



Universidad de Valladolid

Facultad de Ciencias Económicas y
Empresariales

Grado en Administración y Dirección de
Empresas

Implicaciones para las pequeñas y
medianas empresas por la
aplicación del IVA.

Presentado por:

María Calvo Martínez

Tutelado por:

Emilio Pérez Chinarro

Valladolid, 4 de abril de 2016

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN:.....	4
2. LAS PYMES EN LA ECONOMÍA ESPAÑOLA.....	6
2.1 LAS PYMES EN LA ECONOMÍA GENERAL.....	6
2.2 LOS EFECTOS DE LA CRISIS ECONÓMICA Y LA CONTRIBUCIÓN DE LAS PYMES A LA CREACIÓN DE EMPLEO.....	9
3. EL RÉGIMEN FISCAL DE LAS PEQUEÑAS Y MEDIANAS EMPRESAS EN ESPAÑA.....	13
3.1 LAS PYMES EN EL SISTEMA TRIBUTARIO.....	14
3.2 LA APLICACIÓN DEL IVA.....	17
4. EL RÉGIMEN ESPECIAL DEL CRITERIO DE CAJA.....	24
4.1 MODIFICACIONES EN EL IVA CON EL OBJETIVO DE PALIAR LOS PROBLEMAS DE LIQUIDEZ DE LAS PYMES.....	27
4.2 EFECTOS POSITIVOS DE ESTE RÉGIMEN ESPECIAL.....	31
4.3 LA APLICACIÓN EFECTIVA DEL RECC.....	34
5. CONCLUSIONES.....	39
6. BIBLIOGRAFÍA.....	40
7. LEGISLACIÓN.....	42
8. ANEXO.....	45

ÍNDICE DE GRÁFICOS:

GRÁFICO 2.1. OCUPADOS POR SEXO Y GRUPO EDAD. PERÍODO 2007-2015....	11
GRÁFICO 3.1. RECAUDACIÓN TRIBUTARIA EN ESPAÑA POR LAS PRINCIPALES FIGURAS IMPOSITIVAS ENTRE 2007-2013.....	15
GRÁFICO 4.1. DECLARANTES DEL IVA SEGÚN RÉGIMEN DE LIQUIDACIÓN, 2014.....	35
GRÁFICO 4.2. CUOTA DEL IVA SEGÚN RÉGIMEN DE LIQUIDACIÓN, 2014.....	36

GRÁFICO 4.3. NÚMERO DE DECLARANTES EN BASE A LAS DECLARACIONES AGREGADAS	37
---	----

GRÁFICO 4.4. LA BASE IMPONIBLE EN BASE A LAS DECLARACIONES AGREGADAS	38
---	----

ÍNDICE DE TABLAS:

TABLA 2.1. EMPRESAS SEGÚN ESTRATO DE ASALARIADOS.....	8
---	---

TABLA 2.2. VALOR AÑADIDO EN TÉRMINOS DE PRODUCCIÓN SEGÚN EL TAMAÑO DE LAS EMPRESAS	9
---	---

TABLA 2.3. TRABAJADORES INSCRITOS EN LA SEGURIDAD SOCIAL.....	10
---	----

TABLA 2.4. EVOLUCIÓN DEL TIPO AL QUE COBRA EL BCE A LOS BANCOS Y EL TIPO AL QUE COBRAN LOS BANCOS A LAS EMPRESAS.....	12
--	----

TABLA 3.1. EVOLUCIÓN DE LOS TIPOS IMPOSITIVOS DESDE QUE ENTRÓ EN VIGOR EL IVA	21
--	----

TABLA 3.2. EVOLUCIÓN DE LOS INGRESOS TRIBUTARIOS LÍQUIDOS TOTALES DEL IVA.....	21
---	----

TABLA 4.1. EVOLUCIÓN DE LOS PLAZOS DE PAGO.....	31
---	----

TABLA 4.2. PERÍODO MEDIO DE PAGO A PROVEEDORES EN SEPTIEMBRE 2014.....	33
---	----

TABLA A.1. Nº DE DECLARANTES EN FUNCIÓN DE LAS OPERACIONES REALIZADAS EN EL EJERCICIO.....	45
---	----

TABLA A.2. CUOTA EN FUNCIÓN DE LAS OPERACIONES REALIZADAS EN EL EJERCICIO.....	45
---	----

TABLA A.3. NÚMERO DE DECLARANTES. DECLARACIONES AGREGADAS.....	45
--	----

TABLA A.4. BASE IMPONIBLE. DECLARACIONES AGREGADAS.....	46
---	----

1. INTRODUCCIÓN:

En este trabajo se pretende analizar los efectos de la actuación del Sector Público en la economía, especialmente a través del sistema tributario, en una etapa de crisis económica como la que estamos sufriendo desde el año 2008. La Administración ha aprobado una serie de medidas con el objeto de producir unos efectos relevantes para nuestra economía, concretamente para las pequeñas y medianas empresas. Nos centramos en el estudio de una de esas medidas aprobadas por la Administración, el Régimen Especial del Criterio de Caja.

Con respecto a la relación que existe entre el tema de trabajo escogido y el grado cursado, en este caso el Grado en Administración y Dirección de Empresas, tenemos que mencionar que el objetivo general de este Grado es formar profesionales que sean capaces y tengan interés en desempeñar labores de administración, asesoramiento y evaluación en los asuntos económicos y que tengan espíritu emprendedor y creativo. Estas labores se pueden desarrollar en el ámbito privado, en sus áreas funcionales como puede ser recursos humanos, administración o contabilidad, fiscalidad..., como en el ámbito público.

Teniendo en cuenta lo anteriormente citado, es significativamente apreciable la concordancia entre el Grado de ADE y el trabajo elegido como cierre de estudios.

El Sector Público español cuenta con unas funciones básicas, entre ellas están la prestación de servicios públicos esenciales, favorecer la redistribución de la renta o contribuir a la estabilidad económica. Para llevar a cabo esas funciones el Estado necesita recaudar dinero, y lo hace mayoritariamente a través de los impuestos que pueden ser directos e indirectos. El sistema tributario, también contempla una serie de obligaciones accesorias a la obligación de ingresar y otras de carácter formal y que podríamos resumir como el conjunto de requisitos que tienen que cumplir los contribuyentes en la presentación de la declaración del impuesto, la llevanza de los libros de contabilidad y otras complementarias.

En nuestro sistema tributario las dos figuras más destacadas son el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en la imposición directa y el Impuesto

sobre el Valor Añadido, en la indirecta. Nuestro estudio va a centrarse en el Impuesto sobre el Valor Añadido, en el que vamos a analizar las medidas que se han implementado por parte de la Administración durante los años de crisis económica, orientadas a aliviar la importante carga fiscal indirecta que el impuesto hace recaer en los agentes económicos, muy especialmente en el caso de las pequeñas y medianas empresas, entre las que destaca el novedoso Régimen Especial del Criterio de Caja.

Comenzaremos nuestro estudio con un acercamiento al concepto de Pequeña y Mediana Empresa (PYME), tanto a nivel económico como en el ámbito tributario, lo que nos permitirá señalar qué agentes económicos están incluidos en este concepto y destacar la importancia que tienen para la economía de nuestro país.

