciones de servicios a las que les sea aplicable el mecanismo de inversión del sujeto pasivo y se lleven a cabo de forma continuada por un plazo superior al año sin que den lugar a pagos anticipados durante dicho periodo; las reglas relativas a los autoconsumos; o los supuestos de transferencia de bienes propios para afectarlos a necesidades de la empresa en otro Estado miembro, en las que se establece la fecha del devengo al momento del inicio de la expedición o transporte.

Al hilo del tema de nuestra exposición, cabría hacerse la siguiente pregunta ¿se establecía con anterioridad a la aprobación del criterio de caja en la Ley la posibilidad de que el devengo del impuesto se produjese al momento del cobro de la contraprestación?

Pues bien el artículo 75, en su apartado Dos, ya recogía (y recoge actualmente) la obligatoriedad de que en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible, el impuesto se devengue en el momento del cobro total o parcial del precio. En este supuesto, debe quedar

meridianamente claro, que aquí no se produce un "devengo anticipado" de la obligación tributaria, sino que nos encontramos ante un mismo hecho imponible -entrega de bienes o prestación de servicios- pero con dos o más obligaciones autónomas: una (o varias) al momento del pago (o pagos) anticipado, y otra final, al momento de la entrega del bien o de la realización de la prestación del servicio (claro que en este último caso, la base imponible lo será por el importe que reste por abonar del total de la contraprestación).

Estas y otras excepciones, dieron lugar a numerosos artículos en periódicos económicos y revistas especializadas, a raíz de las más recientes subidas de tipos impositivos ocurridas en el IVA, con efectos de 1 de julio de 2010, y 1 de septiembre de 2012 (Ley 26/2009, de 23 de diciembre y Real Decreto Ley 20/2012, de 13 de julio), en los que se aconsejaba entonces a los particulares, y aquellos sujetos pasivos del impuesto que no podían deducir la totalidad del IVA soportado en sus adquisiciones, que adelantaran, por ejemplo, el momento de las adquisiciones o el pago de las entregas y prestaciones de servicios contratadas y no entregadas o prestadas, respectivamente. Es decir, quedaba al albur del destinatario la opción de fijar el devengo en un momento anterior o posterior a la subida de tipos con el objetivo de beneficiarse de la aplicación de un porcentaje inferior (lo que por otro lado también originó beneficios temporales para las arcas públicas en forma de aumento de la recaudación como consecuencia del adelanto de las decisiones de consumo), y todo ello, en virtud de lo que establecía el párrafo segundo del artículo 21.1 de la LGT, por el cual será a la fecha del devengo cuando se determinan las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria. Esta "economía de opción", que parece le otorga al administrado la facultad de fijar el devengo en uno u otro momento, ha constituido una de las razones, que como veremos, retrasaba la implantación de un criterio de caja en el IVA.

Si bien esta regla fija el devengo claramente al momento del cobro, ha venido existiendo tradicionalmente otra que lo sitúa al momento de la

exigibilidad del precio: en los contratos de arrendamiento, en los suministros, y en las operaciones de tracto sucesivo en general, el devengo del impuesto tiene lugar en el momento en el que sea exigible la parte del precio que comprenda cada percepción (artículo 75.Uno.7º). El caso que más consultas de particulares ha generado como consecuencia de las modificaciones del IVA citadas en el párrafo anterior, fue el de qué tipo debía aplicarse a los suministros de gas o electricidad, entre otros, realizados con anterioridad a la entrada en vigor de la reforma pero facturados después de la misma. La respuesta, a la vista de lo que hemos comentado es clara: si la fecha de la exigibilidad se ha fijado en el contrato -o viene siendo habitual- que el cobro se realice a una fecha determinada, el devengo, y por ende, la norma aplicable, será la vigente a esa fecha.

Por último nos quedaría el criterio de caja, en el que el IVA se devenga al momento del cobro total o parcial del precio, y que aparece incardinado en la norma como un régimen especial -"el régimen especial del criterio de caja"-, y no como una excepción al principio de devengo a recoger en el artículo 75 de la LIVA, y ello a pesar de que esta fue la intención inicial del Grupo Parlamentario Popular en el Congreso.⁸

No obstante, si recordamos lo dicho en la introducción nos daremos cuenta de que la cuestión debatida no lo es tanto cuándo se produce el

⁸ OCG. Congreso de los Diputados, serie B, núm.206-1, de 30/10/2009: "Proposición de Ley. Artículo único. Devengo del impuesto a PYMES y Autónomos en el momento del cobro del precio. Se modifica el apartado 2 del artículo 75 de la Ley 37/92, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido con la siguiente redacción: "No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible, y en las operaciones sujetas a gravamen cuyos sujetos pasivos se encuentren en la categoría de empresas de reducida dimensión en los términos del artículo 108 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, o bien en la categoría de trabajadores autónomos en los términos del artículo 1 de la Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del trabajo autónomo, el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos."

nacimiento de la obligación tributaria, como cuándo resulta exigible. Si pudiéramos modificar los aspectos temporales de la exigibilidad, conseguiríamos cumplir el objetivo de la reforma: que los pequeños empresarios no deban ingresar el IVA en el Tesoro Público con anterioridad a su cobro, con independencia de cuál sea el momento en el que se produce el devengo de la entrega de bienes o de la prestación del servicio. Valoremos por un momento el hecho de que no puede resultar tan difícil alcanzar una solución que conlleve los mismos efectos que la concesión de un aplazamiento del pago de la deuda tributaria sin garantías ni intereses de demora.

III.- EL RÉGIMEN ESPECIAL DEL CRITERIO DE CAJA EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

III.1.- Origen y fundamento jurídico.

La disfunción temporal entre el momento del cobro del Impuesto sobre el Valor Añadido y el de su obligación de ingreso en el erario público, era ya una cuestión que estaba sobre la mesa de los redactores de la Sexta Directiva en 1977: la posibilidad de establecer el devengo del impuesto al momento del cobro ya se recogió en la Directiva 777/388/CEE, concretamente en el apartado 2 de su artículo 10. Y en similares términos se ha mantenido en la vigente Directiva de 2006:

"Artículo 66

No obstante lo dispuesto en los artículos 63, 64 y 65, los Estados miembros podrán disponer que el impuesto sea exigible, por lo que se refiere a ciertas operaciones o a ciertas categorías de sujetos pasivos en uno de los momentos siguientes:

- a) como plazo máximo, en el momento de la expedición de la factura.
- b) como plazo máximo, en el momento del cobro del precio.
- c) en los casos de falta de expedición o de expedición tardía de la factura, en un plazo determinado que no podrá ser posterior a la

expiración del plazo para la expedición de facturas impuesto por los Estados miembros de conformidad con el párrafo segundo del artículo 222 o, cuando el Estado miembro no haya impuesto este plazo, dentro de un plazo determinado a partir de la fecha del devengo del impuesto. (... J)".

A la vista de lo anterior, la Directiva faculta a cada Estado miembro a introducir excepciones al principio de devengo (recordemos sustituir el término "exigibilidad" de la Directiva por el de "devengo", por la causa apuntada más arriba), y entre ellas, la posibilidad de establecerlo al momento del cobro del precio.

Ahora bien, está facultad del apartado b) del artículo 66, como tal excepción, está condicionada a que venga referida a ciertas operaciones, o a ciertas categorías de sujetos pasivos. En otras palabras, no puede ser generalizada. Tampoco se regulan limitaciones en cuanto al volumen y definición de las operaciones, ni en cuanto a las categorías de sujetos pasivos a los que puede ser susceptible de aplicación, con lo que, respetando, el carácter restringido de la medida, cualquier regulación incorporada a la normativa interna del Impuesto sobre el Valor Añadido del Estado miembro, sería compatible con la Directiva. Sin embargo la experiencia comunitaria se ha decantado por regular sistemas de caja, fundamentalmente, para pequeños y medianos empresarios, por las razones que diremos a continuación.

III.2.- Sistemas del criterio de caja

Hasta ahora solamente nos hemos preocupado por corregir la cuestión por el lado de los ingresos, intentando con la medida evitar que el sujeto pasivo ingrese el IVA a cobrar a sus clientes antes de haberlo percibido efectivamente. Pero no olvidemos, que por la propia operativa del Impuesto, el IVA a cobrar por quién realice la entrega o la prestación de servicios conlleva la posibilidad de que el destinatario empresario o profesional, pueda a su vez deducirlo. Además, para poder realizar la operación sujeta al Impuesto el sujeto pasivo habrá efectuado una serie de adquisicio-

nes de bienes y servicios por las que habrá soportado el Impuesto, que como tal, también pudiera ser objeto de deducción. Ante tales razonamientos, y de manera inmediata, nos surgen las dos siguientes cuestiones de idéntica raíz pero con diferentes sujetos: ¿un empresario o profesional no incluido en el criterio de caja, tiene derecho a deducir el IVA antes de haber pagado el importe de la contraprestación al sujeto pasivo por una operación cuyo Impuesto se devenga al momento del cobro? y, ¿puede el propio sujeto pasivo incluido en el criterio de caja deducir el IVA soportado en sus adquisiciones sin haber abonado el importe de la contraprestación?. Para dar contestación a estas y otras preguntas, vamos a estudiar las diferentes modalidades del sistema del criterio de caja que admite la Directiva del Impuesto sobre el Valor Añadido, y para ello seguiremos la Nota Técnica 04/2012/GE/AEDAF, que se puede consultar en el página web de la Asociación Española de Asesores Fiscales de España (AEDAF) y que data del mes de febrero de 2012.⁹

III.2.1.- Sistema del criterio de caja simple

De acuerdo con la redacción del artículo 167 de la Directiva de IVA, "el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible" (*mutatis mutandi*, exigibilidad por devengo). La consecuencia inmediata, de acuerdo con esta regla general, es que el destinatario de la operación no estará en condiciones de deducir el IVA soportado hasta que aquel no se haya devengado. Y de acuerdo con lo dicho, en las operaciones incluidas en el criterio de caja, el IVA no se devengará hasta que se haya abonado el precio. Por lo tanto, la conclusión inmediata es que el destinatario no podrá deducir el IVA hasta que no haya pagado.

