

IVA – NOU REGIM ESPECIAL DEL CRITERI DE CAIXA (REEC)

La mesura tributària més important introduïda per la llei de recolzament als emprenedors és la creació a partir del 01/01/2014 del règim especial del criteri de caixa en l'IVA, i per tant, donada la seva importància, us resumim el seu contingut:

Com a fet principal, cal destacar que en aquest Règim (que es optatiu, es a dir no obligatori), l'IVA es merita (i per tant s'ha d'ingressar) en el moment del cobrament o pagament de les factures, a diferència del Règim General en que l'IVA es merita en el moment de l'entrega dels bens o prestació dels serveis (en aquest sistema cal ingressar l'IVA de les factures emeses encara que no l'haguem cobrat).

A Fina Assessors hem recopilat en aquest document la informació disponible sobre aquest Règim en l'apartat "Novedades del IVA 2013" de la pàgina web de la Agencia Tributaria.

Poden consultar directament i/o actualitzar aquesta informació en la direcció oficial:

http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio_es_ES/ Segmentos /Empresas_y_profesionales/Empresarios individuales y profesionales/IVA/Novedades en IVA/A no 2013 Normas publicadas/Preguntas frecuentes sobre el regimen especial del criterio de caja/Preguntas frecuentes sobre el regimen especial del criterio de caja.shtml

.....

Preguntas frecuentes sobre el régimen especial del criterio de caja introducido por la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores.

1. ¿A partir de qué fecha puede aplicarse el REEC?

Desde el 1 de enero de 2014.

2. ¿Quiénes pueden aplicar el REEC?

Los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones durante el año natural anterior no haya superado los 2.000.000 €.

Se excluyen los sujetos pasivos cuyos **cobros en efectivo** respecto de un mismo destinatario durante el año natural anterior superen la cuantía de 100.000 €.

3. ¿Cómo se calcula el volumen de operaciones a efectos de determinar resulta aplicable el REEC?

Se entenderá por volumen de operaciones el importe total, excluido el IVA y, en su caso, el recargo de equivalencia y la compensación a tanto alzado, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por el sujeto pasivo durante el año natural anterior, incluidas las exentas.

No se tomarán en consideración:

- Las entregas ocasionales de bienes inmuebles
- Las entregas de bienes de inversión
- Las operaciones financieras y operaciones exentas relativas al oro de inversión no Habituales

Las operaciones se entenderán realizadas cuando se produzca o, en su caso, se hubiera producido el devengo del IVA, si a las operaciones no les hubiera sido de aplicación el régimen especial del criterio de caja.

Ejemplo:

Año 2013

Importe total de ventas sin IVA = 1.000.000 €

Durante el año 2014 puede aplicar el régimen del IVA de caja.

Año 2014

Importe total de ventas sin IVA cobradas = 1.500.000 €

Importe total de ventas sin IVA pendientes de cobro = 1.000.000 €

El volumen de operaciones supera los 2.000.000 € por lo que en el año 2015 queda excluido del régimen.

4. ¿Cómo se calcula el volumen de operaciones cuando el sujeto pasivo hubiera iniciado su actividad económica en el año natural anterior?

El importe del volumen de operaciones deberá elevarse al año.

5. Un empresario que inicia su actividad en el año 2014 ¿Puede aplicar el RECC?

Podrá aplicar el régimen durante el año 2014.

En el año 2015 continuará tributando con el criterio de caja si en el 2014 el volumen de operaciones no supera los 2.000.000 €, los cobros en efectivo respecto de un mismo destinatario no superan la cuantía de 100.00 € y no renuncia al régimen.

6. Para aplicar el RECC ¿es preciso optar por el mismo?

Sí. La opción deberá ejercitarse al tiempo de presentar la declaración de comienzo de actividad, o bien, en la declaración censal durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto.

La opción se entenderá prorrogada salvo renuncia.

7. ¿A qué operaciones se aplica?

A todas las operaciones realizadas en el territorio de aplicación del impuesto.

