

MEMORANDUN SOBRE TRATAMIENTO DE IVA

Tratamiento fiscal de la factura a efectos del IVA. Si bien el tratamiento contable y fiscal de las operaciones, son cuestiones distintas, sin embargo, vamos a comparar ambos criterios. Y fiscalmente, hay dos posibilidades:

1.- Socios sometidos al Régimen General. De acuerdo con la Ley de IVA, “*Artículo 75. Devengo del impuesto. Uno. Se devengará el Impuesto: 1.º En las entregas de bienes, cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente*” esto es en septiembre y no cuando se paga. No existe ninguna diferencia respecto al tratamiento contable.

Centrándonos en el caso de las ventas, Hacienda reclama el cobro del IVA en el momento en que se entrega la mercancía y no tiene por qué esperar meses a que cobre el socio y haga la factura.

Por otra parte, el Reglamento de Facturación cita: “*Artículo 11. Plazo para la expedición de las facturas. 1. **Las facturas deberán ser expedidas en el momento de realizarse la operación**”.* Esto es, en el momento de la entrega del bien, es decir en septiembre.

En consecuencia, en el caso concreto de las referidas sociedades acogidas al Régimen General si se incumple el principio legal de emitir factura cuando se entrega el producto, existe un doble riesgo en caso de inspección:

- ✓ Posible sanción (no es la primera vez) por no girar IVA e ingresarlo cuando se produce la entrega del bien, sino con posterioridad, cuando se cobra.
- ✓ Denegación de la deducibilidad fiscal para la Cooperativa del IVA soportado, por el incumplimiento legal de no ser expedidas las facturas “**en el momento de realizarse la operación**” o incluso por no hacer facturas distintas por la entrega del producto en meses distintos (agosto, septiembre y octubre). Reglamento de facturación “**Artículo 13. Facturas recapitulativas. 1. Podrán incluirse en una sola factura distintas operaciones realizadas en distintas fechas para un mismo destinatario, siempre que las mismas se hayan efectuado dentro de un mismo mes natural.**”

En efecto, para ejercer el derecho a la deducibilidad del IVA soportado, la Ley exige el cumplimiento estricto, y rechaza las facturas que no se ajusten al Reglamento: “**Artículo 97. Requisitos formales de la deducción. Dos. Los documentos anteriores que no cumplan todos y cada uno de los requisitos establecidos legal y reglamentariamente no justificarán el derecho a la deducción.**”

El Reglamento de Facturación obliga a emitir la factura en la fecha de la entrega del bien, o una recapitulativa si se producen varias entregas mensuales. Si esto no se hace así, obviamente se trata de un incumplimiento reglamentario que podría imputarse en caso de inspección para rechazar el derecho a deducir el IVA soportado.

Existen varios casos concretos de una inspección tributaria, en la que se rechaza la deducción como IVA soportado por no haber sido emitida la factura en el momento del devengo, sino con posterioridad. Concretamente, **existe un caso en el que no dejan deducirse el IVA soportado a una Cooperativa de una factura emitida por un socio en diciembre. ¿Por qué? Pues porque en diciembre no hay uvas en Castilla La Mancha y correspondían a entregas de septiembre. Además, también sancionaron al socio por no haber emitido la factura en septiembre e ingresado el IVA en octubre, sino demorar el ingreso de forma arbitraria contraria a la ley.**

Pero ¿Qué pasa si no conozco el precio del producto cuando se entrega la mercancía? Pues es aplicable el mismo tratamiento que en contabilidad: se debe estimar el precio y corregir, si es necesario, con posterioridad. A este respecto, la ley cita: “Artículo 80. Modificación de la base imponible.... Seis. Si el importe de la contraprestación no resultara conocido en el momento del devengo del impuesto, **el sujeto pasivo deberá fijarlo provisionalmente** aplicando criterios fundados, sin perjuicio de su rectificación cuando dicho importe fuera conocido.”

Pues que, en el momento de la entrega del producto, debería emitir una factura con el precio estimado y después rectificar cuando sea conocido. Este tratamiento coincide con el previsto contablemente. La orden EHA/3360/2010, cita al respecto que “La valoración de las adquisiciones de bienes a los socios para la gestión cooperativa se realizará, en el momento en que se lleve a cabo la operación, por el precio de adquisición. Si dicho precio se fija en función de circunstancias futuras, se efectuará una estimación inicial con el fin de determinar el precio de adquisición.” Insisto, teóricamente debemos efectuar una factura por el precio estimado en el momento de la entrega del producto y otra rectificativa en base al importe definitivo de liquidación al año siguiente.

b.- Socios en el Régimen Especial Agrario. En principio, la ley insiste en lo mismo: el IVA se devenga cuando se realicen las entregas de los productos, esto es en septiembre: “Artículo 130 Tres. Los empresarios titulares de las explotaciones a las que sea de aplicación el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca tendrán derecho a percibir la compensación a que se refiere este artículo **cuando realicen las entregas de los productos** naturales obtenidos en dichas explotaciones a otros empresarios”. Es decir que en principio la ley fiscal insiste en lo mismo: el IVA se devenga en el momento en que se produce la entrega del bien, en septiembre.

Sin embargo, respecto al reintegro al agricultor, el Reglamento, si bien reitera la norma general de que se produce “en el momento en que tenga lugar la entrega de los productos agrícolas”, pero cabe la posibilidad, siempre que exista acuerdo entre las partes, de reintegrarlo en el momento del cobro del producto. Este es el contenido legal: Reglamento de IVA “Artículo 48. Reintegro de las compensaciones. ... 2. El reintegro de las compensaciones que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 131.2.º de la Ley del Impuesto, deba ser efectuado por el adquirente de los bienes o el destinatario de los servicios comprendidos en el régimen especial **se realizará en el momento en que tenga lugar la entrega de los productos agrícolas**.... No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, **el reintegro de las compensaciones podrá efectuarse, mediando acuerdo entre los interesados, en el momento del cobro total o parcial** del precio correspondiente a los bienes o servicios de que se trate.”

Conclusión: Las compras-ventas se devengan con la entrega del producto tanto contablemente como fiscalmente. El caso particular del Régimen Especial Agrario prevé una excepción al principio del devengo, sin embargo, **en el Régimen General de IVA, los socios están obligados a emitir factura e ingresar el IVA, no cuando se paga la liquidación, sino cuando se entrega el producto.** Si se incumple esta obligación, en caso de inspección, podría acarrear sanciones tanto a los socios (por no girar el IVA en la fecha del devengo, sino con posterioridad) como a la Cooperativa, que, por no reunir los requisitos reglamentarios, no sería deducible el IVA soportado.