Curiosamente, como afirma CRUZ AMOROS¹⁰, este principio también se recoge en el artículo

⁹ www.aedaf.es Dicha nota a su vez toma como punto de partida el artículo "La Directiva 2010/45/UE: Facturación y otras novedades del IVA", de PÉREZ VEGA, S. y ÁLVAREZ ARROYO, R., publicado en el número 55 de *Actum Fiscal* de noviembre de 2011. Ediciones Francis Lefebvre. Madrid.

98. Uno de la LIVA: “El derecho a la deducción nace en el momento en que se devengan las cuotas deducibles (...)”, pero aun siendo cierta esta aseveración, separa el derecho a la deducción, de su ejercicio y lo condiciona a que el empresario o profesional se encuentra en posesión de la factura recibida -(Artículo 99. Cuatro): “Se entenderán soportadas las cuotas deducibles en el momento en que el empresario o profesional que las soportó reciba la correspondiente factura o demás documentos justificativos del derecho a la deducción. Si el devengo del Impuesto se produjese en un momento posterior al de la recepción de la factura, dichas cuotas se entenderán soportadas cuando se devenguen (...)”¹¹-. Ello nos lleva a contemplar varios escenarios: que se haya recibido la factura y que no se haya abonado -el derecho a la deducción se traslada al momento del pago-; o que se haya abonado el precio pero que todavía no se haya recibido la factura -el derecho a la deducción no podrá ejercitarse hasta que se reciba la factura-. En el supuesto de que con anterioridad a la realización de la entrega de bienes o la prestación del servicio se hubiera efectuado un pago anticipado y se esté en posesión de la factura que lo documente, podrá ser objeto de deducción en ese mismo momento, siguiendo la regla general recogida en el apartado Dos del artículo 75 de la LIVA.

Visto lo anterior, estamos en disposición de abordar el estudio de los diferentes sistemas del criterio de caja, y para ello me gustaría hacer previamente una precisión terminológica que nos ayudará a entender mejor la exposición. En todos los supuestos tomaremos tres sujetos, y estudiaremos las consecuencias que para ellos tiene la aplicación del criterio: el sujeto pasivo, al que es de aplicación el criterio; el proveedor de este que es quien realiza las entregas y prestaciones

¹⁰ CRUZ AMOROS, M.: “IVA. El derecho a deducción. Requisitos generales” en la obra colectiva *Comentarios a la Ley y Reglamento del IVA*. Editorial Civitas, Madrid, 2012.

¹¹ Sobre los requisitos formales para el ejercicio del derecho a deducir el IVA, véase al mismo autor y artículo, y por todas, la Sentencia del TJCE de 21 de octubre de 2010, asunto C-385/09).

de servicios necesarias para el desarrollo de la actividad del sujeto pasivo; y el cliente o destinatario de las operaciones sujetas a cada uno de los sistemas que se citarán. A todos ellos les otorgamos, a efectos didácticos, la condición de empresarios o profesionales con derecho a la deducción total del IVA soportado, y sujetos al régimen general de IVA.

Atendiendo al dictado del artículo 66 b) y 167 de la Directiva, y una vez se entienda realizada la entrega de bienes o la prestación del servicio, cuando el sujeto pasivo opte por el devengo de sus operaciones al momento del cobro (veremos más adelante como su aplicación está sujeta a opción), su decisión tendrá las siguientes consecuencias prácticas a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

- para el sujeto pasivo, se difiere el devengo del IVA hasta que el cliente abone el precio. El derecho a la deducción del IVA soportado en sus adquisiciones podrá ejercitarlo de la forma establecida en los párrafos anteriores al momento de su devengo (cuando se realizó la entrega o la prestación del servicio, si su proveedor no está sujeto también al criterio de caja) sin esperar al momento del pago.
- para el cliente, se difiere la deducción del IVA soportado hasta el momento del pago.

Este sistema que llamaremos sistema del criterio de caja simple puro, va a ocasionar que el cliente, que no ha tomado parte en la decisión del sujeto pasivo, deba soportar sus consecuencias: el coste financiero derivado de no poder deducirse el IVA hasta el momento del pago, y el incremento del coste administrativo y contable derivado de su gestión. Ante tal tesitura, la lógica nos dirá, que a igualdad de precio, el cliente optará por acudir a aquellos suministradores que no apliquen el criterio de caja.

No obstante, el borrador de la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del Impuesto sobre el

Valor Añadido, en lo que respecta a las normas de facturación (de las que hablaremos más adelante), recogía un párrafo en el artículo 167.bis¹² que finalmente no se incorporó en su aprobación, por el cual se autorizaba a los Estados miembros a establecer un régimen optativo en virtud del cual el derecho a la deducción del IVA devengado de acuerdo con el artículo 66 b) se difiriese hasta el momento del pago a su proveedor, lo que a sensu contrario pudiera entenderse como que en estos caso el cliente, a falta de esta cautela, estaría en su derecho de deducir antes del pago. No obstante, la declaración de Actas del Consejo, que se incorporó a la Directiva 2010/45/UE –según consta en la Decisión de 21 de junio de 2010 del Consejo- ya recogió expresamente la posibilidad de que los Estados miembros pudieran introducir excepciones al principio que figura en el artículo 167-binomio devengo/deducibilidad- de la Directiva 2006/112/CE cuando el proveedor de bienes o prestador de servicios esté sujeto a imposición basada en sus ingresos.¹³ En resumen, queda en manos de los Estados Miembro por tanto la posibilidad de que el cliente tenga derecho a deducir el IVA con anterioridad o al momento del pago del precio.

Cuando se regule esta posibilidad, y el cliente pueda deducir el IVA soportado al momento de la puesta a disposición de los bienes, en caso de entrega, o al momento en que se preste, ejecute o efectué la prestación, estaremos en presencia de lo que podemos denominar como un sistema del criterio de caja simple mixto.

Ambos sistemas por tanto, son admisibles de acuerdo con lo normativa europea.

III.2.2- Sistema del criterio de caja doble.

¹² “Los Estados miembros podrán establecer un régimen optativo en virtud del cual el derecho a deducción de los sujetos pasivos cuyo IVA únicamente resulte exigible con arreglo al artículo 66, letra b), se difiera hasta que se abone a su proveedor el IVA correspondiente a los bienes que éste le haya entregado o a los servicios que le haya prestado.”. Documento 9873/10 <http://register.consilium.europa.eu/>

¹³ Documento 10858/10.<http://register.consilium.europa.eu/>

Por mor de la Directiva 2010/45/UE, de 13 de julio, citada más arriba, se introduce un nuevo artículo 167 bis que recoge la posibilidad de incorporar al ordenamiento interno de los Estados miembro un régimen optativo por el cual podrán recoger, que para aquellos sujetos pasivos incluidos en el criterio de caja, se difiera el derecho a la deducción del IVA soportado en sus adquisiciones, hasta el momento en el que abonen el precio de las mismas a sus proveedores, de acuerdo con las condiciones que en el mismo se establecen:

“Artículo 167

Los Estados miembros podrán establecer un régimen optativo en virtud del cual el derecho a deducción de los sujetos pasivos cuyo IVA únicamente resulte exigible con arreglo al artículo 66, letra 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 que apliquen el régimen optativo a que se refiere el párrafo primero establecerán un umbral para los sujetos pasivos que se acojan a dicho régimen dentro de su territorio tomando como base el volumen de negocios anual del sujeto pasivo calculado de conformidad con el artículo 288. Este umbral no podrá exceder de 500.000 euros o su equivalente en moneda nacional. Los Estados miembros pueden aumentar este umbral hasta 2.000.000 euros o su equivalente en moneda nacional previa consulta al Comité de IVA. No obstante, no se exigirá que consulten al Comité de IVA 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 informarán al Comité del IVA de las disposiciones legales nacionales adoptadas en virtud del párrafo primero.”

Estaríamos ahora en presencia de lo que denominaríamos un sistema del criterio de caja doble:

- para el sujeto pasivo, se difiere el devengo del IVA hasta que el cliente abone el precio.

Y el derecho a la deducción del IVA soportado en sus adquisiciones solamente podrá ejercitarlo al momento del pago al proveedor.

- para el cliente, se difiere la deducción del IVA soportado hasta el momento del pago (no varía con respecto al simple).