Se excluyen:

- a) 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.
- b) Las exportaciones y entregas intracomunitarias de bienes.
- c) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes.
- d) Supuestos de inversión del sujeto pasivo.
- e) Las importaciones y las operaciones asimiladas a importaciones.
- f) Autoconsumos de bienes y servicios.

8. ¿Puede aplicarse el RECC cuando el destinatario es un consumidor final?

Sí.

9. ¿En qué consiste el RECC?

Este régimen retrasa el devengo y con ello la declaración e ingreso del IVA repercutido hasta el momento del cobro a los clientes del sujeto pasivo aunque se retardará, igualmente, la deducción del IVA soportado en sus adquisiciones hasta el momento en que efectúe el pago a sus proveedores (criterio de caja doble); todo ello **con la fecha límite del 31 de diciembre del año inmediato posterior** a aquel en que las operaciones se hayan efectuado.

10. ¿En qué se diferencia el criterio de caja del criterio de devengo?

En el régimen general, el devengo del IVA se produce en el momento de la entrega del bien o prestación del servicio, sin tener en cuenta cuando se produce el pago del precio salvo en el caso de los anticipos. El aplazamiento del pago no tendrá incidencia ni en el ingreso del IVA ni en el derecho a su deducción. En el régimen especial del criterio de caja, el devengo se produce en el momento del cobro y, de forma paralela, el derecho a la deducción nacerá con el pago, en ambos casos con la fecha límite del 31 de diciembre del año inmediato posterior al que se realice la operación.

11. ¿Cuándo se produce el devengo de las operaciones en el RECC?

- En el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.
- El 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación si el cobro no se ha producido.

* Ejemplo:

Empresario acogido al régimen especial del criterio de caja entrega mercancías en el primer trimestre de 2014 por importe de 600.000 €.

La mitad del precio se cobra el 1 de mayo de 2014 y el resto el 1 de mayo de 2016.

¿Cuándo se produce el devengo?

El devengo se producirá el 1 de mayo de 2014 por el importe cobrado ($300.000 \times 21\% = 63.000$ €) y el 31 de diciembre de 2015 por el importe restante ($300.000 \times 21\% = 63.000$ €).

12. En el caso de que no se obtenga el cobro en los plazos establecidos y el devengo se produzca el 31 de diciembre del año posterior al que se realiza la operación.

¿Debe rectificarse la declaración-liquidación en la que se consignó el IVA devengado cuando se produzca el cobro?

No, este cobro no genera el devengo pues ya se produjo el 31 de diciembre.

13. ¿Cuál será la fecha de devengo en el caso de cobros a través de remesas bancarias o cualquier otro medio (cheque, pagaré, letra de cambio...)?

El pago se entenderá producido en la fecha de vencimiento, considerándose efectivamente percibido en la fecha de abono en la cuenta del acreedor. (*consulta DGT V0187-05*).

14. ¿Cuál será la fecha de devengo si se efectúa el descuento de pagarés o letras de cambio?

El pago se entenderá producido cuando el efecto haya sido satisfecho por el deudor. El descuento de un pagaré o letra de cambio carece de relevancia para determinar el devengo pues no tiene efectos liberatorios para el deudor.

15. ¿Cuándo se repercute el impuesto?

La repercusión deberá efectuarse al tiempo de expedir y entregar la factura pero se

entenderá producida en el momento del devengo de la operación.

- Ejemplo:

El 1 de marzo de 2014 un empresario entrega mercancías cuyo cobro se producirá dentro de 6 meses. En el momento de la entrega expide la factura correspondiente ¿debe repercutir IVA en la misma?

Sí, aunque el IVA se devengará en el momento del cobro (1 de septiembre de 2014) y, por tanto, se declarará en el tercer trimestre de 2014.

16. ¿Cuándo nace el derecho a deducir las cuotas del impuesto?

El derecho a la deducción nace:

- En el momento del pago total o parcial del precio por los importes efectivamente satisfechos.
- El 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación si el pago no se ha producido.

- Ejemplo:

Empresario acogido al régimen especial del criterio de caja adquiere mercancías en el primer trimestre de 2014 por importe de 600.000 €.