En los años que llevamos de crisis económica, estos agentes han sufrido más que el resto, las cargas que acompañan al sistema tributario, por lo que en el siguiente capítulo haremos primero un análisis general de los impuestos de nuestro sistema fiscal que más les afectan y de su evolución a lo largo de los años de la crisis. Para cerrar esta parte, nos centraremos en el impuesto sobre el valor añadido, estudiando las implicaciones que lo acompañan en el marco de la actual crisis, así como en las medidas que la administración ha llevado a cabo para solventarlas.

Una vez sentadas estas bases, pasaremos a ocuparnos de la materia que es nuestro objeto de estudio, esto es el Régimen Especial del Criterio de Caja (RECC) en el IVA.

Comenzaremos analizando el funcionamiento de este régimen especial que supone una ruptura con la mecánica de aplicación del impuesto a través del régimen general y que supondrá una serie de ventajas que hacen que este criterio de caja pueda reportar unos efectos positivos a los agentes que lo apliquen.

Para terminar nuestro trabajo, llevaremos a cabo una valoración cuantitativa de lo que ha supuesto la aparición de este nuevo régimen especial en el ámbito de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido. Por otro lado, finalizamos analizando los datos sobre los declarantes, la base imponible y la cuota referidos a este régimen especial, en relación con los correspondientes a los

que aplican alguno de los otros regímenes especiales del impuesto y con los correspondientes al régimen general.

Dada la novedad del régimen estudiado, los datos publicados con los que hemos podido contar se limitan a un solo ejercicio, lo que supondrá que las conclusiones a las que lleguemos sobre la incidencia y efectos del RECC en el IVA deberán ser contrastadas en un posible estudio posterior a desarrollar cuando se disponga de información más amplia, con datos relativos a varios ejercicios.

2. LAS PYMES EN LA ECONOMÍA ESPAÑOLA

En este capítulo, se pretende analizar el concepto de Pequeña Y Mediana Empresa (PYME), ver el peso que tiene en la economía española, su contribución a la creación de empleo y los efectos de la crisis económica sobre ellas.

Para ello, nos basaremos en los datos más actuales que se han publicado, el 1 de enero de 2014 y enero de 2016 que se elabora en el Instituto de la Pequeña y Mediana Empresa.

2.1 LAS PYMES EN LA ECONOMÍA GENERAL.

Antes de centrarnos en el estudio de la importancia que tienen en la economía española las PYMES, tenemos que concretar cuáles son los agentes económicos que van a estar incluidos dentro de este concepto de “Pequeña Y Mediana Empresa”.

Así, como señalan María Teresa Soler y Emilio Cencerrado (SOLER ROCH, 2001, p.100), la normativa europea clasifica a las empresas en tres niveles distintos. Esta normativa hace referencia a un doble criterio: el número de empleados y la cifra de negocios. Sobre la base de estos criterios se entiende:

- La pequeña y mediana empresa es aquella que tiene menos de 250 empleados y una cifra de negocios que no supere los 40 millones de euros.
- La pequeña empresa tiene menos de 50 empleados y una cifra de negocios que no supera los 7 millones de euros.

- Las microempresas son definidas centrándose únicamente en el número de empleados y no deberán superar los 10.

Si hacemos referencia al ámbito tributario nos vamos a encontrar que no hay un concepto general que defina una Pequeña y Mediana Empresa, por lo que tendremos que recurrir a un concepto equivalente que sería el de Empresa de Reducida Dimensión, que establece la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS)¹.

La Ley del Impuesto sobre Sociedades, en el artículo 101, define la empresa de reducida dimensión como aquella cuyo “importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 10 millones de euros”². Para definir la cifra de negocios la normativa hace referencia a distintos ámbitos: el objetivo, subjetivo y temporal.

En primer lugar, en el ámbito objetivo, el concepto de cifra de negocios, está explicado en el artículo 35.2 de la Ley 16/2007³, que es la que abarca los importes de la venta de los productos y de la prestación de los servicios que pertenecen a las actividades de la empresa, una vez que se han deducido las bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas, como puede ser el IVA y otros impuestos que estén directamente relacionados con la cifra de negocios.

En el ámbito subjetivo, la LIS a la hora de establecer unos incentivos fiscales a las empresas de reducida dimensión, establece que sólo se le aplicarán a aquellas empresas que tengan una cifra de negocios inferior a 10 millones de euros.

Y en cuanto al ámbito temporal, la referencia al importe neto de la cifra de negocios se hace con respecto al período impositivo anterior que coincidirá con el último ejercicio cerrado. Sin embargo hay que tener en cuenta dos supuestos especiales. El primero es si en el período impositivo anterior, la actividad ha tenido una duración inferior al año. En estos casos, se debe elevar al año la cifra de negocios. El segundo supuesto, si la actividad es de nueva creación, se

¹ Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades

² La ley se ocupa de este concepto a la hora de regular los beneficios fiscales que son aplicables a estas empresas.

³ Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea.

tomará como referencia el importe de la cifra de negocios que corresponde al primer período en el que se inicia la actividad.

Una vez que hemos definido el concepto de cifra de negocios, vamos a centrarnos en destacar la importancia que tienen las PYMES, tanto a nivel nacional como en el resto de países de la Unión Europea.

Tabla 2.1. Empresas según estrato de asalariados.

	Micro. Sin asalariados	Micro. 1-9	Pequeñas. 10-49	Medianas. 50-249	PYME. 0-249	Grandes. 250 y mas	Total
ESPAÑA	1.670.329,00	1.314.398	107.784	18.011	3.110.522	3.839	3.114.361
ESPAÑA (%)	53,6	42,2	3,5	0,6	99,9	0,1	100
UE-28 (%)	92,4		6,4	1	99,8	0,2	100

Fuente: INE, DIRCE 2014 (datos 1 de enero de 2014) y Comisión Europea annual report on european smes 2013/2014.

Atendiendo a los últimos datos que nos proporciona el Directorio Central de Empresas (DIRCE)⁴ y como se puede observar en la Tabla 2.1, nos encontramos que el 1 de enero de 2014, en España había 3.114.361 empresas, de las cuales 3.110.522 eran PYMES. En términos porcentuales se correspondería con un 99,9%, dentro del cual el 53,6% son empresas sin asalariados, el 42,2% tienen entre 1 y 9 asalariados (microempresas). El resto, 4,1% está compuesto por las pequeñas y medianas empresas.

Por otro lado, es destacable también que las grandes empresas con 250 o más asalariados solamente representan el 0,1% del total de las empresas.

Si comparamos estos datos con los correspondientes a la Unión Europea de 28 países (UE 28), observamos que el peso que tienen las microempresas en España es superior a la media de la Unión Europea, un 95,8% (53,6% micro sin asalariados y 42,2% microempresas de 1-9 asalariados) frente a la media europea de 92,4%. De hecho, es uno de los más altos de la Unión Europea. En

⁴ El Directorio Central de Empresas (DIRCE), reúne en un sistema de información único, a todas las empresas españolas y a sus unidades locales ubicadas en el territorio nacional. Su objetivo básico es hacer posible la realización de encuestas económicas por muestreo. Se actualiza una vez al año, generándose un nuevo sistema de información a 1 de enero de cada período.

cambio, el peso de las pequeñas y medianas empresas es inferior en España a la media en la UE.

Otro de los factores a tener en cuenta a la hora de valorar la relevancia de las PYMES en nuestra economía, es la importancia de su participación en la producción de bienes y servicios.

Tabla 2.2 Valor añadido en términos de producción según el tamaño de las empresas.