Al igual que dijimos en el epígrafe anterior, este sistema podría denominarse como sistema del criterio de caja doble puro, ya que no permite la deducción del IVA por parte del destinatario de las mercancías (cliente) hasta que procede a su pago. En otro caso, tomando todas y cada una de las consideraciones allí apuntadas, si se permitiese la deducción del IVA al cliente al momento de la puesta a disposición de los bienes o de la ejecución de la prestación, estaríamos ante un sistema del criterio de caja doble mixto.

Cualquiera de los dos sistemas sería acorde con la Directiva 2006/112/CE.

Queda por tanto a disposición de los Estados miembros la posibilidad de optar por uno u otro sistema (simple o doble) en su dos modalidades (puro o mixto), aunque no cabe duda que el sistema del criterio de caja doble conlleva un punto de justicia tributaria, este debiera ser en todo caso mixto, para producir las menores injerencias en el funcionamiento general y en la operativa del Impuesto. En todo caso la medida debiera ser para determinadas operaciones o categorías de sujetos pasivos, y nunca generalizada. En la actualidad el criterio de caja se aplica en varios países europeos de manera divergente.¹⁴

III.3.- El régimen especial del criterio de caja.

En el ordenamiento interno se ha incorporado a la LIVA mediante modificación aprobada por la llamada Ley de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, Ley 14/2013, de 27 de sep-

¹⁴ Véase PÉREZ VEGAS, S. y ÁLVAREZ ARROYO, R., "La Directiva 2010/45/UE..." op.cit.: Italia, Irlanda, Alemania, Austria, Reino Unido, Eslovenia, Estonia y Suecia. También en Polonia como veremos seguidamente.

tiembre, (en adelante Ley de Emprendedores o LEI) en la forma de nuevo régimen especial, que se suma a los ya existentes: simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca, de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, de operaciones con oro de inversión, de agencias de viajes, de recargo de equivalencia, de servicios prestados por vía electrónica, de grupo de entidades, y ahora, de "régimen especial del criterio de caja".

La Ley de apoyo a los Emprendedores y su internacionalización, principia por justificar en su Exposición de Motivos al menos tres cuestiones que hemos venido abordando hasta ahora: la necesidad de su aprobación, dice para paliar los problemas de liquidez y de acceso al crédito de la empresas; el fundamento en la normativa comunitaria, que encuadra mal en el artículo 167 bis de la Directiva y no en el apartado b) del artículo 66 –en el 167 bis se justifica no el sistema del criterio de caja, sino el sistema del criterio de caja doble que es el que realmente se incorpora al ordenamiento interno-; y por último, la presunción de que la implementación de este sistema puede dar lugar a situaciones de retraso en el pago de las obligaciones comerciales y adelanta algunas de las medidas para atajarlas.

III.3.1.- Requisitos subjetivos y condiciones: opción, renuncia y exclusión.

Se introduce un nuevo Capítulo X en el Título IX de la Ley 37/92, en el que bajo la denominación de "Régimen Especial del Criterio de Caja" viene a recoger todo lo que atañe al nuevo sistema, en su modalidad de sistema del criterio de caja doble puro, como veremos. Las obligaciones formales y otros aspectos relativos a la gestión del Impuesto, se han incorporado al Reglamento 1624/1992, con la creación de un nuevo Capítulo VIII en su Título VIII, a través del Real Decreto de modificación del RIVA recientemente aprobado¹⁵. Se dispone además que estas modifica-

¹⁵ REAL DECRETO 828/2013, de 25 de octubre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, el Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributa-

ciones, tanto de la Ley como la del Reglamento, en su caso, relativas al régimen especial del criterio de caja, entrarán en vigor el día 1 de enero de 2014.

Haciendo uso de la facultad reconocida en la Directiva a los Estados miembros por el artículo 167 bis -introducido en virtud de la Directiva 2010/45/UE- el artículo 163 decies de la LIVA, viene a establecer que podrán aplicar este régimen aquellos sujetos pasivos que en el año natural anterior no hubieran superado los 2.000.000 euros de volumen de operaciones. En concordancia con lo dispuesto en el artículo 66 de la Directiva, la norma limita su alcance a ciertas categorías de sujetos pasivos, microempresas y trabajadores autónomos, sin hacer distinción entre personas físicas, jurídicas o entidades en régimen de atribución de rentas, aunque sus consecuencias pueden tener un alcance más general. Sin embargo, la LIVA va más allá de lo dispuesto por la Directiva cuando recoge, además, y como causa de exclusión -por ende, como requisito para su aplicación- que el sujeto pasivo haya cobrado en efectivo más de 100.000 euros del mismo destinatario en el año natural (apartado Cinco del artículo 163 decies por remisión al artículo 61 nonies del nuevo Reglamento). Es decir, la potencialidad de acceder al régimen pasa por el cumplimiento de dos circunstancias: tener un volumen de operaciones inferior a 2.000.000 de euros, y no haber cobrado en efectivo de un mismo destinatario más de 100.000 euros. Este requisito adicional no es más que una medida suplementaria de cara a evitar situaciones de fraude, y que es consecuencia de la obligación que tiene el sujeto pasivo de acreditar la fecha del cobro total o parcial del precio, como se dirá.

ria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de inspección y gestión tributaria, y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, y el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre. http://www.minhap.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Proyectos/Tributarios/Proyecto_RD_Reglamentos_Impuestos_Varios.pdf

En relación con la determinación del volumen de operaciones, se establecen las cautelas de rigor para cubrir las posibles situaciones existentes a efectos del cálculo: si el sujeto pasivo hubiese iniciado sus actividades en el año anterior, el importe se elevará al año; y cuando no hubiera realizado actividad alguna en el año anterior, se le permite aplicar el régimen en el año natural en curso.

La inclusión en el régimen dependerá como decimos, de que el sujeto pasivo cumpla con los requisitos apuntados, y de que opte por su aplicación (artículo 163 undecies). Siendo optativo por tanto. Dicha opción, como es habitual y de acuerdo con el artículo 61 septies del Reglamento, se ejercitará al momento de iniciarse la actividad o bien durante el mes de diciembre inmediatamente anterior al inicio del año de su aplicación, mediante la presentación de la correspondiente declaración censal. Salvo renuncia, la opción se entenderá prorrogada automáticamente para los años siguientes, sin que exista un período mínimo de permanencia.

Ahora bien, en caso de renuncia, que deberá formularse en la correspondiente declaración censal en el mes de diciembre del año anterior en el que deba surtir efecto, no se podrá volver a optar por el régimen hasta que hayan transcurrido al menos 3 años desde aquella (artículo 61 octies).

Este período de tres años no será de aplicación en los supuestos de exclusión por haber dejado de cumplir los requisitos que posibilitan la aplicación del régimen, principalmente por haber superado los límites señalados en el artículo 163 decies de la LIVA. En estos casos, el sujeto pasivo, cuando cumpla de nuevo los citados requisitos, podrá optar por su inclusión en el régimen, sin mínimo temporal alguno. La exclusión en todo caso tendrá efectos siempre en el año inmediato posterior, por lo que podremos encontrarnos con sujetos pasivos que habiendo rebasado en el año en curso el límite de 2.000.000 de volumen de operaciones o de 100.000 de cobros en efectivo respecto de un mismo destinatario, sigan estando incluidos en el régimen especial del criterio de caja, al menos para ese año.

Ahora bien, en el supuesto de un sujeto pasivo que en el año anterior hubiera estado tributando de acuerdo con este régimen especial ¿cómo se computará el volumen de operaciones a efectos de comprobar si ha superado o no el límite de los 2.000.000? ¿de acuerdo con las operaciones cobradas (y devengadas por tanto) o en función de las operaciones realizadas? La LIVA es determinante al respecto en el apartado Cuatro del artículo 163 decies: *“A efectos de determinar el volumen de operaciones efectuadas por el sujeto pasivo referido en los apartados anteriores, las mismas se entenderán realizadas cuando se produzca o, en su caso, se hubiera producido el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido, si a las operaciones no les hubiera sido de aplicación el régimen especial del criterio de caja.”* En otras palabras, la norma ya nos adelanta el “doble registro” de las operaciones por fecha de realización, y por fecha de cobro, ya que en otro caso resultaría prácticamente imposible determinar el cumplimiento o incumplimiento de los umbrales.

III.3.2.- Requisitos objetivos: operaciones excluidas.

Como se ha venido comentando, el régimen especial del criterio de caja sólo será de aplicación para las operaciones interiores: entregas de bienes y prestaciones de servicios que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto (artículo 163 duodecimos de la LIVA).

Algunos autores como CARBAJO VASCO¹⁶, ya apuntaron, antes incluso de la publicación del Proyecto de la LEI, que la aplicación del criterio de caja debía efectuarse para el conjunto de todas las operaciones que realizase el sujeto pa-

¹⁶ CARBAJO VASCO, D.: *“Algunas reflexiones en torno a la implantación de un IVA con devengo según criterio de caja”*. Partida Doble, nº 241. Editorial Wolters Kluwer. Madrid, 2012.pag.18.:*“Esto supondría que, una vez delimitados los sujetos pasivos tipo pyme, prácticamente, todas sus operaciones sometidas al IVA (entregas de bienes y prestaciones de servicios) pasarían a devengarse en términos de caja, no pudiendo la Administración tributaria española, ni el contribuyente “decidir” cuáles sí y cuáles no, o establecer una tipología que las abarcase, lo cual supone una dificultad añadida (...)”*.

sivo, y así se ha recogido finalmente en el párrafo segundo del apartado Uno del artículo 163 duodecimos de la LIVA. Se entendía entonces y se entiende ahora, que no es de recibo que el sujeto pasivo pueda optar individualmente operación por operación, y a su antojo por el criterio de caja o por el criterio general de devengo recogido en el artículo 75, porque ello no solo propiciaría la aparición de actuaciones fraudulentas, sino porque además, complicaría en demasía la gestión del Impuesto (ya de por sí complicada, como tendremos ocasión de ver).