La mitad del precio se paga el 1 de julio de 2014 y el resto el 1 de febrero de 2016.

¿Cuándo podrá deducir el IVA soportado en la compra?

El devengo y, por tanto, el derecho a la deducción del impuesto se producirá el 1 de julio de 2014 por el importe pagado ($300.000 \times 21\% = 63.000 \text{ €}$) y el 31 de diciembre de 2015 por el importe restante ($300.000 \times 21\% = 63.000 \text{ €}$).

17. ¿En qué declaración-liquidación podrá ejercitarse el derecho a la deducción?

En la declaración-liquidación del periodo en que haya nacido el derecho a la deducción de las cuotas soportadas o en las de los sucesivos, siempre que no hubieran transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del derecho.

- Ejemplo:

Empresario acogido al régimen especial del criterio de caja adquiere mercancías en el primer trimestre de 2014 por importe de 600.000 € cuyo pago se produce el 1 de mayo de 2014 ¿En qué declaración-liquidación podrá deducir el IVA soportado en la compra?

El empresario podrá deducir las cuotas soportadas en la declaración del segundo trimestre de 2014 o en las declaraciones de los trimestres siguientes siempre que no hubiera transcurrido cuatro años contados desde el 1 de mayo de 2014

18. En el caso de que fuera aplicable la regla de prorata, para su cálculo ¿deberán tenerse en cuenta las normas de devengo generales o las específicas del RECC?

Las operaciones se imputarán al año que correspondería su devengo si a las mismas no les hubiera sido de aplicación el régimen especial.

19. ¿Cuáles son las obligaciones formales específicas del RECC?

Los sujetos pasivos acogidos a este régimen:

-Deberán incluir en el **libro registro de facturas expedidas** las fechas del cobro de la operación con indicación por separado del importe correspondiente e indicar la cuenta bancaria o medio de cobro utilizado.

-Deberán incluir en el **libro registro de facturas recibidas** las fechas del pago de la operación con indicación por separado del importe correspondiente e indicar el medio pago.

-Deberán incluir en las facturas que emitan la mención "**régimen especial del criterio de caja**".

20. ¿Cuándo deberán anotarse las operaciones en los libros registro?

En los plazos generales como si a dichas operaciones no les hubiera sido de aplicación el régimen especial, sin perjuicio de completar los datos referentes a los cobros o pagos totales o parciales en el libro correspondiente al momento en que se efectúen los mismos.

• Ejemplo:

Empresario acogido al régimen especial del criterio de caja entrega mercancías por importe de 600.000 € el 1 de marzo de 2014.

La mitad del precio se cobra el 1 de mayo de 2014 y el resto el 1 de mayo de 2015.

¿Cuándo se anotarán estas operaciones?

En el libro registro de facturas emitidas correspondiente al primer trimestre de 2014 se anotará la factura emitida por la venta.

Esta anotación deberá completarse posteriormente haciendo constar los pagos efectuados el 1 de mayo de 2014 y de 2015 en los libros registro de facturas emitidas del segundo trimestre de 2014 y 2015 respectivamente.

21. En el caso de que no se obtenga el cobro/satisfaga el pago en los plazos establecidos y el devengo/nacimiento del derecho a deducir se produzca el 31 de diciembre del año posterior al que se realiza la operación. ¿Cuál es la fecha que debe registrarse como cobro/pago de la operación?

El 31 de diciembre del año posterior al que se realiza la operación por ser la fecha de devengo. Los posteriores cobros/pagos no generarán anotación alguna.

22. ¿Pueden anotarse asientos resúmenes de facturas expedidas correspondientes a operaciones en RECC?

Sí, teniendo en cuenta el criterio general de devengo, sin perjuicio de se hayan de complementar con los datos relativos a los cobros.

23. ¿Cómo se declaran las operaciones sometidas al RECC en el modelo 340?

Se harán constar con la clave de operación "Z", o voluntariamente si la operación sometida al RECC concurre con alguna otra circunstancia a la que se le había asignado una clave específica, identificándolas con algunas de las claves numéricas siguientes:

1: IVA criterio de caja. Asiento resumen de facturas.