	Micro. 1-9	Pequeñas. 10-49	Medianas. 50-249	PYME. 0-249	Grandes. 250 y más	Total
2010	126.601,20	100.178,90	81.078,50	307.858,60	168.650,70	476.509,20
2011	102.799,10	79.306,30	72.211,90	254.317,30	159.874,40	414.191,70
2012	113.610,10	84.402,50	75.347,10	273.359,70	160.796,30	434.156,00
2013	107.735,70	78.861,80	72.769,90	259.367,40	158.967,00	418.334,50

Fuente: Eurostat y Elaboración Propia.

Como se puede ver con estos datos expuestos en la tabla anterior, las PYMES representan mayor valor añadido. En comparación con las grandes empresas, el valor añadido en términos de producción por las PYMES, durante los años analizados es cercano al doble. Podemos observar también que la evolución del valor añadido en términos de producción desde el año 2010 al 2013, tanto para las PYMES como para las grandes empresas, hay que destacar que en el 2010, era mayor que para el resto de los años. Sin embargo en el 2011, descendió, al igual que en las grandes empresas, y en el 2012, se volvió a incrementar, pero volviendo a descender en el 2013.

2.2 LOS EFECTOS DE LA CRISIS ECONÓMICA Y LA CONTRIBUCIÓN DE LAS PYMES A LA CREACIÓN DE EMPLEO.

El importante número de las pequeñas y medianas empresas en la economía española que acabamos de destacar, lógicamente determina que sean las encargadas de generar la mayor parte de la producción de bienes y servicios y, además, van a contribuir de manera significativa a la creación de empleo en España.

Respecto de las grandes empresas, las PYMES son las que emplean un mayor número de trabajadores, concretamente las microempresas y las pequeñas empresas, como podemos comprobar en la siguiente tabla.

Tabla 2.3⁵. Trabajadores inscritos en la seguridad social.

EMPRESAS POR TAMAÑO	TOTAL	VARIACIÓN INTERANUAL (%)
Microempresas (1-9 asalariados)	2.867.661	3,95
Pequeñas (10-49 asalariados)	2.631.408	6,81
Medianas (50-249 asalariados)	2.072.164	4,62
PYME (1-249 asalariados)	7.571.233	5,11
Grandes (250 o más asalariados)	4.668.002	4,26
Total trabajadores	12.239.235	4,79

Fuente: Ministerio de Empleo y Seguridad Social (MEySS)

Al analizar estos datos comprobamos que a nivel interanual el aumento del empleo en las PYMES es del 5,11% que supone en términos absolutos, 368.301 puestos de trabajo más. En términos globales la variación interanual del número de trabajadores inscritos en la Seguridad Social representa el 4,79%, 558.934 empleados más que en enero del 2015.

También observamos que del total de trabajadores inscritos en la seguridad social son 7.571.233 los que trabajan en las PYMES mientras que en las empresas de mayor dimensión están ocupados 4.668.002 trabajadores.

Como conclusión podemos destacar que las PYMES no sólo crean más empleo que las grandes empresas, sino que además se emplean más trabajadores en ellas.

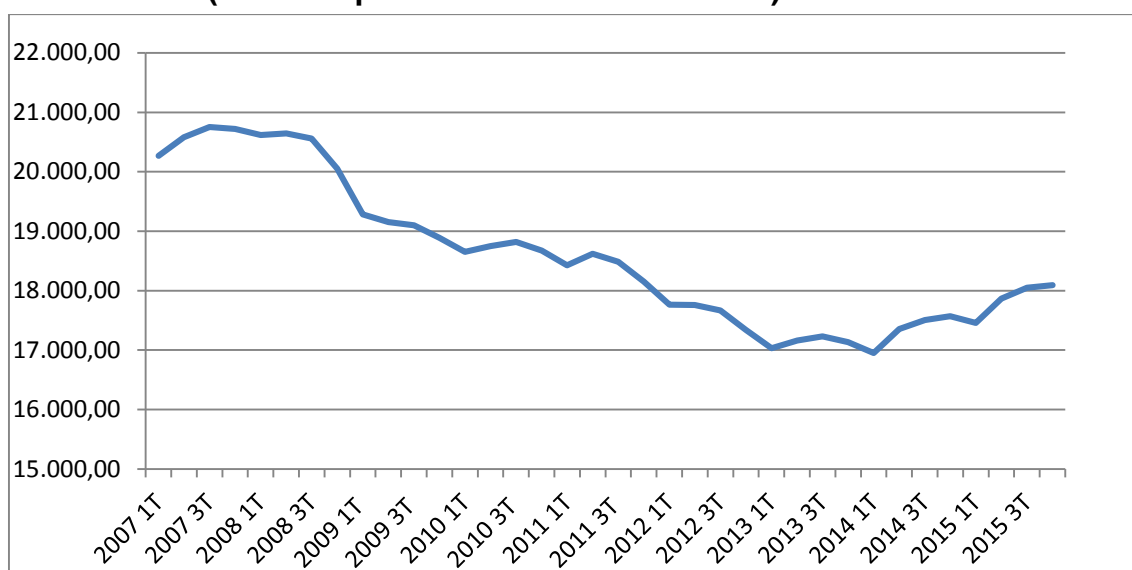
A nivel general, una de las consecuencias que ha traído la última crisis económica, es la destrucción de una parte importante de la producción constituida por estas empresas, que tal y como se señala en Trigo Portela, J. (2014, p.13 Introducción), ha traído como consecuencia un aumento muy importante del desempleo, con una tasa de paro que ha pasado del 7,95% en el segundo trimestre del año 2007 al 27,16%, punto máximo alcanzado en el primer trimestre del 2013.

⁵ Para la elaboración de la TABLA 3 hemos tomado el número de los trabajadores que están inscritos en la seguridad social en el mes de enero 2016 que son los datos más actualizados.

Una de las razones por las que se produce este gran incremento del desempleo, como señala Marta Otero (OTERO MORENO, 2014, p.39) tiene su origen en el bajo nivel de formación de la fuerza laboral, lo que provoca que se retrase la reasignación de los factores productivos hacia otras actividades.

Este es el origen de una de las características más destacadas del mercado de trabajo español: En España en épocas de estabilidad se crea más empleo que en los países de su entorno y también en épocas de crisis se destruye más empleo.

Gráfico 2.1. Ocupados por sexo y grupo de edad. Período 2007-2015. (miles de personas en valor absoluto)



Fuente: Instituto Nacional de Estadística (INE) y Elaboración propia.

Otro de los efectos que la crisis conlleva y del que nos ocuparemos en capítulos posteriores, lo encontramos en las dificultades que tienen las PYMES, con relación a las grandes empresas, para hacer frente al incremento de los períodos de retraso en el pago de los proveedores o, directamente al incumplimiento de las obligaciones de pago, tanto de las empresas privadas como de las Administraciones Públicas. Esta situación ha supuesto un incremento en los costes para las PYMES y especialmente en los costes de financiación.

Así, el acceso a la financiación, se ha constituido en uno de los problemas que más han afectado a las PYMES. De hecho, este problema ha traído como consecuencia que muchas empresas no hayan conseguido sobrevivir y hayan acabado tomando la decisión de disolverse.