No obstante, se excluyen del régimen especial del criterio de caja las siguientes operaciones:

- Las acogidas a los regímenes especiales simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca, del recargo de equivalencia, del oro de inversión, aplicable a los servicios prestados por vía electrónica y del grupo de entidades.
- Las exportaciones y operaciones asimiladas a las exportaciones, las relativas a zonas francas, depósitos francos y otros depósitos, y a los regímenes aduaneros y fiscales y las entregas intracomunitarias.
- Las adquisiciones intracomunitarias de bienes y aquellas operaciones en las que sea de aplicación la inversión del sujeto pasivo.
- Las importaciones y operaciones asimiladas a las importaciones.
- El autoconsumo de bienes y servicios.

III.3.3.- Contenido del régimen especial.

El ordenamiento jurídico interno ha optado por la aplicación de un sistema del criterio de caja, en su modalidad doble puro, de tal forma que si bien el devengo de las operaciones se producirá en el momento del cobro, el sujeto pasivo que optó por su inclusión en el régimen, no podrá deducir el IVA soportado de sus adquisiciones de bienes y servicios hasta el momento del pago. Por su adjetivo de puro, se incluye también en este

diferimiento del derecho a la deducción, a los destinatarios o clientes.

Para atender a las reclamaciones de los pequeños empresarios y trabajadores autónomos, el legislador ha intentado hacer una suerte de "funambulismo normativo", y se debate así, entre dar respuesta a las citadas reclamaciones respetando la estructura y sistemática del Impuesto, y a su vez, intentando evitar el fraude que pudiera derivarse de la incorporación del nuevo régimen, que es hacia donde parece que finalmente se decanta.

Por el lado de IVA devengado en sede del sujeto pasivo.

Como reflejo en parte, de la letra b) del artículo 66 de la Directiva, el artículo 163 terdecies de la LIVA nos dice: *"En las operaciones a las que sea de aplicación este régimen especial el Impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos o si este no se ha producido, el devengo se producirá el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación."*

Estamos pues ante varias cuestiones. La primera recoge la esencia del régimen, *"el impuesto se devengará al momento del cobro total o parcial del precio"*, y no se desvía un ápice del texto de la Directiva. Ya tenemos aquí los diferentes momentos de la obligación tributaria, o al menos dos: el momento de la realización del hecho imponible, y el momento del nacimiento de la obligación tributaria de acuerdo con lo que dispone la norma, disociados a pesar de tratarse como dijimos de un impuesto instantáneo.

Sin embargo el segundo párrafo es el que pone de manifiesto lo apuntado, es la "coletilla" destinada a evitar las posibles situaciones de fraude. El legislador sigue pensando que deja en manos del sujeto pasivo la posibilidad de retrasar el cobro y por tanto, el ingreso del Impuesto en las arcas públicas, y por ello añade *"si este no se ha producido, el devengo se producirá el 31 de diciembre del año inmediato posterior"*. En primer lugar no tiene en cuenta que el momento del de-

vengo fijado por el artículo 75 también puede retrasarse –posponiendo la fecha de entrega o la finalización de la prestación del servicio, por ejemplo–, al igual que se pueden negociar con el cliente o destinatario las fechas de pago, con las mismas facilidades o con las mismas dificultades, según el caso. No sopesa el hecho de que el retraso en el cobro no sólo supone un ingreso tardío de la cuota del Impuesto en el Tesoro Público, sino también un retraso en la disposición de los fondos que el empresario o profesional necesita para atender a sus obligaciones y que constituyen el beneficio de la actividad. Desde este prisma quizás sea más fácil "negociar" con el cliente la fecha de la entrega de la mercancía, que la del cobro del precio. Así al menos lo ha entendido también el TJCE en su Sentencia de 26 de Octubre de 1995, Asunto C-144/94 *Italitica*, quien en relación con el establecimiento de un plazo máximo de devengo para las obligaciones cuyo nacimiento se pospone al momento del cobro, llegaba a decir lo siguiente: *" (...) el legislador comunitario ha considerado que el interés de un operador económico en cobrar la contrapartida del servicio prestado representa un estímulo suficiente para asegurar el pronto pago de la prestación"*. Volveremos sobre ella.

En cualquier caso, y de acuerdo con la citada redacción, todas las operaciones finalmente se devengarán a una fecha determinada. Lo que no ha tenido en cuenta el legislador es que la referida "coletilla" ya ha sido declarada contraria a lo dispuesto en la Directiva en al menos dos ocasiones: una, en la Sentencia ya citada en el párrafo anterior, y otra, y más reciente, en la Sentencia del TJUE de 16 de mayo de 2013, Asunto C-169/12, *TNT Express Worldwide*.

Efectivamente, como dice el Profesor FALCON Y TELLA¹⁷: *"Obviamente, el régimen especial consiste en retrasar el devengo hasta el momento del cobro o pago tanto en relación con el IVA soportado, al amparo del art. 167, como en relación al*

¹⁷ FALCON Y TELLA, R.: *"La incompatibilidad entre el criterio del cobro y la existencia de un límite temporal máximo para el devengo del IVA (STJUE 16 de mayo 2013, TNT Express Worldwide)"*, *Quincena Fiscal Aranzadi* n° 14/2013. Editorial Aranzadi. Pamplona, 2013.

IVA devengado justificándose en este caso el retraso en el devengo en la letra b) del artículo 66. Ahora bien ocurre que este mismo precepto ha sido interpretado por STJUE de 16 de mayo de 2013, TNT Express Worldwide, en el sentido de que la posibilidad de establecer un plazo máximo a partir de la realización del hecho imponible (el llamado "devengo", en la caprichosa versión castellana) solamente existe cuando el criterio de devengo establecido por el Estado es el del momento de la expedición de la factura. En cambio, si se opta por el criterio de caja, la Directiva no permite establecer un plazo máximo transcurrido el cual el impuesto se devenga aunque no se haya cobrado. Si se opta por el devengo sólo se produce cuando se cobra, por mucho que se retrase el destinatario de la operación."

Las excepciones al principio general de devengo que establece la Directiva en su artículo 66, si recordamos, se distribuían en tres letras: la a) por la que se permitía trasladar el devengo como plazo máximo al momento de la expedición de la factura; la b) al momento del cobro; y la c), cuya actual redacción proviene de la modificación efectuada por la ya famosa Directiva 2010/45/UE, y que habilitaba a los Estados miembros en los casos de falta de expedición o expedición tardía de la factura, a fijar el nacimiento de la obligación tributaria en un plazo determinado a partir de la fecha del devengo. Así las cosas, tanto la Sentencia del asunto Italitica de 1995, como la TNT Express Worldwide de 2013, alegan, que dicho precepto, al suponer una excepción al principio general debe ser interpretado restrictivamente, y por lo tanto, el supuesto del apartado c) y el plazo que dicho precepto establece solo pueden estar vinculados a la aplicación de la letra a) ya que el plazo está supeditado a que no haya factura o a que se retrase su expedición y no a la falta de cobro o a un cobro tardío. En relación con el asunto de la Sentencia TNT Express Worldwide, que se refería a la adecuación de la normativa vigente en Polonia a la Directiva de IVA por los servicios de transporte a los que se aplicaba el criterio de caja pero con un plazo máximo de devengo a los 30 días desde la prestación del servicio, el Tribunal falló lo siguiente: "El artículo 66 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de

noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por la Directiva 2008/117/CE del Consejo de 16 de diciembre de 2008, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que establece el impuesto sobre el valor añadido se hace exigible, respecto a los servicios de transporte y expedición, en la fecha del cobro íntegro o parcial del precio pero, como plazo máximo, a los treinta días contados desde el día de prestación de los servicios, aun cuando la factura se haya emitido antes y prevea un plazo de pago posterior."

Así las cosas, recoge la norma que deberá acreditarse el momento del cobro, total o parcial de la operación. Al igual que ocurría con los pagos anticipados, aquí nos encontramos con un hecho imponible del que surgen tantas obligaciones tributarias principales, como cobros parciales haya, que en todo caso habrá que acreditar. Ni en la LIVA y ni en el Reglamento, se habla del medio idóneo para la acreditación por lo que entendemos que habrá que estar a lo que sobre el particular dispone la LGT (artículo 105 y ss.): justificante de la transferencia bancaria, fotocopia del talón o cheque, etc... o cualquier otro medio de prueba admitido en derecho, como pudiera ser la declaración del cliente o la presentación por parte de este de la factura en la que conste la fecha y el hecho de haber abonado el importe contrastada con su anotación contable o registral (esto último para los casos más problemáticos como serán los de pago en efectivo). No olvidemos que la fecha del cobro determina el devengo, por lo que sería recomendable que la propia norma, o más bien el reglamento, recogiese una definición de qué se entiende por cobro del precio¹⁸ y sobre todo en

¹⁸ CARABAJO VASCO, D. ya lo intuía en su artículo "Algunas reflexiones en torno..." op.cit. pag.18: "Además, se necesitarían precisiones como, por ejemplo, determinar que se entiende por cobro efectivo, por ejemplo, cuando se utilizan instrumentos financieros tipo "factoring", cuando se cobra mediante transferencia o giro bancario, cuando se instrumente el cobro mediante letras, pagares o efectos comerciales, etc... pues "cobro" no equivale siempre a un día concreto, sino que la propia vida financiera y mercantil determina fechas diferenciadas según el instrumento de cobro utilizado."

qué momento se tiene por realizado en función de los diferentes instrumentos de pago utilizados. Repárese en que la acreditación se dice, no recae sobre el medio sino sobre la fecha, aunque esta se deba acreditar mediante aquel, siempre y cuando no sea en efectivo, en cuyo caso la importancia residirá en probar que no se ha incurrido en la causa de exclusión de los 100.000 euros anuales con el mismo destinatario.

