

El nuevo 'IVA de caja', incompatible con la directiva comunitaria

POR JOSE MARÍA SALCEDO BENAVENTE Socio del Bufete Ático Jurídico

Una de las medidas estrella de la Ley de Emprendedores que el Gobierno acaba de aprobar es, sin duda, la posibilidad de optar por el criterio de caja en el IVA, lo que permitirá al contribuyente ingresarlo en Hacienda sólo cuando lo cobre. Sin embargo, dicha medida, tal y como se ha regulado, no parece ajustarse a la Directiva comunitaria. La Ley 14/2013 de apoyo a los emprendedores y su internalización regula la inclusión de un nuevo régimen de IVA, denominado 'Régimen especial del criterio de caja'. Se trata de un régimen opcional para el contribuyente, cuya regulación viene justificada, según la Exposición de Motivos, para tratar de paliar los problemas de liquidez y de acceso al crédito de las empresas.

Dicha regulación supone una importante excepción al régimen general del devengo previsto en el artículo 75 de la Ley del IVA, y que básicamente, y sin entrar en detalles, puede resumirse en que en las entregas de bienes el impuesto es exigible cuando se produzca su puesta a disposición a favor del adquirente, y en las prestaciones de servicios, cuando estos se presten, ejecuten, o se efectúen las operaciones gravadas.

Los problemas, sin embargo, no vienen por ahí, sino por la concreta regulación que se ha dado a este nuevo régimen en el texto legal. En concreto, se añade un nuevo artículo 163 terdecies a la Ley 37/1992 del IVA, que dispondrá que 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 el que se haya realizado la operación". Es decir, de acuerdo con dicho artículo, el impuesto será exigible cuando se cobre el precio, pero si dicho cobro nunca se produce, el IVA de la operación se le exigirá al contribuyente, como tope, el 31 de diciembre del año siguiente.

La Directiva comunitaria 2006/112/CE por su parte, dispone en su artículo 66 que "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 expedición tardía de la factura, en un plazo determinado a partir de la fecha del devengo".

De este modo, los Estados miembros pueden regular un régimen excepcional de devengo del impuesto, pero sólo en alguno de los tres supuestos antes transcritos, que realmente son dos. Pueden optar porque el IVA sea exigible cuando se expida la factura, o cuando se cobre el precio. Y el tercer supuesto, que es más bien una excepción al primero dispone que si la factura no se emite, o se emite tardíamente, los Estados miembros pueden prever que el impuesto sea exigible en un plazo determinado a partir de la fecha del devengo.

Si comparamos el referido artículo 66 de la Directiva comunitaria, con el 163 terdecies de la Ley

Una de las medidas estrella de la Ley de Emprendedores que el Gobierno acaba de aprobar es, sin duda, la posibilidad de optar por el criterio de caja en el IVA, lo que permitirá al contribuyente ingresarlo en Hacienda sólo cuando lo cobre. Sin embargo, dicha medida, tal y como se ha regulado, no parece ajustarse a la Directiva comunitaria.

En efecto, la Ley 14/2013 de apoyo a los emprendedores y su internalización regula la inclusión de un nuevo régimen de IVA, denominado *Régimen especial del criterio de caja*. Tal y como se ha venido anunciando, se trata de un régimen opcional para el contribuyente, cuya regulación viene justificada, según la Exposición de Motivos, para tratar de paliar los problemas de liquidez y de acceso al crédito de las empresas.

La Ley de Emprendedores regula la inclusión de un nuevo régimen de IVA: el "régimen especial del criterio de caja"

Sin embargo, si comparamos la Directiva comunitaria del IVA y lo regulado en la Ley, las discrepancias saltan a la vista



14/2013, las discrepancias saltan a la vista. Nuestro legislador parece optar por una de las posibilidades previstas en la Directiva, fijando el devengo en el momento del cobro del precio. Sin embargo, y ahí es donde viene el matiz no previsto en la Directiva, si dicho cobro no se produce antes del 31 de diciembre del año siguiente, el impuesto será exigible como máximo en dicha fecha.

El problema es que la Directiva sólo prevé dicha posibilidad para el caso de que la factura no se expida, o se expida de forma tardía, y no en el supuesto de que el precio no se cobre o se cobre tardíamente, que es lo que regula la reciente Ley 14/2013 de apoyo a los emprendedores. Y lo peor para el Estado español es que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en sentencia de 16-5-2013 (asunto C-169/12), ya ha declarado contraria a la Directiva comunitaria una redacción similar a la aprobada, contenida en la legislación polaca.

El Tribunal es tajante al afirmar que "el legislador no ha previsto que un Estado miembro que escoge la opción establecida en el artículo 66, letra b) de la Directiva IVA -devengo en el momento del cobro del precio- esté facultado para establecer el plazo en el que el impuesto se hace exigible". Y esto se justifica, según el Tribunal, porque el interés del operador económico en cobrar la contrapartida del servicio prestado representa un estímulo suficiente para asegurar el pronto pago de la prestación (asunto C-144/94, apartado 23). Es decir, el legislador comunitario asume en este caso el retraso en el devengo (y por tanto en el ingreso) del impuesto, porque considera que el contribuyente, que quiere cobrar la operación realizada, se asegurará de que el cobro de la operación (y por tanto el devengo del impuesto) se produzcan cuanto antes.

El criterio de caja en IVA entra en vigor el 1 de enero de 2014, por lo que la exigencia del impuesto a los contribuyentes que se acojan a este régimen, y que no hayan cobrado las operaciones realizadas, no se producirá hasta el 31 de diciembre de 2015. Pero entonces, si algún contribuyente se niega a declarar e ingresar el impuesto en dicha fecha, acogiéndose a la normativa comunitaria, Hacienda no lo va a tener fácil para cobrar.

La Directiva sólo prevé dicha posibilidad para el caso de que la factura no se expida, o se expida de forma tardía, y no en el supuesto de que el precio no se cobre o se cobre tardíamente, que es lo que regula la reciente Ley 14/2013 de apoyo a los emprendedores. Y lo peor para el Estado español es que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en sentencia de 16-5-2013 (asunto C-169/12), ya ha declarado contraria a la Directiva comunitaria una redacción similar a la aprobada, contenida en la legislación polaca. El Tribunal es tajante al afirmar que "el legislador no ha previsto que un Estado miembro que escoge la opción establecida en el artículo 66, de la Directiva IVA