2: IVA criterio de caja. Factura con varios asientos (varios tipos impositivos).

3: IVA criterio de caja. Factura rectificativa.

4: IVA criterio de caja. Adquisiciones realizadas por las agencias de viajes directamente en interés del viajero (Régimen especial de agencia de viajes).

5: IVA criterio de caja. Factura simplificada.

6: IVA criterio de caja. Rectificación de errores registrales.

7: IVA criterio de caja. Facturación de las prestaciones de servicios de agencias de viaje que actúan como mediadoras en nombre y por cuenta ajena. (Disposición adicional 4ª RD 1496/2003).

8: IVA criterio de caja. Operación de arrendamiento de local de negocio.

Adicionalmente, en el momento de efectuarse los cobros/ pagos correspondientes a las operaciones sometidas al RECC se deberán consignar los siguientes campos:

En el libro registro de facturas emitidas: fecha de cobro, importes cobrados, medio de cobro utilizado, cuenta bancaria o medio de cobro utilizado.

En el libro registro de facturas recibidas: fecha de pago, importes pagados, medio de pago utilizado, cuenta bancaria o medio de pago utilizado.

Las operaciones se anotarán en los plazos generales como si a las mismas no les hubiera sido de aplicación el régimen especial, sin perjuicio de completar los datos referentes a los cobros o pagos totales o parciales en el libro correspondiente al momento en que se efectúen los mismos (haciendo referencia a la factura de la que provienen e identificando al proveedor/cliente de la operación).

24. ¿Cómo se renuncia al RECC?

Mediante presentación de la correspondiente declaración censal en el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto.

La renuncia tendrá una validez mínima de 3 años.

25. En el caso de que los cobros en efectivo de un único cliente superen los 100.000 € ¿el sujeto pasivo queda excluido del RECC por todas sus operaciones, aunque en las restantes no se supere ese límite?

Sí.

26. ¿Cuáles son los efectos de la renuncia o exclusión del RECC?

Las operaciones efectuadas durante su vigencia mantendrán su tributación de acuerdo con el criterio de caja siempre que hubieran cumplido los requisitos establecidos para acogerse al régimen.

• Ejemplo:

Año 2013

Importe total de ventas sin IVA: 1.000.000 €

Año 2014

Opta por el régimen especial del criterio de caja

Importe total de ventas sin IVA: 3.000.000 €

Todas las ventas se efectúan al contado excepto la entrega de maquinaria por importe de 500.000 € cuyo cobro se produce, la mitad en el momento de la entrega el 1 de junio de 2014 y la cantidad restante el 1 de junio de 2015

IVA devengado en el segundo trimestre por venta de maquinaria:

250.000

26. ¿Cuáles son los efectos de la renuncia o exclusión del RECC?

Las operaciones efectuadas durante su vigencia mantendrán su tributación de acuerdo con el criterio de caja siempre que hubieran cumplido los requisitos establecidos para acogerse al régimen.

• Ejemplo:

Año 2013

Importe total de ventas sin IVA: 1.000.000 €

Año 2014

Opta por el régimen especial del criterio de caja

Importe total de ventas sin IVA: 3.000.000 €

Todas las ventas se efectúan al contado excepto la entrega de maquinaria por importe de 500.000 € cuyo cobro se produce, la mitad en el momento de la entrega el 1 de junio de 2014 y la cantidad restante el 1 de junio de 2015

IVA devengado en el segundo trimestre por venta de maquinaria:

250.000 x 21% = 52.500 € (el devengo se produce con el cobro)

Año 2015

El volumen de ventas de 2014 supera los 2.000.000 € por lo que queda excluido del régimen especial del criterio de caja

Importe total de ventas sin IVA: 1.000.000 €

Todas las ventas se efectúan al contado excepto la entrega de un inmueble por importe de 600.000 € cuyo cobro se produce, la mitad en el momento de la entrega el 1 de junio de 2015 y la cantidad restante el 1 de junio de 2016

IVA devengado en el segundo trimestre 2015:

por venta del inmueble: 600.000 € x 21% = 126.000 € (el devengo se produce con la entrega del bien independientemente del cobro).

por venta de maquinaria: 250.000 x 21% = 52.500 € (el devengo se produce con el cobro)

En el año 2016 podrá optar de nuevo por el criterio de caja pues el volumen de ventas no supera los 2.000.000 € si se cumplen el resto de requisitos.