Otra cuestión, en consonancia con el retraso del devengo, y con la posibilidad de su deducción por parte del destinatario, es el hecho de que aunque la repercusión se realiza al momento de la expedición de la factura -de acuerdo con el artículo 61 undecies del RIVA, si el destinatario es un particular, o antes del día 16 del mes siguiente para empresarios o profesionales- la repercusión se entiende producida al momento del cobro, intentado trasladar aquí lo dispuesto en el artículo 167 de la directiva y el 98 de la LIVA, en los que se exige la coincidencia temporal del binomio devengo de la operación/derecho a deducción en sede del destinatario.

Por el lado del IVA deducible en sede del sujeto pasivo.

Haciendo uso de la facultad del artículo 167 bis de la Directiva, el legislador ha optado porque el derecho a la deducción de las cuotas soportadas en sede del sujeto pasivo se traslade también al momento del pago efectivo, lo que por otro lado responde a la lógica económica, pero también para evitar conductas abusivas.

A similitud de lo que se decía al hablar del IVA devengado, el derecho a la deducción de las cuotas soportadas por los sujetos pasivos acogidos a este régimen especial nace en el momento del pago total o parcial del precio por los importes efectivamente satisfechos. A lo que se añade la "coletilla" antifraude y contraria al ordenamiento comunitario "o si este no se ha producido, el 31 de diciembre de la año inmediatamente posterior a aquel en que se haya realizado la operación". Corresponsabilidad necesaria en virtud del axioma tantas veces reiterado de que el derecho a la deducción nace en el momento en

el que se devengan las cuotas deducibles: si aquellas se devengan a una determina fecha, el derecho a la deducción nacerá en esa misma fecha.

La fecha del pago deberá también acreditarse. Sirva aquí lo dicho para la acreditación del momento del cobro, salvo por lo que se refiere a la prueba del medio utilizado en cuanto al efectivo se refiere, de cara a incurrir en la causa de exclusión, ya que esta solo opera cuando son los cobros con un mismo destinatario los que superen los 100.000 euros.

En cuanto a los apartados b) y c) del apartado 3 del artículo 163 terdecies, simplemente vienen a reflejar la doctrina general de que el derecho a la deducción deberá ejercitarse en la declaración liquidación que corresponda, pero con un matiz: aquí el periodo de liquidación es el correspondiente al nacimiento del derecho a la deducción, y en el artículo 99.Tres, al periodo de liquidación en el que se hubiera soportado. La diferencia es importante, ya que en este segundo caso, el apartado Cuatro del artículo 99, dice que las cuotas se entenderán soportadas en el momento de que el empresario reciba la factura, se presupone por tanto que el sujeto pasivo incluido en el régimen especial del criterio de caja ya ha recibido la factura con anterioridad al pago, que es cuando nace el derecho a la deducción. A sensu contrario se podría entender, en contra de mi propio planteamiento puesto de manifiesto líneas arriba, que no es necesario estar en posesión de la factura para ejercitar el derecho a la deducción, o que si el pago es anterior a haber recibido la factura, no hay problema por incluir la cuota deducible en la autoliquidación correspondiente al periodo en que se satisfizo el precio o en la del 31 de diciembre del año posterior, sin estar en posesión de la misma. No creo sinceramente que este razonamiento sea posible, ya que va contra de la propia operativa del impuesto. En cualquier caso el plazo de caducidad sigue siendo de cuatro años, a contar desde el nacimiento del derecho a la deducción.

Los efectos de la renuncia y la exclusión serán comunes tanto para IVA devengado como para el

IVA deducible. Así lo dice el artículo 163 quaterdecies de la LIVA, cuando afirma que las operaciones, tanto entregas de bienes, prestaciones de servicios, como las adquisiciones de unos y otros, efectuadas durante el periodo en el que el sujeto pasivo estuvo incluido en el régimen especial del criterio de caja mantendrán las mismas normas en cuanto a su devengo o deducción. Es decir, si producida la renuncia o exclusión en un año natural estuviera pendiente de cobro una entrega de bienes realizada durante la vigencia del régimen especial pero cuyo precio se percibiera total o parcialmente al año siguiente de la renuncia o de haber incurrido en la causa de exclusión, se devengará en ese mismo momento, y se incluirá en el periodo o periodos de liquidación que corresponda. De igual manera con las cuotas de IVA soportado por las que no hubiera nacido todavía su derecho a la deducción, pendientes de pago en otras palabras.

III.3.4.- El régimen especial y el destinatario de las operaciones.

Cuando el destinatario de las operaciones esté incluido también en el régimen especial del criterio de caja, no cabe duda alguna, como ya hemos dicho, que el derecho a la deducción del IVA soportado se le pospone hasta el momento del pago del precio de prestación. Como consecuencia lógica del ejercicio de la opción. Pero ¿qué ocurre cuando el destinatario de la operación no está incluido en el régimen especial del criterio de caja y contrata con sujeto pasivo que ha optado por su aplicación?

La Directiva no contempla esta situación como una obligación impuesta, es más, permite a los Estados miembros que en su ordenamiento interno se pueda quebrar el principio recogido en el artículo 167, por el cual el derecho a la deducción nace el momento en el que la cuota resulta exigible (exigible en palabras de la Directiva, devengo para nosotros), como ya vimos.

En mi modesta opinión, entiendo que la regulación que recoge la LIVA sobre el criterio de caja se ha hecho más pensando en evitar situaciones potenciales de fraude, que en intentar redactar

una norma acorde con la sistemática del impuesto -principio de neutralidad, incluido- o en minimizar las obligaciones formales. Así, para aquellos sujetos pasivos destinatarios de las operaciones realizadas por empresarios o profesionales a los que sea de aplicación el régimen especial, que no estén incluidos en el mismo, el derecho a la deducción de la cuotas soportadas en sus adquisiciones de bienes y servicios "se producirá en el momento del pago total o parcial del precio de las mismas, por los importes efectivamente satisfechos, o, si este no se ha producido, el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación.", con las mismas exigencias citadas en el epígrafe anterior, incluso las de acreditación del pago y formales establecidas para sus suministradores (artículo 163 quinquiesdecies de la LIVA).

Por lo tanto, no ya solo las microempresas o trabajadores autónomos van a estar afectados por las directrices del régimen especial, sino también el resto de los empresarios o profesionales que contraten sus adquisiciones de bienes y servicios con ellos. Hasta ahora estos destinatarios tenían la posibilidad de deducir el IVA incluso con anterioridad al hecho de haberlo abonado a sus proveedores, con un efecto financiero a su favor para nada desdeñable y con el que las grandes empresas podían obtener pingües beneficios en función de los plazos acordados para el pago. Ahora se les dice no sólo que tal ejercicio no va a ser posible, sino que además deben modificar sus sistemas contables para adaptarlos a la gestión del impuesto. No solamente pierden un ingreso, sino que además, se les penaliza con un gasto. ¿Qué harán en esta situación? Muy sencillo, a igualdad de precio, evitarán contratar con empresarios o profesionales que estén incluidos en el citado régimen especial. Y a su vez, dicha actuación se constituirá en un revulsivo para el ejercicio de la opción de los pequeños empresarios o profesionales por el citado régimen.

Es cierto que la Directiva obliga, pero también es cierto, que de acuerdo con lo dicho, también le faculta para permitir la deducción a los destinatarios no incluidos en el régimen-sistema de caja

doble mixto- de la misma manera que lo venía haciendo hasta la fecha sin distinción entre sujetos pasivos incluidos en el régimen especial del criterio de caja y no incluidos. Pero ello hubiera conllevado probablemente un descenso en la recaudación, eso sí, meramente temporal.

III.3.5.- Obligaciones formales.

Múltiples y variadas, como no podía ser de otra manera, dada la propia complejidad del régimen.¹⁹

Obligaciones registrales.

La lógica pudiera sugerir que las anotaciones en el libro de facturas expedidas o en el libro de facturas recibidas, se efectuase, como manda el artículo 69 del RIVA, en el momento en que se realice la liquidación y pago del impuesto relativo a dichas operaciones o, en cualquier caso, antes de que finalice el plazo legal para realizar la referida liquidación y pago en período voluntario: en el momento del cobro o en el momento del pago. Pues bien, tanto para los sujetos pasivos incluidos en el régimen especial del criterio de caja como para los destinatarios de sus operaciones, se deberá proceder a un doble registro o doble anotación.

