

## EL DEVENGO DEL IVA

Cuando audito las cooperativas de nuestra comunidad, observo que en sus balances aparecen las cuentas de “Clientes, facturas pendientes de emitir” y “Proveedores, facturas pendientes de recibir”.

La primera de ellas “Clientes, facturas pendientes de emitir”, recoge derechos de cobro devengados frente a un cliente por producto entregado pendiente de facturar. Es el caso, por ejemplo, de un contrato de vino de 1.000.000 de litros del que se han retirado al cierre del ejercicio 300.000 y la factura se efectúa en el ejercicio siguiente cuando se ha terminado la operación, se ha ajustado el grado, y se conoce definitivamente la deuda total. Este ejemplo es válido para otros productos tales como orujos, lías, aceite, cereal, etc.

Por el contrario, la cuenta de “Proveedores, facturas pendientes de recibir” recoge deudas devengadas por la cooperativa, correspondientes a productos recibidos, pendientes de ser facturados por el proveedor. El caso más típico es el de las compras de uva, aceituna, ajos, etc. a los socios. Estos entregan el producto en campaña y normalmente no se emite la factura hasta que se conoce el precio definitivo de liquidación un año más tarde. La compra se devenga con la entrega del producto, sin embargo la factura se emite con posterioridad.

Desde el punto de vista contable nada que objetar: se cumple el principio del devengo.

### ¿Qué problemas fiscales tienen las facturas pendientes de emitir y de recibir?

Pues el devengo del IVA. El IVA se devenga fiscalmente “*En las entregas de bienes, cuando tenga lugar **su puesta a disposición del adquirente***”

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 hagamos la factura al cliente para declarar el IVA repercutido e ingresarlo en el tesoro público. Y esto, que es una obviedad, en ocasiones produce serios dolores de cabeza a cooperativas en caso de inspección fiscal.

Por otra parte el Reglamento de Facturación cita que “*Las facturas deberán ser expedidas **en el momento de realizarse la operación.***” Y respecto al derecho a deducción, el artículo 88 de la ley menciona “*La repercusión del Impuesto deberá efectuarse al tiempo de expedir y entregar la factura correspondiente. **Se perderá el derecho a la repercusión cuando haya transcurrido un año desde la fecha del devengo.***” Es decir, que el cliente puede rechazar el pago del IVA si se emite la factura con un año de retraso, pero esto no exime al emisor de ingresar el IVA.

Por otra parte el artículo 130 de la Ley de IVA cita respecto al Régimen Especial de Agricultura que “*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. El porcentaje aplicable en cada operación será el vigente en el momento en que nazca el derecho a percibir la compensación.***”

Esto corrobora lo establecido en el sentido de que el devengo se produce con la entrega del bien, y además el tipo aplicable es el que esté en vigor en ese momento. Esto es importante cuando se produce un cambio de tipo impositivo. Por ejemplo, en el último cambio en septiembre de 2012, las cooperativas, cuya liquidación de campaña 2011/2012 correspondiese a productos entregados por los socios antes del 31 de agosto y liquidados con posterioridad, debían asignar no el nuevo tipo de compensación del 12%, sino el antiguo del 10%. Y es que el producto fue entregado cuando estaba vigente el 10% y no el 12%.

## **ANALISIS DEL REGIMEN ESPECIAL DE AGRICULTURA**

En el caso concreto del Régimen Especial de Agricultura, la ley dice que en los recibos por las operaciones de compensación, debe constar la “*Descripción de los bienes entregados o de los servicios prestados, así como el lugar y **fecha de realización material y efectiva de las operaciones.***”

Respecto al reintegro al agricultor, el artículo 48.2 del Reglamento menciona “se realizará **en el momento en que tenga lugar la entrega de los productos agrícolas**, forestales, ganaderos o pesqueros o se presten los servicios accesorios indicados, cualquiera que sea el día fijado para el pago del precio que le sirve de base. 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 y en proporción a ellos.” Esta circunstancia sirve para poder pagar y deducir el IVA de las liquidaciones del producto, no en base al criterio del devengo, cuando se entrega, sino aplicando el criterio de caja: el pago. Sin embargo esta posibilidad no sería aplicable a socios que no estuvieran acogidos al Régimen Especial de Agricultura (por ejemplo sociedades mercantiles no afectas).

Respecto a la deducibilidad del IVA soportado, el Reglamento de Facturación cita que “Los empresarios o profesionales que, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 131.2.º de la ley del impuesto, deban efectuar el reintegro de las compensaciones al adquirir los bienes o servicios a personas acogidas al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, deberán expedir un recibo por dichas operaciones, en el que deberán constar los datos o requisitos siguientes:

- a) Serie y número. La numeración de los recibos dentro de cada serie será correlativa.
- b) Nombre y apellidos, razón o denominación social completa, número de identificación fiscal y domicilio del obligado a su expedición y del titular de la explotación agrícola, ganadera, forestal o pesquera.
- c) Descripción de los bienes entregados o de los servicios prestados, **así como el lugar y fecha de realización material y efectiva de las operaciones.**
- d) Precio de los bienes o servicios, determinado con arreglo a lo dispuesto en el artículo 130.Cinco de la Ley del Impuesto.
- e) Porcentaje de compensación aplicado.
- f) Importe de la compensación.
- g) **LA FIRMA DEL TITULAR de la explotación** agrícola, ganadera, forestal o pesquera.

Al respecto vengo observando problemas para que la Agencia Tributaria admita la deducibilidad del IVA soportado:

- ✓ Si el recibo no está firmado por el agricultor, aunque exista evidencia de haber efectuado el pago.
- ✓ Si no se produce el pago en el mismo periodo en que se practica la deducción, aunque el recibo este firmado. Por ejemplo el pago de un cheque en diciembre, firmado el recibo correspondiente, que el agricultor cobra en enero, no sería admisible la deducción del IVA soportado en diciembre, sino en enero.

### **Pero ¿Qué pasa si no conozco el precio del producto cuando se entrega la mercancía?**

Pues que debería emitir una factura con el precio estimado y después rectificar cuando sea conocido. A este respecto, la ley cita que *“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.”*

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.**”*

Teóricamente debemos efectuar una factura por el precio estimado de las compras del producto al socio en el momento de la entrega del bien y contabilizar la operación. Con posterioridad, conocido el precio de liquidación, emitir una factura de corrección y contabilizar la variación del valor de las compras.

Como resumen podemos concluir que existe un doble riesgo fiscal en el devengo de IVA para las cooperativas agrarias:

- ✓ En el caso de facturas pendientes de emitir, por no girar e ingresar el IVA devengado en el momento de la entrega del bien, sino unos meses más tarde.
- ✓ En el caso de las facturas pendientes de recibir por el incumplimiento legal de efectuar la factura en el momento de la recepción del producto. Adicionalmente existe el riesgo de la no admisión del IVA soportado por el incumplimiento legal de no disponer del recibo firmado por el agricultor y la deducibilidad en el periodo de pago efectivo.

Por eso mi recomendación es clara: teóricamente no deberían lucir en el balance las citadas cuentas de facturas pendientes de emitir y de recibir, porque de acuerdo con lo establecido legalmente, debían haberse emitido.