27. ¿Cuándo nace el derecho a la deducción para el destinatario de la operación a la que se aplique el RECC que esté en régimen general?

El derecho a la deducción nace:

- En el momento del pago total o parcial del precio por los importes efectivamente satisfechos
- El 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación si el pago no se ha producido.

• **Ejemplo:**

Empresario A acogido al régimen especial del criterio de caja entrega mercancías a la empresa B en el primer trimestre de 2014 por importe de 600.000 €. La mitad del precio se cobra el 1 de mayo de 2014 y el resto el 1 de mayo de 2016. ¿Cuándo podrá deducir el impuesto la empresa B?

El nacimiento del derecho a deducir se producirá el 1 de mayo de 2014 por el importe pagado ($300.000 \times 21\% = 63.000 \text{ €}$) y el 31 de diciembre de 2015 por el importe restante ($300.000 \times 21\% = 63.000 \text{ €}$).

Por tanto, la empresa B podrá deducir cuotas soportadas por importe de 63.000 € en la declaración del segundo trimestre de 2014 y los 63.000 € restantes en la declaración del cuarto trimestre de 2015.

28. En el caso de que no se satisfaga el pago en los plazos establecidos y el devengo de la operación y, por tanto, el derecho a deducir se determinen el 31 de diciembre del año posterior al que se realiza la operación. ¿Debe rectificarse la declaración liquidación en la que se dedujo el IVA soportado y deducir las cuotas en el período correspondiente al pago?

No.

29. ¿Cuáles son las obligaciones formales que deben cumplir los destinatarios de las operaciones afectadas por el RECC?

Deberán incluir en el **libro registro de facturas recibidas** las fechas del pago de la operación con indicación por separado del importe correspondiente e indicar el medio pago.

La anotación de las operaciones en RECC se llevará a cabo en los plazos generales como si a dichas operaciones no les hubiera sido de aplicación el régimen especial, sin perjuicio de completar los datos referentes a los pagos totales o parciales en el libro correspondiente al momento en que se efectúen los mismos.

30. Si el crédito correspondiente a una operación a la que se ha aplicado el RECC resulta incobrable ¿Cuáles son los efectos de la modificación de la base imponible efectuada por el proveedor que esté en régimen general?

La modificación de la base imponible del artículo 80.Cuatro LIVA determinará el nacimiento del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por el deudor acogido al régimen especial del criterio de caja que aún estuviesen pendientes de deducción en la fecha en que se realice la modificación de la base imponible.

• **Ejemplo:**

El 1 de enero de 2014 la empresa A, en régimen general del IVA y con un volumen de ventas en 2013 inferior a 6.010.121,04 €, entrega mercancías a la empresa B, acogida al régimen especial del criterio de caja, por importe de 100.000 € cuyo pago queda aplazado al 1 de mayo de 2014.

Llegado el vencimiento, la empresa B no satisface la deuda por lo que A decide modificar la base imponible conforme al procedimiento previsto en el artículo 80.Cuatro LIVA, emitiendo la correspondiente factura rectificativa el 1 de agosto de 2014. El 10

de agosto de 2014, la empresa B recibe dicha factura rectificativa ¿Qué efectos tendrá en la declaración del tercer trimestre?

1 de enero de 2014:

- La empresa A (régimen general) habrá repercutido IVA por importe de 100.000 € x 21% = 21.000 €, ingresando el impuesto en la declaración correspondiente al primer trimestre de 2014.

- La empresa B (criterio de caja) no habrá deducido la cuota de IVA soportado. El derecho a la deducción nacerá el 1 de mayo de 2014 o el 31 de diciembre de 2015 si no se ha producido el pago.