Como establece el artículo 61 decies del RIVA, además de la fecha de expedición y la fecha de realización de las operaciones si es diferente de la anterior, y del resto de los datos recogidos en el artículo 63.3 del Reglamento de IVA, los sujetos pasivos incluidos en el régimen especial del criterio de caja deberán hacer constar:

- 1º.-Las fechas de cobro, parcial o total, de la operación, con indicación por separado del importe correspondiente. En el supuesto de cobro parcial habrá tantas anotaciones o complementos de anotaciones, como cobros, además de la necesaria al momento de la expedición de la factura,
- 2º.-Se indicará la cuenta bancaria o el medio de cobro utilizado, que pueda acreditar el cobro parcial o total de la operación. En-

lazando con lo que decíamos en epígrafes anteriores, aunque la LIVA sólo exige la acreditación del momento del cobro, el medio deviene necesario.

De manera similar, pero ahora para el caso del libro de facturas recibidas, tanto para los sujetos pasivos incluidos en el régimen especial del criterio de caja, como para los destinatarios de las operaciones efectuadas por sujetos incluidos, deberán inscribirse, además de las anotaciones que refiere el apartado 4 del artículo 64 del RIVA:

- 1º.-Las fechas de pago, parcial o total, de la operación, con indicación por separado del importe correspondiente, en su caso. Se anotará la factura, luego habrá tantas anotaciones o anotaciones complementarias como pagos.
- 2º.-Indicación del medio de pago por el que se satisface el importe parcial o total de la operación. Valga lo dicho para la anotación con respecto al libro de facturas expedidas, pero referido al momento y medio de pago.

Como decimos, habrá que proceder a la anotación de las operaciones en el libro registro de facturas expedidas y en el de facturas recibidas en el mismo momento en el que se haya expedido la factura o se haya recibido la misma, respectivamente, y siempre antes de la finalización del plazo legal para presentar la autoliquidación del período que correspondiera en el supuesto de que las operaciones no hubieran estado incluidas en el régimen especial del criterio de caja; a continuación se deberán hacer las anotaciones complementarias relativas al cobro o pago. Artículo 69.5 del RIVA: *“Las operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial del criterio de caja que hayan de ser objeto de anotación registral deberán hallarse asentadas en los correspondientes Libros Registro generales en los plazos establecidos en los números anteriores como si a dichas operaciones no les hubiera sido de aplicación dicho régimen especial, sin perjuicio de los datos que deban completarse al momento en que se efectúen los cobros o pagos totales o par-*

ciales de las operaciones." Las anotaciones por tanto serán, cuando menos, dos, o una sola y otra complementaria, como dice el artículo.

Ni que decir tiene, que a falta de cobro o de pago antes del día 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en el que se haya realizado la operación, la anotación se datará en la citada fecha.¹⁹

Obligaciones específicas de facturación.

La necesidad de identificar al empresario o profesional incluido en el régimen especial del criterio de caja sobre todo por los destinatarios de las operaciones, obligará a que en todas las facturas que documenten las operaciones a las que sea aplicable el mismo, contengan la mención "régimen especial del criterio de caja".

En este sentido se manifiesta el artículo 61 undecies del RIVA, que añade además, que las facturas deberán expedirse al momento de su realización, salvo cuando el destinatario sea un empresario o profesional, en cuyo caso la expedición de la factura deberá realizarse antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que se haya realizado.

Esta modificación conlleva necesariamente la modificación de los Decretos de facturas vigentes, tanto en territorio común como en los territorios forales.

Otras obligaciones de información.

Por último, en cuanto al resto de obligaciones formales, destaca el hecho, que a la normativa vigente en territorio común, diversas modificaciones

¹⁹ Téngase en cuenta que para los sujetos pasivos residentes en el Territorio Histórico de Bizkaia, las presentes modificaciones deberán incorporarse antes del día 1 de enero de 2014, al llamado "libro de operaciones económicas", que fusiona las obligaciones registrales del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Valor Añadido, para aquellos empresarios individuales y entidades en régimen de atribución que desarrollen actividades económicas, que fue aprobado en virtud de Norma Foral 3/2013, de 27 de febrero, y que ha sido desarrollo reglamentariamente por Decreto Foral 44/2013, de 26 de marzo.

en relación con las obligaciones censales y con la obligación de declaración de operaciones con terceras personas que tienen su origen inmediato en el nuevo régimen especial del criterio de caja.

En relación a la declaración de operaciones con terceras personas, se regula la obligación de que se hagan constar separadamente de otras operaciones aquellas a las que fuere de aplicación el régimen especial del criterio de caja, debiéndose consignar en el modelo de declaración en dos momentos diferentes: en el momento en el que se hubieran devengado de no haber estado acogidas al citado régimen (de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 75 de la LIVA), y en el momento de su cobro o pago total o parcial, o el día 31 de diciembre del año inmediato posterior a su realización, y en función de su naturaleza, de acuerdo con la fecha de devengo establecida en el artículo 163 terdecies de la LIVA. En cualquier caso la información a suministrar se realizará en cómputo anual, sin desglose trimestral. Estas obligaciones incumben tanto al sujeto pasivo incluido en el régimen especial del criterio de caja, como al destinatario de las operaciones acogidas al citado régimen.

III.3.6.- Modificaciones de la base imponible y criterio de caja.

En el siguiente epígrafe nos vamos a referir a la posibilidad que contemplan el artículo 80.Tres y Cuatro de la LIVA de recuperar las cuotas del impuesto repercutidas y no cobradas mediante el mecanismo de la modificación de la base imponible como consecuencia de su impago y su proyección en el régimen especial del criterio de caja.

En una primera aproximación se podría pensar, que dado que los dos apartados citados del artículo 80 se refieren a cuotas repercutidas, y que de acuerdo con el apartado Dos del artículo 163 terdecies, dicha repercusión no se entiende producida hasta el momento del devengo (fecha del cobro o 31 de diciembre del año inmediato posterior a su realización), no cabría la posibilidad, por tanto, de aplicar el citado mecanismo, por la inexistencia misma de cuota alguna reper-

cutida. Además, si tenemos en cuenta que la factura rectificativa conlleva un ajuste bilateral que permite recuperar el IVA repercutido al sujeto pasivo, pero que supone un menor IVA deducible para el destinatario de la operación, parece ser que tampoco tiene mucho sentido preocuparse por su aplicación. Y todo esto teniendo en cuenta que no se ha declarado el IVA en sede del sujeto pasivo por estar pendiente de cobro, ni se ha deducido el IVA en sede del destinatario, por estar también, pendiente de pago.

Sin embargo la LIVA, en el apartado Dos del artículo 163 quinquidecimos y 163 sexiesdecimos, recoge las consecuencias de la modificación de la base imponible, tanto en el caso de concurso (apartado Tres del artículo 80), como del resto de las operaciones gravadas que resulten total o parcialmente incobrables (apartado Cuatro del artículo 80), cuando estén afectadas por el régimen especial del criterio de caja.

Pero antes de entrar en su estudio, deberíamos saber que el mecanismo de modificación de la base imponible regulado en el artículo 80 nunca supone una renuncia por parte de la Hacienda Pública al cobro de las cuotas de IVA repercutido. No cabe duda que la operación se ha realizado, y por la regla general del artículo 75, se tiene por devengada la cuota correspondiente. Que la LIVA arbitre un procedimiento para que el sujeto pasivo pueda recuperar la cuota de la operación impagada -mediante la expedición de una factura rectificativa- de ningún modo supone que la operación se haya dejado sin efecto, es más, el destinatario siempre resultará deudor por la cuota rectificada frente a la Hacienda Pública. En el supuesto de que el deudor hubiera tenido derecho a deducir el importe íntegro de la cuota repercutida por el sujeto pasivo, al momento de la rectificación deberá "devolver" a Hacienda la citada cantidad mediante la anotación en su autoliquidación de un menor importe deducible. Ahora bien, cuando el deudor no tuviera derecho a la deducción de la totalidad de la cuota repercutida, una vez recibida la factura rectificativa deberá asimismo corregir su autoliquidación por el importe del IVA efectivamente deducido, pero resultará deudor

frente la Hacienda Pública por la parte de la cuota no deducible. Así se dice en el último párrafo del apartado Cinco del artículo 80 de la LIVA: "*Si el destinatario de las operaciones sujetas no hubiese tenido derecho a la deducción total del Impuesto, resultará también deudor frente a la Hacienda Pública por el importe de la cuota del impuesto no deducible*".

Supuestos del artículo 80.Cuatro.

Dice la LIVA, que la modificación de la base imponible realizada de acuerdo con el procedimiento del artículo 80.Cuatro, por un sujeto pasivo no incluido en el régimen especial del criterio de caja, determinará para el destinatario que estuviera acogido al citado régimen el nacimiento del derecho a la deducción de las cuotas soportadas, siempre y cuando el devengo no se hubiese producido antes por ser la modificación de fecha posterior al 31 de diciembre del año siguiente de su realización.

Si desgranamos el iter temporal con un ejemplo podremos entender mejor lo que nos quiere decir.