El origen financiero de la crisis económica que comenzó en el 2008, ha traído una seria modificación en la política crediticia de las entidades financieras y está generando grandes problemas en la financiación de las empresas, sobre todo a las PYMES. Algunos de los obstáculos más destacados que complican el flujo del crédito hacia estas empresas son el aumento de la tasa de morosidad, el endurecimiento de las condiciones del préstamo y el elevado coste de financiación bancaria con unos tipos de interés que no se corresponden con los tipos de interés de intervención del Banco Central Europeo (BCE), respondiendo más a la prima de riesgo de cada país.

Tabla 2.4. Evolución del tipo al que cobra el BCE a los bancos y el tipo al que cobran los bancos a las empresas.

	TIPOS DEL MERCADO MONETARIO	TIPOS APLICADOS POR LAS INSTITUCIONES FINANCIERAS MONETARIAS A SECTORES RESIDENTES EN LA ZONA EURO
	DEPÓSITOS EURIBOR A 12 MESES	PRÉSTAMOS A SOC. NO FINANCIERAS (HASTA 1 AÑO)
2008	4,81	6,06
2009	1,62	3,71
2010	1,35	3,33
2011	2,01	3,98
2012	1,11	4,07
2013	0,54	3,79
2014	0,48	3,55
2015	0,17	2,86
2016	-0,01	-

Fuente: Banco de España y Elaboración Propia

Si observamos la evolución de los tipos de interés en préstamos, vemos que la tendencia ha sido fuertemente descendente en la actual crisis. De hecho, el Euribor a 12 meses ha pasado del 4,81 al comienzo de la crisis, a situarse en el 0,17 en 2015⁶, esto es, una reducción de prácticamente el 100%. En cambio, el tipo que cobran los bancos a las empresas aunque también se ha reducido, del 6,06 en 2008 al 2,86 en 2015, lo ha hecho en menor proporción, un 53%. Esta diferencia en la proporción de la caída de tipos, ya la encontramos en el primer año de la crisis con una caída del Euribor próxima al 70%, mientras que en los préstamos a empresas la reducción no llega al 40%.

⁶ En febrero de 2016 ya ha pasado a valores negativos, situándose en -0,008.

Otra de las diferencias en la evolución de estos dos tipos, la encontramos en el año 2012. Después del aumento en el año 2011, en ambos tipos, el Euribor vuelve a su tendencia descendente, incluso por debajo del nivel de 2010, mientras que el tipo de préstamos a empresas, también se incrementó en 2012. La razón de este comportamiento la podemos encontrar en el incremento de la morosidad que se da en ese año en España.

El hecho comentado de una disminución menor en los tipos de nuestro país, unido al endurecimiento de las condiciones de préstamos por la morosidad, el resultado al que nos lleva es a generar un importante problema a las PYMES para conseguir financiación. Estas dificultades pueden traer como consecuencia una desincentivación del emprendimiento, una complicación en la supervivencia por la dificultad de realizar nuevas inversiones y, llevado en muchas ocasiones, a que finalmente esas empresas acaben disolviéndose.

Para intentar paliar esta situación, la Administración ha aprobado medidas impositivas como en el Impuesto sobre Sociedades, que se introdujo la reducción de las cargas impositivas al iniciar una actividad y para favorecer a los emprendedores que crean su propia empresa. También nos encontramos en el IVA la puesta en marcha del régimen especial del criterio de caja, que pretende paliar los problemas de liquidez que tienen las pequeñas y medianas empresas y reducir sus costes financieros.

3. EL RÉGIMEN FISCAL DE LAS PEQUEÑAS Y MEDIANAS EMPRESAS EN ESPAÑA

En la búsqueda de posibles soluciones a la crisis económica que tuvo su origen en la situación financiera que se produjo en el año 2008, se ha recurrido a la utilización de los impuestos como instrumentos de configuración de la política fiscal y económica. Como señala el artículo 2 de la Ley General Tributaria⁷, los tributos “además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general”. Es muy importante en épocas de recesión, que exista una política fiscal que favorezca el crecimiento, la creación de empleo y

⁷ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

la reinversión de los beneficios y, que a su vez, no suponga una traba a la creación y desarrollo del tejido empresarial.

En los epígrafes siguientes, vamos a hacer una breve exposición de las principales figuras de nuestro sistema tributario que más afectan a las PYMES, para a continuación centrarnos en el estudio de la aplicación del IVA, los aspectos generales y particulares más relevantes para las PYMES, la evolución de la recaudación del impuesto, y las modificaciones que se han introducido a lo largo del período de crisis.

3.1 LAS PYMES EN EL SISTEMA TRIBUTARIO.

En el sistema tributario español existen diversos tributos que afectan al ejercicio de las actividades económicas y que fundamentalmente podemos centrar en cuatro figuras impositivas: los que gravan sus rendimientos y se consideran impuestos directos, como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y el Impuesto sobre Sociedades (IS), aquellos impuestos que gravan el tráfico patrimonial empresarial y se consideran impuestos indirectos, como el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), y los Impuestos Especiales (se incluyen cerveza, alcohol, tabaco, medios de transporte, hidrocarburos, carbón, electricidad...).

Junto a estas figuras principales, también están los impuestos que afectan a la titularidad de una empresa o parte de los elementos que la componen como es el Impuesto sobre el Patrimonio (IP). Además, no podemos olvidar los impuestos locales⁸.

La actual crisis ha hecho sentir sus efectos en el sistema tributario, fundamentalmente a nivel recaudatorio. La importante caída de la recaudación se justifica por la fuerte dependencia de nuestra economía del sector de la construcción.

Como podemos observar en el Gráfico 2, las principales figuras a nivel recaudatorio son el IRPF y el IVA. También podemos observar que los ingresos

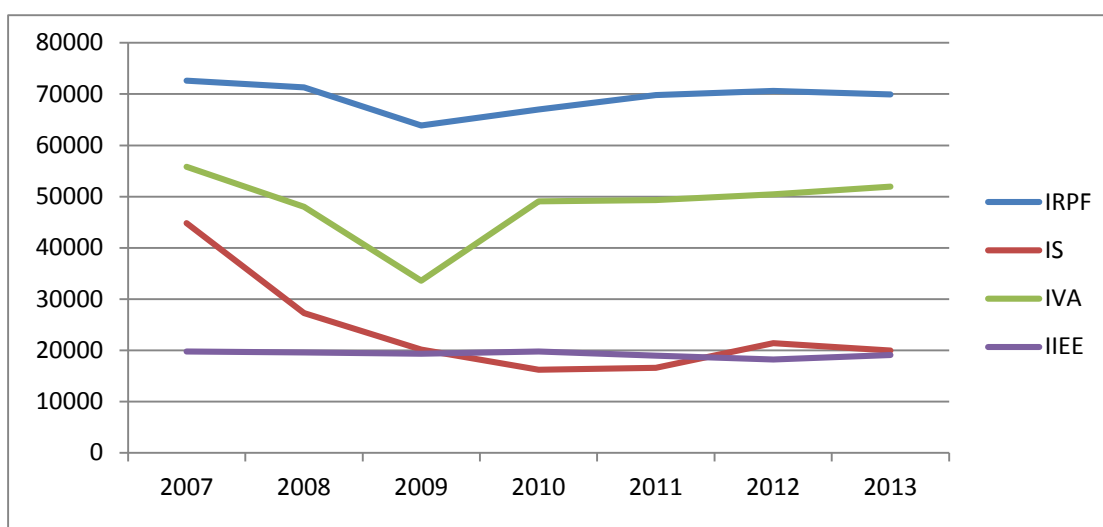
⁸ Dentro de los impuestos locales, con carácter obligatorio encontramos: el Impuesto Sobre Actividades Económicas, el Impuesto sobre Bienes Inmuebles y el de Vehículos de Tracción Mecánica.

