

CONSECUENCIAS EN SEDE DEL SUJETO PASIVO DESTINATARIO DE OPERACIONES A LAS QUE LES ES DE APLICACIÓN EL RÉGIMEN ESPECIAL DEL CRITERIO DE CAJA A EFECTOS DEL IVA.

Entre los aspectos más relevantes del nuevo régimen especial, es nuestro interés abordar mediante esta nueva nota informativa las consecuencias que este nuevo régimen puede significar para los sujetos pasivos que aunque no acogidos al régimen especial sean destinatarios de las operaciones realizadas bajo dicho régimen. Así pues procedemos a aclarar ciertas cuestiones:

1. ¿El régimen especial del criterio de caja puede afectar el régimen de deducibilidad de los destinatarios de las operaciones realizadas por proveedores que sí están acogidos a dicho régimen?

El nuevo artículo 163 quinquiesdecies de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA (en adelante, LIVA), introducido por la Ley 14/2013, establece expresamente que el nacimiento del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por los sujetos pasivos no acogidos al régimen especial de caja, que sean destinatarios de las operaciones acogidas al régimen especial, se producirá en el momento del pago total o parcial del precio de las mismas, por los importes 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. Lo anterior será de aplicación con independencia del momento en que se entienda realizado el hecho imponible. A estos efectos, deberá acreditarse el momento de pago, total o parcial del precio de la operación. Reglamentariamente se determinarán las obligaciones formales que deberán cumplir. Lo anterior implica que, aunque no entremos en el régimen especial del criterio de caja, ya sea por opción o exclusión, tendremos que estar atentos igualmente de si somos destinatarios de bienes o servicios cuyo proveedor sí que está incluido en dicho régimen.

2. Peculiaridades del régimen de deducción aplicable a los destinatarios de operaciones a las que les es de aplicación el régimen especial del criterio de caja y cuyo proveedor ha sido declarado en concurso de acreedores.

La declaración de concurso del sujeto pasivo acogido al régimen especial determinará, en la fecha del auto de declaración de concurso:

- El devengo de las cuotas repercutidas por el sujeto pasivo acogido al régimen especial que estuvieran pendientes de devengo a la fecha del auto.

C/ COLÓN, 74-8º-14ª, 46004 VALENCIA. TEL: +34.96.352.25.87. www.gestionvalenciana.com

- El nacimiento del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por el sujeto pasivo no acogido al régimen especial del criterio de caja respecto de las operaciones en las que haya sido destinatario y a las que haya sido de aplicación el régimen especial que estuvieran pendientes de pago, siempre que no hubiera transcurrido el plazo del 31/12 del año inmediato posterior a la producción de la operación.

3. Como destinatarios, ¿cómo podemos conocer que a nuestro proveedor le es de aplicación el régimen especial del criterio de caja?

Existe en tramitación un proyecto de Real Decreto (en adelante, proyecto de RD), el cual todavía no ha sido aprobado, por el que se modifican, entre otras normas, el Reglamento del IVA y el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación. Dicho proyecto, tiene previsto la introducción de un nuevo artículo en el Reglamento del IVA (en adelante, RIVA), en concreto, el artículo 61 undecies, cuyo apartado 1, establece expresamente que las facturas emitidas por los sujetos pasivos acogidos al régimen especial del criterio de caja referentes a operaciones a las que sea aplicable el mismo, deberán contener la mención “régimen especial del criterio de caja”.

Paralelamente dicho proyecto modifica el Reglamento de facturación, añadiendo una letra p) al artículo 6.1 del mismo, estableciendo expresamente también la obligación de hacer constar en factura dicha mención.

De esta forma será fácilmente reconocible por los destinatarios de las operaciones, si el proveedor está realizando o no una operación a la que les es de aplicación el régimen especial del criterio de caja.

4. ¿El simple hecho de ser destinatario de operaciones a las que les es de aplicación el régimen especial del criterio de caja conlleva por dicho destinatario el cumplimiento de obligaciones formales adicionales?

El proyecto de RD ya mencionado anteriormente, pretende la introducción en el RIVA del artículo 61 decies, por el cual se introducen obligaciones registrales específicas tanto al sujeto pasivo incluido en el régimen especial del criterio de caja así como al no acogido a dicho régimen pero que sí es destinatario de operaciones afectas por el mismo. En particular y centrándonos en las obligaciones que de aprobarse el proyecto serían de aplicación a los mencionados destinatarios, cabe mencionar que estos deberán incluir en el libro registro de facturas recibidas la siguiente información:

1º.- Las fechas del pago, parcial o total, de la operación, con indicación por separado del importe correspondiente, en su caso.

2º. - Indicación del medio de pago por el que se satisface el importe parcial o total de la operación.

5. Plazos para las anotaciones registrales de las operaciones acogidas al régimen especial del criterio de caja

El proyecto de RD, incluye un nuevo apartado 5 en el artículo 69 del RIVA, por el que se aclara que las operaciones a las que les es de aplicación el régimen especial del criterio de caja que hayan de ser objeto de anotación registral deberán hallarse asentadas en los correspondientes Libros Registros generales en los plazos ya establecidos en los apartados anteriores de dicho artículo, como si a dichas operaciones no les hubiera sido de aplicación dicho régimen especial, sin perjuicio de los datos que deban completarse en el momento en que se efectúen los cobros o pagos totales o parciales de las operaciones.

6. Otros aspectos a tener en cuenta en relación al régimen especial del criterio de caja.

El proyecto de RD, también modifica debido a la aparición del nuevo régimen especial, el contenido de la declaración anual de operaciones con terceras personas (modelo 347). De este modo, el proyecto a través de la modificación del artículo 33 y 34.1 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, establece las siguientes peculiaridades:

- Los sujetos pasivos destinatarios de las operaciones incluidas en el régimen especial del criterio de caja, deberán incluir en su declaración anual, los importes efectivamente pagados así como los importes que se devenguen a 31 de diciembre, según se determina en el propio régimen especial.
- Las operaciones asociadas a este régimen especial deberán constar separadamente en la declaración de operaciones con terceras personas y, se consignarán en la declaración del año natural en que se hagan efectivos dichos importes.
- La información relativa a operaciones incluidas en el régimen especial del criterio de caja, deberá suministrarse sobre una base de cómputo anual (y no desglosada trimestralmente).

Llegados a este punto debe señalarse, finalmente, que sobre la forma material de declaración de estas operaciones en el modelo 347 no sólo deberemos estar pendientes a lo que se apruebe con la modificación del Reglamento, sino también a la Orden que publique el nuevo modelo 347.