En un primer momento el sujeto pasivo A, no incluido en el régimen especial del criterio de caja emite una factura al sujeto pasivo B, incluido en el citado régimen, por una operación comercial. Para el sujeto pasivo A se ha producido el devengo de la operación y efectúa su ingreso en el Tesoro Público mediante la correspondiente autoliquidación. El derecho a la deducción para el sujeto pasivo B, no nacerá hasta que proceda al pago del precio de la operación.

Con anterioridad al día 31 de diciembre del año inmediato posterior a su realización, el sujeto pasivo A, presenta una reclamación judicial frente al sujeto pasivo B, y en los plazos establecidos al efecto en el artículo 80.Cuatro y en la forma recogida en el artículo 24 del RIVA, modifica la base imponible mediante la expedición de una factura rectificativa que remite al sujeto pasivo B, ahora deudor. De esta forma el sujeto pasivo recupera el IVA repercutido de la operación.

Al recibo de la factura rectificativa, y a pesar de no haber abonado el precio, el sujeto pasivo B ya puede ejercitar su derecho a la deducción en el importe que le corresponda de la cuota de IVA repercutido por A, pero simultáneamente, resulta ser deudor frente a la Hacienda Pública por el íntegro de la cuota soportada. De suerte que si el sujeto pasivo B tenía derecho a la deducción de la totalidad del IVA soportado, estaremos en un resultado en base cero: debe a la Hacienda Pública el mismo importe que puede deducirse. En otro caso, deberá corregir el importe del IVA efectivamente deducido, e ingresar en el erario público, la diferencia equivalente a la cuota soportada no deducible.

En el supuesto de que ambos sujetos estuvieran incluidos en el régimen especial del criterio de caja, no habría lugar a modificación, ante la inexistencia de cuota repercutida alguna, al igual que en el caso de que el destinatario lo fuera el sujeto pasivo no incluido en el régimen especial del criterio de caja.

Supuestos del artículo 80. Tres.

En relación con los efectos de concurso, la LIVA viene a decir que estos serán comunes, tanto en el caso de que el concursado lo sea el propio sujeto acogido al régimen especial del criterio de caja, como si lo fuere el destinatario de la operación, esté o no incluido en el mismo. A continuación estudiaremos los citados efectos respetando el orden de los apartados del artículo 163 sexiesdecies de la LIVA. En todo caso la fecha de efectos, nos dice el artículo, que será siempre la del auto de declaración del concurso:

- a) Se produce el devengo de las cuotas pendientes de repercusión²⁰ para el sujeto pasivo incluido en el régimen especial del criterio de caja en el momento en el que se dicte auto de declaración de concurso

²⁰ La LIVA dice "el devengo de las cuotas repercutidas", pero aunque se hace constar en la factura al momento de la realización, la repercusión no se entiende producida hasta el momento del devengo; devengo y repercusión son simultáneos por tanto (apartado Dos. Artículo 163 terdecies).

del propio sujeto pasivo o del destinatario. El sujeto pasivo incluido en el régimen especial resultará entonces deudor frente a Hacienda por la cuota ahora devengada y repercutida. Sin embargo, y teniendo en cuenta que el devengo se produce a la fecha del auto de declaración de concurso, no podrá modificar la base imponible de acuerdo con el 80.Tres de la LIVA, para así poder recuperar la cuota no cobrada, porque según se recoge en el citado artículo es "siempre que, con posterioridad al devengo de la operación, se dicte auto de declaración de concurso", y aquí el devengo se ha producido simultáneamente al auto²¹. Si fuera como decimos, aún le quedaría la opción de utilizar el mecanismo de modificación de la base imponible recogido en el artículo 80.Cuatro por tratarse de cuotas devengadas con posterioridad al auto.²²

- b) Se produce para el sujeto pasivo destinatario el nacimiento del derecho a la deducción de las cuotas por las adquisiciones realizadas que estando acogidas al régimen especial del criterio de

²¹ De acuerdo con el artículo 21.2 de Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, "...el auto producirá sus efectos de inmediato...". En el mismo sentido se recoge en la obra colectiva "Fiscalidad y recaudación en el concurso de acreedores" de los autores ARGENTA ALVAREZ, J., BERTRAN GIRÓN, F. y MELLADO BENAVENTE, F.M. ed.1ª. Editorial CISS, Madrid, enero 2012: "Todas las operaciones realizadas desde la fecha del auto judicial con el deudor en concurso ya no podrán acogerse a la modificación de la base imponible aun cuando resulten impagadas. Ejemplo: si el auto de declaración del concurso se dicta el 20 de enero de 2012, en todas las operaciones con IVA devengado hasta el 19 de enero de 2012 (este incluido) y que no hayan sido pagadas por el deudor podrá modificarse la base imponible; las operaciones devengadas desde el 20 de enero de 2012 (este incluido) aunque no se paguen no pueden modificarse."

²² Al ser cuotas devengadas con posterioridad al concurso, no le afecta la incompatibilidad de la regla 3ª del artículo 80.Cinco de la LIVA: "Tampoco procederá la modificación de la base imponible de acuerdo con el apartado cuatro del artículo 80 de esta Ley con posterioridad al auto de declaración de concurso para los créditos correspondientes a cuotas repercutidas por operaciones cuyo devengo se produzca con anterioridad a dicho auto."

caja estuvieran todavía pendientes de pago a la fecha del auto de declaración de concurso (o fueran anteriores al 31 de diciembre del año inmediato posterior a su realización). Tanto si el destinatario está incluido en el régimen especial como si no. Es una consecuencia del apartado a) anterior: si el IVA se devenga para quien realizó la entrega o la prestación, nace el derecho a deducir para el destinatario de la operación, con independencia de quien de los dos entre en concurso.

- c) Y por último, nos dice que se produce el nacimiento del derecho a la deducción para el sujeto pasivo que haya entrado en concurso y esté incluido en el régimen especial del criterio de caja por aquellas operaciones en las que siendo destinatario no estén acogidas al citado régimen, y que estén pendientes de pago o sean anteriores al 31 de diciembre del año inmediatamente posterior a su realización. Aquí sólo se habla de los efectos para el sujeto pasivo concursado incluido en el régimen, cerrándose así el círculo de tal forma que: al momento del auto de declaración de concurso se devenguen todas las cuotas pendientes de devengo y se deducen todas las cuotas pendientes del nacimiento del derecho a la deducción. Entiendo en este caso, no hay norma que impida que el empresario o profesional incluido en el régimen especial del criterio de caja siga adscrito al mismo por las operaciones que realice después de la fecha del auto.

En virtud de lo dispuesto en Ley 7/2012, de 29 de octubre ("ley de medidas contra el fraude"), y de acuerdo con la redacción del artículo 71.5 del RIVA, en los supuestos en los que el auto de declaración del concurso se dicte a lo largo del periodo de liquidación del impuesto, el sujeto pasivo concursado deberá presentar dos autoliquidaciones: en una, recogiendo las operaciones anteriores a la fecha del auto, y en otra, las posteriores. De acuerdo con lo anterior, el artículo 163 *sexiedecies* dice en su último párrafo: "El sujeto pasivo en concurso deberá declarar las cuo-

tas 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." Quiero entender que se refieren a aquellas operaciones cuyo hecho imponible se realizó con anterioridad a la fecha del auto, aunque se hayan devengado con posterioridad a la fecha del auto, ya que como hemos apuntado las cuotas se devengan el mismo día del auto. Lo mismo ocurre con las operaciones realizadas cuyo nacimiento del derecho a la deducción se produce a la fecha del auto, es decir, con posterioridad al mismo. Se imputan por tanto en una autoliquidación anterior a la que correspondería al devengo y al nacimiento del derecho a la deducción.

IV. - PROPUESTAS DE SIMPLIFICACIÓN.

El objetivo de la reforma no debiera ser otro que instrumentar un mecanismo que evite que las pequeñas empresas y los trabajadores autónomos tengan que adelantar el ingreso del IVA antes de haberlo cobrado. Sin embargo, el legislador ha alumbrado una norma compleja, que parece estar destinada más a evitar las conductas de fraude que pudieran derivarse de la implantación de un criterio de caja, que de cumplir con el citado objetivo.

Estamos pues, ante un simple retraso en el ingreso en el Tesoro Público del IVA devengado y todavía no cobrado. No creo que sea necesario- aunque tales actuaciones vengán avaladas por la propia Directiva- que las modificaciones se tengan que centrar en los aspectos relativos al devengo. En este sentido, y mediante las fórmulas que se proponen a continuación, se pretendería conseguir el mismo fin pero sin alterar el devengo del impuesto, lo que necesariamente conllevará una simplificación, tanto de la normativa como de las obligaciones formales. No obstante se apuntan a modo de mera sugerencia, siendo necesario su estudio y maduración suficientes.

Lo importante no es el devengo sino su exigibilidad.