Y con carácter potestativo: el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de naturaleza urbana, el impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

tributarios en España en el 2007 eran elevados, ya que estaban en plena expansión económica con el sector de la construcción. A partir del inicio de la crisis económica en 2008, la recaudación tributaria empezó a caer.

Gráfico 3.1. Recaudación Tributaria en España por las principales figuras impositivas entre 2007 y 2013.

Ingresos tributarios líquidos totales. (en miles de millones de euros).



Fuente: Agencia Tributaria y Elaboración propia

Este gráfico también nos muestra la diferente evolución de cada una de las figuras a nivel recaudatorio. La recaudación del IRPF en el año 2007 alcanza los 72.614 millones de euros, va a experimentar una fuerte caída en el 2009 y a partir de ahí comienza a recuperarse, aunque en el 2013 vuelve a descender. En la recaudación del IVA, también podemos observar que en los años 2008 y 2009 ha sido cuando más ha descendido. A partir de este año, y especialmente en el 2010 y 2012 se observa una recuperación en la recaudación por el impuesto que se justifica por la puesta en marcha de una serie de modificaciones orientadas a influir en las decisiones que toman los agentes económicos sobre la producción y el consumo, para beneficiar al empleo y al crecimiento en nuestro país y, en especial, el incremento del tipo impositivo en el IVA, que comentaremos más adelante.

La recaudación del Impuesto sobre Sociedades, salvo el 2011 ha seguido una tendencia descendente durante todos los años. Como podemos observar, entre el 2011 y el 2012, asciende, pero a partir del 2012 vuelve a caer de nuevo, como consecuencia del sistema productivo en el que se ha basado la economía española para crecer en su última fase expansiva.

Por último, los ingresos tributarios que se han percibido de los Impuestos Especiales han permanecido, más o menos constantes a lo largo de estos años.

Haciendo referencia a la tributación directa, las PYMES cuando tienen personalidad jurídica pasan a tributar al Impuesto sobre Sociedades, en el que pueden beneficiarse de los incentivos que contempla el Régimen de las empresas de reducida dimensión y a la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización.

Cuando la actividad económica es ejercida de forma personalista, sin adoptar ninguna forma societaria, como trabajadores autónomos, corresponde la aplicación del IRPF. En este impuesto, para determinar los rendimientos de las actividades económicas, los sujetos pueden optar por la aplicación de uno de los tres regímenes que la normativa contempla:

- Estimación directa, que se aplica como método general, y admite dos modalidades, la normal y la simplificada. Según el artículo 30 de la Ley 35/2006, del 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, la modalidad simplificada se aplicará para aquellas actividades económicas cuyo importe neto de la cifra de negocios, para el conjunto de actividades realizadas por el contribuyente, no supere los 600.000 euros en el año inmediato anterior. En caso de que se renuncie a esta modalidad, el contribuyente determinará el rendimiento de sus actividades económicas por el método de la estimación directa, pero en, la modalidad normal.
- Estimación objetiva. El artículo 31 de esta ley, regula que este método de estimación se aplicará conjuntamente con los regímenes especiales establecidos en el IVA o en el Impuesto General Indirecto Canario, si así se determina. Este método no podrá aplicarse por los contribuyentes, cuando el rendimiento de alguna actividad se determine por el método de estimación directa y cuando el volumen de rendimientos del año inmediato anterior superen:

- Para el conjunto de las actividades económicas, exceptuando las agrícolas, ganaderas y forestales, 150.000 euros.
- Las actividades agrícolas, ganaderas y forestales superen 250.000 euros anuales.

Tampoco podrá aplicarse, cuando el volumen de las compras en bienes y servicios en el ejercicio anterior superen los 150.000 euros, ni cuando las actividades se desarrollen parcial o totalmente, fuera del ámbito de aplicación del impuesto.

El régimen de Estimación Directa Simplificada y, especialmente, el régimen de Estimación Objetiva suponen una reducción en las obligaciones formales que deben cumplimentar los agentes económicos en relación con la liquidación del impuesto.

A nivel de la imposición indirecta, todas las empresas van a verse afectadas y tendrán que aplicar el Impuesto sobre el Valor Añadido, mientras que los Impuestos Especiales únicamente afectan a determinados sectores, por lo que su incidencia es mucho menor para las PYMES.

A parte de la carga impositiva, los tributos presentan otro tipo de costes indeseables para las empresas que tiene su origen en el conjunto de obligaciones formales que soportan los agentes económicos y que se enmarcan en los que viene denominándose “presión fiscal indirecta”. Para intentar paliar esta presión, se han ido introduciendo unas medidas y nuevas reformas en las diferentes figuras impositivas. En las siguientes líneas nos centraremos en las que afectan al Impuesto sobre el Valor Añadido y que se concreta en la figura objeto de nuestro estudio.

3.2 LA APLICACIÓN DEL IVA.

La Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), ley 37/1992, de 28 de diciembre y su Reglamento fue aprobado por el Real Decreto 1624/1992 de 29 de diciembre, configuran el IVA como un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre todos los bienes y servicios que son consumidos en España, con independencia de su origen, ya sea nacional o extranjero.

Sin embargo, este impuesto grava las siguientes operaciones:

- Las entregas de los bienes y las prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales.
- Las adquisiciones intracomunitarias de los bienes.
- Las importaciones de bienes.

Hay que tener en cuenta que, según el artículo 4 del IVA⁹, quedan sujetas a este impuesto, las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios en el ejercicio de su actividad en el territorio de aplicación del impuesto y que la liquidación del IVA se rige por el criterio del devengo.

Tenemos que recordar que el devengo es el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible, que es cuando se entiende realizada la entrega de bienes o la prestación de servicios. En nuestro ordenamiento, por tanto, el devengo de la operación coincide con la exigibilidad del impuesto.

En el IVA, el artículo 75 de la Ley regula el devengo del impuesto, y en el apartado 1º recoge que se devengará en las entregas de bienes, “cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable”. Y en el apartado 2º recoge que “las prestaciones de servicios se devengan, cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas”.

Por otra parte, hay que hacer referencia a los sujetos pasivos del impuesto, que son los que asumen el cumplimiento de las obligaciones tributarias que se establecen en la normativa del IVA, y son aquellas personas físicas o jurídicas y las entidades, que tienen la condición de profesional o empresario y además realizan prestaciones de servicio y entregas de bienes.

Los empresarios o profesionales cuando venden bienes o prestan servicios tienen que devengar el IVA y repercutirlo a sus clientes. Y cuando estos empresarios o profesionales adquieren bienes o servicios soportan el IVA repercutido por sus proveedores.

Finalmente, estos empresarios y profesionales tienen que hacer la comparación entre el IVA repercutido y el IVA soportado para abonarle a la

⁹ Artículo 4.1 (Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA): Estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.

Administración lo que corresponda o, en algunos casos será ésta la que deba compensar al empresario por haber pagado más IVA del que ha repercutido. Este balance se refleja en la declaración del IVA que se realiza con carácter general, trimestralmente.