1 de julio de 2014

- Transcurridos seis meses desde el devengo sin obtener el cobro, la empresa A califica el crédito como incobrable y modifica la base imponible del impuesto, emitiendo factura rectificativa el 1 de agosto de 2014.

- La empresa B recibe la factura rectificativa el 10 de agosto de 2014:

Por un lado, nace el derecho a deducir el IVA soportado en la compra, por lo que incluirá en la declaración del tercer trimestre una cuota de IVA soportado de 21.000 €
Por otra parte, se hará constar el importe de las cuotas rectificadas como minoración de las cuotas deducibles en 21.000 €.

El efecto final será neutro dado que la empresa B no está sometida a prorata.

3T

IVA deducible _____ 21.000 €

IVA soportado facturas rectificativas _____ -21.000 €

31. En el caso de que el cliente de un empresario acogido al RECC no satisfaga el pago en los plazos establecidos y el devengo de la operación se determine el 31 de diciembre del año posterior al que se realiza la misma. ¿Podrá el empresario acogido al RECC modificar la base imponible por crédito incobrable conforme al art. 80. Cuatro LIVA?

Sí, teniendo en cuenta que el plazo para calificar el crédito como incobrable será de 6 meses a contar desde el 31 de diciembre del año inmediato siguiente a aquél en que se realizara la operación.

32. ¿Qué efectos tiene la declaración del concurso de una empresa acogida al RECC?

La declaración del concurso determinará en la fecha del auto, el devengo de las cuotas repercutidas y la deducción de las cuotas soportadas que estuvieran aún pendientes de devengo o deducción en la declaración-liquidación correspondiente a los hechos imposables anteriores a la declaración de concurso.

• Ejemplo:

La empresa A declarada en concurso de acreedores y acogida al régimen especial de criterio de caja, presenta los siguientes datos en la fecha del auto (1 de marzo de 2014):

-IVA repercutido pendiente de cobro _____ 300.000 €

-IVA soportado pendiente de pago por compras efectuadas a empresas sometidas al régimen del criterio de caja _____ 50.000 €

-IVA soportado pendiente de pago por compras efectuadas a empresas sometidas al régimen general _____ 25.000 €

En la declaración del primer trimestre de 2014, periodo preconcursal, deberá consignar:

IVA devengado _____ 300.000 €

IVA deducible _____ 75.000 €

33. Tras producirse los efectos señalados en la pregunta 35, en el caso de hechos imponible posteriores a la declaración de concurso ¿el sujeto pasivo podrá seguir aplicando el RECC?

Sí.

34. ¿Qué efectos tiene para un sujeto pasivo acogido al RECC la declaración de concurso de uno de sus clientes? ¿y para el propio cliente?

La fecha del auto de declaración de concurso determinará:

-para el sujeto pasivo acreedor acogido al régimen especial del criterio de caja, el devengo de las cuotas repercutidas que estuvieran aún pendientes de devengo.

-para el destinatario de la operación, sujeto pasivo en régimen general, el nacimiento del derecho a la deducción de las cuotas soportadas.

• Ejemplo:

El 1 de enero de 2014 la empresa A, acogida al régimen especial del criterio de caja, entrega mercancías a la empresa B, en régimen general del IVA, por importe de 100.000 € cuyo cobro queda aplazado al 1 de mayo de 2014.

El 1 de febrero de 2014 se dicta auto de declaración del concurso de la empresa B.

¿Qué efectos tendrá para ambas empresas?

La empresa A deberá incluir en su declaración del primer trimestre de 2014 un IVA repercutido de 21.000 € aunque el crédito se encuentre pendiente de cobro.

La empresa B deberá deducir la cuota de IVA soportado de 21.000 € en la declaración preconcursal del primer trimestre de 2014.

35. En el caso anterior, ¿podrá el sujeto pasivo acogido al RECC modificar la base imponible de acuerdo con el procedimiento previsto en el artículo 80.Tres LIVA tras producirse el devengo del impuesto por la declaración del concurso de su cliente?

Sí.