Si bien el devengo supone el nacimiento de la obligación tributaria, el momento de su exigibilidad puede ser otro distinto (artículo 21.2 de la LGT). En nuestro caso, la obligación de ingresar el IVA devengado en un periodo de liquidación concreto, mensual o trimestral, se produce en el plazo de los veinte días siguientes a la finalización del propio periodo (salvo el correspondiente al último periodo del año que son treinta días). De acuerdo con el artículo 252 de la Directiva, ese plazo puede ampliarse hasta los dos meses, que obviamente, no soluciona mucho, salvo que lo enlacemos con lo que se dice en el segundo párrafo del apartado 2 del mismo artículo sobre la duración del periodo de liquidación (que la Directiva en su versión en castellano denomina erróneamente "periodo impositivo"): *"No obstante, los Estados miembros pueden establecer periodos diferentes que, en ningún caso, podrán exceder de un año."*

Teniendo en consecuencia, margen suficiente, no se sugiere modificar el periodo de liquidación ni el plazo de declaración para el conjunto de todos los obligados tributarios por el impuesto, sino solamente para determinadas categorías de sujetos pasivos. Así se podría instrumentar la posibilidad -mediante la creación de un régimen especial si se quiere- de que aquellos sujetos pasivos que realicen un determinado volumen de operaciones y que hubieran manifestado su intención mediante el ejercicio de la correspondiente opción, puedan presentar sus autoliquidaciones referidas a un periodo de liquidación semestral o anual (una o dos al año), y en el plazo de los dos meses siguientes a la finalización del periodo. De esta forma no se paliaría en su totalidad el hecho de ingresar el impuesto antes de haberlo cobrado pero lo solucionaría en una parte importante.

Nuevos supuestos de modificación de la base imponible.

Se podrían incorporar nuevos supuestos de recuperación de cuotas devengadas mediante la

modificación de la base imponible, no ya por el impago de las operaciones, sino por la demora o incumplimiento a la fecha de vencimiento. Sí que es verdad que debiera también hacerse un esfuerzo por reducir los excesivos requisitos materiales, formales y temporales para su ejercicio, ya que la actual regulación de los apartados Tres y Cuatro del artículo 80 y 24 del RIVA, para los casos de impago es demasiado formalista.

La base imponible podría reducirse proporcionalmente cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas no hubiesen sido satisfechas a su vencimiento o en un plazo estimado desde su devengo a falta de este, pero que previsiblemente podrían serlo a futuro. En este caso el sujeto pasivo estaría obligado a expedir una factura rectificativa que remitiría al deudor. Una vez cobrado el importe, el sujeto pasivo debería emitir otra factura corrigiendo al alza la base imponible.

CARBAJO VASCO²³ sobre la bondad de instrumentar la solución en torno al mecanismo de la modificación de la base imponible, decía: *"Tendría también el beneficio añadido del conocimiento de su mecánica por parte de los obligados tributarios y de la AEAT, de que no rompe con el principio de devengo del IVA y con su mecánica y de que no obliga a generar registros controles de "caja" que permitan pasar, tanto al obligado tributario como a la AEAT de una contabilidad y registro fiscales centrados en el devengo de las operaciones a una contabilidad y registro centrados en el pago efectivo de la operación, si no a pequeñas modificaciones en el Libro de Registro de facturas expedidas."*

El retraso del ingreso no es más que un aplazamiento de pago.

Ya fuera de la normativa propia del IVA, se pueden arbitrar otras soluciones, y para ello me gustaría partir del ejemplo y del esfuerzo que están haciendo nuestras Haciendas Forales para suavizar los efectos de la crisis en la economía de las

²³ CARBAJO VASCO, D.: "Algunas reflexiones en torno..." *op.cit.* pag.16.

empresas con respecto al cumplimiento de sus obligaciones tributarias, y que es justicia reconocer y también, de agradecer. Tomando como punto de partida a la Diputación Foral de Bizkaia, diré que ya el reglamento de recaudación en su redacción originaria contemplaba la posibilidad de aplazar las autoliquidaciones de IVA en periodo voluntario y sin garantía por un plazo de seis meses si la deuda tributaria era inferior a 250.000 euros, o a doce meses en el supuesto de que fuera inferior a 100.000. Con la llegada de la actual crisis económica se arbitró la posibilidad, con normas de vigencia temporal, de ampliar este último límite hasta 150.000 euros, para aplazamientos también, a un máximo de doce meses. En la actualidad, el artículo 29.2 del Decreto Foral 215/2005, de 27 diciembre por el que se aprueba el Reglamento de Recaudación del Territorio Histórico de Bizkaia, ha dado vigencia a la norma temporal anterior y ahora es posible aplazar el pago del IVA sin garantía a doce meses si la deuda es inferior a 150.000 euros, y a seis meses, si fuere inferior a 250.000 euros.

En la misma línea podría articularse la posibilidad de aplazar el pago de una autoliquidación de IVA en periodo voluntario por el plazo de hasta doce meses sin garantía, para todos los sujetos pasivos o para una categoría de ellos afectados especialmente por la morosidad, a similitud de lo regulado en el Reglamento de Recaudación del Territorio Histórico de Bizkaia. Ahora bien, para poder equiparar los efectos de esta medida a los del criterio de caja, deberíamos eximir del pago de los intereses de demora, si no por todo el periodo del aplazamiento, si al menos por los seis primeros meses. El objetivo vuelve a ser el mismo, pero su gestión es de todo punto más sencilla, incluso podía condicionarse su concesión a la acreditación de que un porcentaje determinado de los plazos de pagos acordados con los clientes fueran posteriores a la fecha de finalización del plazo de presentación de la autoliquidación o a la prueba de la morosidad del destinatario de las operaciones y de las actuaciones realizadas por el sujeto pasivo destinadas a su cobro.

Estas son algunas propuestas, pero seguramente se nos ocurrirán más a poco que nos detenga-

mos a pensar en ellas. Eso sí todas, como el propio sistema del criterio de caja, tendrían su correspondiente efecto en la recaudación, pero seguramente no más que la implantación de aquel, siempre que no se trate de medidas generalizadas, sino que se construyan al colectivo o grupos de sujeto pasivos que realmente sufren directamente el azote de la morosidad.

V.- CONCLUSIONES.

El nuevo régimen especial del criterio de caja, tal y como ha sido incorporado a la normativa del Impuesto por la Ley de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, no va a constituirse en la mejor solución a las reclamaciones planteadas por las organizaciones empresariales y de trabajadores autónomos. Su aplicación práctica incrementa los costes de gestión indirectos derivados del cumplimiento de las obligaciones formales, y su regulación, no favorece la adscripción al mismo. La razón fundamental: que el legislador se ha preocupado más por atajar las potenciales conductas fraudulentas que pudieran derivarse de su implantación que de solucionar el problema del ingreso adelantado del IVA por el alto porcentaje de morosidad en los cobros.²⁴

Así, es probable que no opten por el régimen especial del criterio de caja, ni aquellos empresarios o profesionales que sus autoliquidaciones por el Impuesto arrojen saldos a devolver o a compensar, de manera recurrente -por lo que conlleva de retraso en obtener la devolución- ni aquellos otros que trabajen habitualmente para otros empresarios no incluidos en el citado régimen -por los costes de gestión adicionales, y sobre todo, por el retraso en la recuperación del IVA deducible-.

Tampoco interesa a la empresa de nueva creación, ya que la recuperación del IVA soportado

²⁴ Morosidad que es cuando menos significativa en el ámbito de las Administraciones Públicas. Según un informe de morosidad de la Federación Nacional de Autónomos ATA citado por el periódico Cinco Días de 17/09/13, -página 29- el plazo medio de pago de las Administraciones Públicas ha descendido de 151 a 144 días.

por las inversiones realizadas al inicio de la actividad, se retrasaría al fijarse el momento del ejercicio del derecho a la deducción al del pago a sus proveedores. Quizás una vez recuperado ese IVA se pudieran plantear solicitar su inclusión en el régimen.

El problema fundamental sin embargo, está en su conformación jurídica. Aún con base en la Directiva de IVA, se ha optado por el sistema más perjudicial de los posibles, ya que extiende su aplicación a empresarios no incluidos en el régimen; fija una fecha máxima de devengo, con lo que la normativa se coloca automáticamente en posición de ser cuestionada por las instituciones europeas, lo que afecta a la propia seguridad jurídica; y por último, y no menos importante, conlleva una gestión que se antoja demasiado complicada para los empresarios y profesionales a los que va dirigida.

En cualquier caso no resulta el mecanismo más adecuado para el cumplimiento del objetivo prefijado: evitar el ingreso en la Hacienda Pública de un IVA aún no cobrado. Como ya se ha apuntado, este objetivo se puede conseguir mediante otros mecanismos menos complejos, y sin necesidad de poner en cuestión el principio de devengo; y digo esto, aún a sabiendas, de que en otros países comunitarios también se ha optado por actuar en la misma dirección.

Obviamente, la ventaja de abonar solo el IVA cobrado, se desvanece ante el conjunto de desventajas. No obstante, tampoco son recomendables las generalizaciones, y seguramente su aplicación caso por caso, genere beneficios económicos para los sujetos pasivos que opten por su inclusión en el régimen especial del criterio de caja, pero tampoco serán tantos como se prevé²⁵, seguramente. Ojalá me equivoque. Si así fuere, entenderemos que los pequeños

empresarios y profesionales habrán solventado en parte los efectos de la morosidad de sus clientes y sus tensiones de tesorería.

²⁵ El Ministro de Economía y Hacienda, en su comparecencia en el Congreso con motivo de la aprobación de la Ley 14/2013 llegó a afirmar que el IVA de caja para las empresas y autónomos, favorecería a 1,3 millones de autónomos y a más de un millón de pymes, por lo que el número total de beneficiarios se elevaría a 2,3 millones. Información extraída del periódico *El Economista*, de 12/09/2013, página 24.