Esta declaración trimestral, recoge todas las operaciones facturadas en el correspondiente período. Su resultado puede ser positivo, negativo o nulo. Si es positivo, hay que pagar a la Administración la cantidad que corresponda. Si es negativo, la Administración tiene que hacer una devolución anual al contribuyente, pero también puede optar por reservarlo para compensar las siguientes declaraciones dentro de un plazo de cuatro años. Y si es nulo, no se hace liquidación pero hay que presentar declaración.

Con carácter opcional, la declaración también se puede hacer con periodicidad mensual. La declaración mensual es más recomendable para los casos en que el IVA que se factura es menor que el soportado al adquirir bienes o servicios, y la declaración saldrá, la mayoría de las veces, con resultado negativo. En este régimen de declaración, los sujetos pueden solicitar la devolución de forma mensual. Por lo tanto el resultado saldría a devolver y la empresa va a tener mayor liquidez. Esta declaración es una alternativa muy beneficiosa para aquellos emprendedores que tengan que desembolsar mucho capital al inicio de su actividad o para las empresas que facturan a un tipo reducido y soportan a un tipo general.

En conclusión, según la regla general del criterio de devengo en la declaración del IVA, cuando se produce una operación entre dos empresas, la que actúa como proveedor debe declarar el IVA en el momento que se genera la factura, con independencia del cobro. Y la empresa que recibe esa factura puede deducirse el impuesto aunque no lo haya pagado. Esto va a conllevar a un desfase temporal entre cobros y pagos generando a la empresa un importante problema, el coste financiero, que se verá incrementado por el aumento de la morosidad que se ha producido por la crisis económica y que está generando graves problemas de liquidez en las PYMES.

Como podemos ver, este impuesto puede afectar negativamente a la actividad empresarial, ya que si se produce un incremento en la presión fiscal indirecta, habrá un encarecimiento del precio final de los bienes y servicios, y esto

producirá una disminución en la demanda. Y esta situación resulta especialmente gravosa en épocas de crisis.

Como ya recordábamos en el primer capítulo, a partir del 2008 se produce la crisis económica y la Administración ha adoptado muchas medidas para intentar resolver esta crisis económica, financiera y fiscal. Una parte importante de estas medidas han afectado al sistema tributario, y especialmente han recaído en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Una de las principales modificaciones que se han introducido en el IVA, con el objeto de aumentar la recaudación, ha sido el incremento de los tipos impositivos. Hay que tener en cuenta que España en el año 2009 se encontraba en una grave situación, ya que había un desequilibrio en las cuentas públicas, y el déficit público estaba desbordado llegando a alcanzar, como señala Salvador Ramírez Gómez (RAMÍREZ GÓMEZ, 2014, p.327) el 11,2% del PIB (Producto Interior Bruto). Debido a esta circunstancia, se aplicó el Procedimiento del Déficit Excesivo previsto por el artículo 126 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea¹⁰. Principalmente lo que se busca con esta medida es la estabilidad presupuestaria y el fomento de la competitividad.

En la Tabla 3.1 recogemos la evolución de los tipos impositivos desde que entró en vigor el IVA con la Ley 30/1985, hasta la actualidad. En 1986 teníamos el 33% como tipo incrementado, junto con un tipo general de un 12% y un tipo reducido del 6%. El tipo incrementado gravaba los bienes de lujo y su aplicación se debió a que al entrar en vigor el IVA, se deroga el Impuesto que gravaba este tipo de bienes. La reforma de principios de 1992 lo mantuvo en un 33%, el tipo general se incrementó al 13% y el reducido también se mantuvo en un 6%. En agosto del año 1992 el tipo incrementado disminuyó a un 28%, desapareciendo en el 1993, coincidiendo con la aparición del tipo superreducido en un 3% y con el aumento del tipo general que se elevó al 15% y se mantuvo constante al igual que el tipo reducido hasta el año 1995. Este año se produce la elevación de los 3 en un punto porcentual, incrementándose

¹⁰ El Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea es uno de los cuatro documentos constitutivos de la Unión Europea. Firmado en Roma en 1957 como Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea, desde entonces, ha tenido diversas reformas y denominaciones. Versión consolidada a 30 de marzo de 2010, resultado de las modificaciones introducidas por el Tratado de Lisboa firmado el 13 de diciembre de 2007 en Lisboa y que entró en vigor el 1 de diciembre de 2009, incluyendo las correcciones de errores adoptadas desde su anterior publicación.

el general al 16%, el reducido al 7% y el superreducido al 4%. En el 2010, la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado elevó, el tipo general del IVA del 16% al 18%, y también el tipo reducido del 7% al 8%. El Real Decreto Ley 20/2012 elevó, con efectos del 1 de septiembre del 2012, el tipo general del 18% al 21%, y el tipo reducido del 8% al 10%.

Tabla 3.1. Evolución de los tipos impositivos desde que entró en vigor el IVA

TIPOS	1986-1991	1/1/92-31/7/92	1/8/92-31/12/92	1993-1994	1995-30/6/2010	1/7/2010-31/8/2012	Desde 1/9/2012
Incrementado	33%	33%	28%	-	-	-	-
General	12%	13%	15%	15%	16%	18%	21%
Reducido	6%	6%	6%	6%	7%	8%	10%
Super-reducido	-	-	-	3%	4%	4%	4%

Fuente: Agencia Tributaria y Elaboración Propia.

El aumento de los tipos impositivos se refleja en la recaudación del IVA que recogemos en la Tabla 3.2. Se aprecia claramente la caída que supuso la llegada de la crisis, y la mejora que se produce en los años siguientes con el incremento de los tipos. Ha supuesto pasar de una recaudación de 33 millones y medio en el año 2009, a los 56 millones recaudados en 2014, situándose así por encima de los niveles de recaudación previos a la crisis.

Tabla 3.2. Evolución de los ingresos tributarios líquidos totales del IVA.
(En millones de euros)

AÑOS	IVA
2007	55.851.000
2008	48.021.000
2009	33.566.651
2010	49.086.354
2011	49.301.991
2012	50.463.502
2013	51.930.804
2014	56.174.000

Fuente: Agencia Tributaria y Elaboración propia.

A parte de las medidas que se han llevado a cabo orientadas a conseguir el incremento de los ingresos fiscales, también se han puesto en marcha otras modificaciones del impuesto dirigidas a asegurar su recaudación.

Además teniendo en cuenta que en España el principal desencadenante de la crisis fue la burbuja inmobiliaria, algunas modificaciones en el IVA se han encaminado a estimular la actividad en el sector de la construcción y conseguir una recuperación del empleo.

En este sentido, el Real Decreto Ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo, introduce modificaciones destinadas a fomentar la rehabilitación de viviendas. Se aplica el tipo impositivo reducido para las obras de reparación y de renovación de la vivienda, cuando el destinatario sea persona física y la vivienda la utilice sólo para su uso particular y no para cuando actúe como empresario. Esta medida era válida para aquellas viviendas construidas hasta el 31 de diciembre del 2012. Pero el Real Decreto Ley 20/2012, convierte esta modificación en permanente. También se va a ampliar el concepto de la rehabilitación estructural, con la definición de las obras conexas y análogas a las estructurales, a las que se les va a aplicar el tipo reducido del impuesto y también va a permitir reducir los costes fiscales relacionados con la actividad de rehabilitación.

