

MEMORANDUN SOBRE DEDUCIBILIDAD DEL IVA SOPORTADO EN LAS COMPRAS DE UVA A SOCIOS DE COOPERATIVAS

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.

Contablemente la compra se devenga en el momento de la entrega del producto. 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.”* Con posterioridad, cuando el precio sea conocido de forma definitiva se procede a registrar la diferencia. Y aquí no hay discrepancias entre el régimen fiscal de uno u otro tipo.

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 los socios acogidos 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 por compras de uva emitida por un socio en diciembre.** ¿Por qué? Pues porque en diciembre no hay uvas en Castilla La Mancha y correspondía 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.

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 y el socio, salvo acuerdo con la cooperativa tiene derecho a percibir el importe del IVA devengado.

En efecto, el Reglamento reitera la norma general de que se produce “en el momento en que tenga lugar la entrega de los productos agrícolas”, sin embargo, prevé la posibilidad de reintegrarlo con el pago del producto, siempre que el socio renuncie al derecho a cobrarlo en el momento de la entrega. 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 número 2.º del artículo 131 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, 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.”

Pero ¿Qué pasa si no conozco el precio del producto cuando se entrega la mercancía? Pues para ambos regímenes fiscales es aplicable el mismo tratamiento que en contabilidad: se debe estimar el precio provisional y corregir, si es necesario, con posterioridad. A este respecto, la ley de IVA 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.”

Conclusión: Las compras-ventas se devengan con la entrega del producto tanto contablemente como fiscalmente. Fiscalmente (que no contablemente) el 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.

No obstante, esta excepción fiscal, no es aplicable al principio contable del devengo que obliga a registrar todas las compras en el momento de la entrega del producto, con independencia del régimen fiscal al que estén acogidas: “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”

Y en el caso del Régimen Especial Agrario ¿es obligatorio el pago del producto para poder deducirse el IVA pagado al socio con la entrega de las uvas?

Claramente no, el IVA y la base son conceptos distintos. El pago del producto se puede aplazar, sin embargo, el socio tiene derecho al cobro del IVA en el momento de la entrega con independencia del “*día fijado para el pago del precio que sirve de base*” y solo es aplazable si renuncia a ese derecho.

Si disponemos del recibo de pago citado en el artículo 16.1 del Reglamento de Facturación, podemos deducirnos el importe pagado. Reiteramos lo citado en el Reglamento de IVA: “*Artículo 48. Reintegro de las compensaciones. 2. El reintegro de las compensaciones que, de acuerdo con lo dispuesto en el número 2.º del artículo 131 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, 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**. El reintegro se documentará mediante la expedición del recibo al que se refiere el apartado 1 del artículo 16 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.*”

Hay consultas vinculantes que reafirman lo citado con anterioridad. Véase por ejemplo la CV1578-08.

Y el artículo 49 habla del recibo como justificante necesario: “*Artículo 49. Dedución de las compensaciones. 1. Para ejercitar el derecho a la deducción de las compensaciones a que se refiere el artículo 134 de la Ley del Impuesto, los empresarios o profesionales que las hayan satisfecho **deberán estar en posesión del recibo** expedido por ellos mismos a que se refiere el apartado 1 del artículo 16 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre. Dicho documento constituirá el justificante de las adquisiciones efectuadas a los efectos de la referida deducción.*”

Y el Reglamento de Facturación cita las características del recibo: “**Artículo 16. Particularidades de la obligación de documentar las operaciones en los regímenes especiales del Impuesto.** 1. 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, con indicación de que está acogido al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.
- 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.

Estos empresarios o profesionales deberán entregar una copia de este recibo al proveedor de los bienes o servicios, titular de la explotación agrícola, forestal, ganadera o pesquera.

Las demás disposiciones incluidas en este Reglamento relativas a las facturas serán igualmente aplicables, en la medida en que resulte procedente, a los recibos a que se refiere este apartado.