Por su parte, el Real Decreto Ley 9/2011, de 19 de agosto, introduce una medida de carácter temporal, su vigencia era hasta el 31 de diciembre del 2011, haciendo referencia a aquellas entregas de inmuebles que estén destinadas a la vivienda, se van a beneficiar de la tributación al tipo superreducido del 4% en vez del 8%. El Real Decreto Ley 20/2011, de 30 de diciembre, prorroga la medida para el 2012.

Pero, a nuestro entender, la reforma más relevante, de entre todas las que se adoptan en estos años de crisis, es la creación del Régimen Especial del Criterio de Caja. Se trata de una modificación en el IVA que se introduce con el objetivo de paliar los problemas de liquidez de las PYMES.

Como comentábamos anteriormente, la ley del IVA establece con carácter general unos criterios de imputación temporal, que obligan a liquidar el IVA en el período en el que se ha devengado, es decir en el momento en el que se realiza la operación, independientemente de cuándo se realice el cobro de la

misma. Esto provoca, que el empresario tenga que liquidar a Hacienda unas cuotas repercutidas que puede que todavía no haya cobrado, generándose así la consecuencia ya apuntada, el aumento de los costes financieros en su actividad.

Para paliar este problema, hasta el 1 de enero de 2014 la única medida que se contemplaba en la Ley del Impuesto, era la modificación de la base imponible. Esta posibilidad, que se regula en el artículo 80 de esta ley, permite recuperar el IVA repercutido, liquidado e ingresado, pero que todavía no se ha cobrado. Para aplicar esta modificación, se exige la concurrencia de una serie de requisitos de carácter formal y temporal. Con la llegada de la crisis económica se suavizan los requisitos para las empresas con menor volumen de operaciones a través de la aprobación del Real Decreto Ley 6/2010¹¹. Así, el artículo 7 del Real Decreto Ley establece la rebaja de los requisitos exigidos con carácter general, cuando se trate de sujetos cuyo volumen de operaciones que no hubiera excedido de 6.010.121,04 euros en el año natural inmediato anterior. Esta medida permite a estos sujetos modificar la base imponible correspondiente a operaciones no cobradas, para así recuperar el IVA ingresado y no satisfecho por el deudor, si ha transcurrido un plazo de 6 meses (para el resto de sujetos es un año) desde el devengo del impuesto. Por otra parte y para todos los sujetos, la exigencia de que se haya instado el cobro mediante reclamación judicial al deudor para proceder a la modificación comentada, se permite que se sustituya por un requerimiento notarial.

A partir del 1 de enero de 2014 entra en vigor una nueva medida, se instaura el Régimen Especial del Criterio de Caja (RECC), con el objetivo de paliar los problemas de liquidez, sobre todo a nivel de las PYMES. Este régimen, como veremos a continuación, vincula el devengo del impuesto con el momento de cobro, lo que hace que se retrase el devengo hasta el momento del cobro a sus clientes.

¹¹ Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo.

4. EL RÉGIMEN ESPECIAL DEL CRITERIO DE CAJA

La evolución de los regímenes especiales del Impuesto sobre el Valor Añadido, se ha ido desarrollando a lo largo de su vigencia, con cambios legislativos que han tenido su origen en las diferentes directivas promulgadas por la UE, de las cuales hoy en día algunas ya han desaparecido, como la Directiva 96/34/CE, y también por cambios que se han generado en la legislación propia, con la intención de introducir algún nuevo régimen especial para un determinado sector.

Entre los regímenes con los que se inicia en España la vigencia del IVA, con la aprobación de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido, podemos destacar el régimen simplificado, que se aplica en los casos en los que la cifra de negocio del sujeto pasivo, no supera los 50.000.000 de pesetas. También se establece el de la agricultura, ganadería y pesca en agua dulce o piscifactorías, excluyéndose las explotaciones que realicen transformación industrial de los productos. Así mismo, se contemplan el régimen especial de bienes usados, antigüedades, objetos de arte y objetos de colección, el régimen de las agencias de viajes, y finalmente, se establecen dos regímenes especiales del comercio minorista: el régimen de determinación proporcional de las bases imponibles y el régimen de recargo de equivalencia.

Haciendo referencia a los regímenes especiales del comercio minorista, la Ley 55/1999, de Medidas Fiscales para el año 2000, derogó los artículos que regulaban el régimen de determinación proporcional de las bases imponibles, dejando sólo en vigor el régimen de recargo de equivalencia.

Pero a lo largo de todos estos años, debido a las situaciones económicas por las que han pasado los diferentes estados miembros, estos regímenes especiales se han ido ampliando poco a poco.

Actualmente, tras la reforma introducida por la Ley 28/2014¹², de 27 de noviembre, en la LIVA, los regímenes especiales vigentes son los siguientes:

1. Régimen simplificado.
2. Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

¹² Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

3. Régimen especial de bienes usados, antigüedades, objetos de arte y objetos de colección.
4. Régimen especial aplicable a las operaciones con oro de inversión.
5. Régimen especial de las agencias de viaje.
6. Régimen especial del recargo de equivalencia.
7. Regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y los prestados por vía electrónica.
8. Régimen especial del grupo de entidades.
9. Régimen especial del criterio de caja.

Estos regímenes especiales en el IVA, no aplican la estructura general del tributo, lo que puede vulnerar el principio Constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos¹³ con arreglo a la capacidad contributiva. Lo que ha obligado a que tengan que ser objeto de una especial justificación.

Con efectos desde el 1 de enero de 2014, la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, introduce el nuevo “sistema de caja doble”. La Directiva¹⁴ en la que se sustenta esta reforma del IVA, no lo adopta como un régimen especial, sino como unas normas de excepción al devengo y al nacimiento del derecho a la deducción.

La Directiva 2010/45 en su Considerando 4, habla de la intención simplificadora de la medida para facilitar a las PYMES el cumplimiento de las obligaciones tributarias en el IVA, y expone que “con el fin de ayudar a las pequeñas y medianas empresas a las que les resulta difícil abonar el IVA a la autoridad competente antes de haber recibido ellas mismas el pago del adquirente o el destinatario, resulta oportuno ofrecer a los Estados miembros la opción de autorizar que el IVA se declare con arreglo a un régimen de contabilidad de caja que permita al proveedor abonar el IVA a la autoridad competente cuando reciba el pago por una entrega o prestación y que establezca su derecho a deducción cuando realice el pago por una entrega o prestación. Los Estados

¹³ Artículo 31.1 de la Constitución: Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

¹⁴ Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en lo que respecta a las normas de facturación.

miembros deben poder implantar, de este modo, un régimen optativo de contabilidad de caja que no incida negativamente en los flujos de caja relativos a sus ingresos por IVA.”

En las siguientes líneas nos centraremos en el análisis del régimen especial del criterio de caja. Este régimen como hemos apuntado, se creó por la ley 14/2013, que modifica la Ley 37/1992 del IVA incorporando un nuevo Capítulo X en el Título IX, que será desarrollado por el Real Decreto 828/2013, de 25 de octubre que modifica el capítulo VIII en el Título VIII del Reglamento del IVA. También se modifica el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, en el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, y la regulación de las obligaciones de facturación, que son aprobadas por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

Teniendo en cuenta que el nuevo régimen implica la modificación de aspectos relacionados con la facturación de la empresa, hacemos referencia al artículo 61 decies del Reglamento del IVA, en el que se contempla que los sujetos pasivos que estén acogidos a este régimen tienen que incorporar en el libro registro de facturas expedidas, las fechas del cobro de la operación, indicando el importe que corresponda. Y también tienen que incluir la cuenta bancaria o el medio de cobro que han utilizado.

Por otro lado, tanto los sujetos acogidos al régimen como los que no lo estén, pero si sean destinatarios de operaciones afectados por el mismo, tienen que incorporar en el libro registro de las facturas recibidas, las fechas del pago de la operación, indicando el importe que corresponda. Y al igual que en el libro registro de las facturas expedidas, también tendrán que incluir el medio de pago que utilizan.

4.1 MODIFICACIONES EN EL IVA CON EL OBJETIVO DE PALIAR LOS PROBLEMAS DE LIQUIDEZ DE LAS PYMES.

Como se ha comentado anteriormente, una de las medidas utilizadas para mitigar los problemas de liquidez de las pymes, era la relacionada con la modificación de la base imponible, que su objetivo era que si el empresario liquidaba a Hacienda unas cuotas repercutidas que todavía no había cobrado, se permitía al empresario en un plazo de 6 meses recuperar ese IVA repercutido pero no cobrado. Pero esta medida no resolvía el problema del retraso en el pago de los morosos.

Con el objeto de paliar los problemas de liquidez que generan estos retrasos en las empresas, se pone en marcha el Régimen Especial del Criterio de Caja, de cuyo estudio nos ocupamos en este capítulo.

El legislador español, ha adoptado el modelo como un “sistema de caja doble”, donde el vendedor no ingresa las cuotas repercutidas hasta que las cobra y los compradores no se deducen las cuotas soportadas hasta que las pagan. Esto va a tener efectos colaterales, para los sujetos pasivos que son destinatarios de las operaciones, aunque no apliquen el régimen especial.

El artículo 163 undecies de la Ley, configura un régimen de carácter voluntario, que podrá aplicarse por los sujetos pasivos que cumplan los requisitos que vamos a mencionar y “opten por su aplicación en los términos que se establezcan”. El régimen es opcional, lo que se manifiesta a través de la posibilidad de renunciar a él. De acuerdo con el artículo 61 octies del Reglamento, la renuncia se deberá formular en el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en el que surta efecto y tendrá una validez mínima de 3 años. Salvo renuncia, la opción del régimen especial se entenderá prorrogada.

En cuanto a los requisitos subjetivos que deben de tener en cuenta los sujetos pasivos, según el artículo 163 decies de la LIVA, podrán aplicar este régimen aquellos sujetos cuyo volumen de operaciones durante el año natural anterior no haya superado los 2.000.000 de euros, entendiendo que las operaciones se realizan cuando se hubiera producido el devengo del IVA sin haber aplicado el régimen especial.

La Ley añade otro requisito, según el cual, se excluirán aquellos sujetos cuyos cobros en efectivo que provengan de un mismo destinatario, superen al año la cuantía fijada, por el artículo 61 nonies del Reglamento, en 100.000 euros.

Los requisitos objetivos se establecen por el artículo 163 duodécies, en el cual se expone que las operaciones de los sujetos pasivos deben ser realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto.

También señala que el régimen se aplicará a todas las operaciones realizadas por el sujeto pasivo, excepto:

- Las operaciones de los regímenes especiales de la agricultura, ganadería y pesca, el del recargo de equivalencia, el oro de inversión, el aplicable a los servicios prestados por vía electrónica y el del grupo de entidades.
- Las exportaciones y entregas intracomunitarias de bienes.
- Las adquisiciones intracomunitarias de bienes.
- Los supuestos de inversión del sujeto pasivo.
- Las importaciones y las operaciones asimiladas a importaciones.
- Los autoconsumos de bienes y servicios.

Por lo que respecta al contenido del régimen, sus efectos más destacados los apreciarán los sujetos acogidos a él, en los momentos de devengar las cuotas repercutidas y en el nacimiento del derecho a deducir las cuotas soportadas.

El artículo 163 terdecies de la Ley, modifica, para este régimen, la regla general del devengo del impuesto, y señala que este se producirá en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos. En caso de que se produzca un retraso en el pago, este artículo establece que el devengo se hará el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación, si el cobro no se ha producido.

Un ejemplo nos servirá para ver de forma más clara lo dispuesto por esta norma, véase el caso de que el 1 de abril de 2014, un abogado acogido al RECC emite a su cliente, un empresario, una factura de 50.000€. En esa factura se indica que el pago se tiene que efectuar el 5 de junio de 2014, por lo que en aplicación del artículo 163 terdecies, el devengo del IVA no se entenderá producido hasta el pago total o parcial de la factura por el empresario, que en un principio será el 5 de junio de 2014. Si este pago no se

produce y el cliente pagara el 5 de junio de 2015, será en este momento cuando se produzca el devengo del IVA de esta operación. Por último, en el supuesto de que el cliente no abonara la factura hasta el 5 de junio de 2016, el abogado, el 31 de diciembre de 2015 deberá considerar devengado el IVA.

Por otra parte, el apartado Tres del artículo 163 terdecies de la Ley establece que los sujetos pasivos acogidos al régimen podrán practicar sus deducciones según las condiciones que se recogen en el Título VIII¹⁵ de esta Ley, con la particularidad de que el derecho a la deducción nace, de manera similar que para el devengo, en el momento del pago parcial o total del precio por los importes efectivamente satisfechos. En caso de que el pago no se haya producido, se deducirá, como en el caso anterior, el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación.

Para aclarar el apartado Tres de este artículo, tenemos en cuenta el caso mencionado anteriormente. El empresario recibe la factura el 1 de abril de 2014, pero el derecho a deducir la cuota soportada se produciría cuando se realice el pago parcial o total de la factura. Si el empresario abona la factura el 5 de junio de 2014, sería en este momento cuando nace el derecho a deducir el IVA soportado. Pero si se retrasa en el pago, y lo hace el 5 de junio de 2015, sería en ese momento cuando nace el derecho a deducir el IVA soportado. Pero si aún se retrasara más, llegando a pagar el 5 de junio de 2016, en este caso, debido a la aplicación del límite temporal, se entenderá que el derecho a deducir el IVA soportado nace el 31 de diciembre de 2015.

La aplicación de este régimen especial, como vemos, tiene efectos colaterales que afectan a los sujetos pasivos que no están acogidos al régimen pero son destinatarios de las operaciones que se incluyen en el mismo. El empresario cliente del abogado, aunque no está acogido al régimen, su derecho a deducir el IVA soportado por los servicios que le ofrece el abogado, que si está acogido al régimen, se verá afectado por el criterio de caja, no pudiendo proceder a deducir el IVA hasta que no haya pagado la factura.

Si el abogado no hubiera estado acogido al régimen especial, el empresario podría haber deducido el IVA desde el momento en el que recibe la factura,

¹⁵ El TÍTULO VIII de la Ley 32/1992, de 28 de diciembre, del IVA, trata las deducciones y las devoluciones.

aunque no la hubiera pagado, esto es, se podría haber deducido el IVA desde el 1 de abril del 2014.

Por tanto, a la hora de liquidar las cuotas repercutidas por otros proveedores, este empresario lo hará en el momento que se realicen las operaciones, es decir por el régimen general, ya que este empresario no está acogido al RECC. Mientras que por los servicios que haya adquirido al abogado acogido al RECC, tendrá que deducir las cuotas soportadas, cuando pague de forma parcial o total esos servicios. Pero, si ese empresario adquiere otros servicios de otro abogado diferente que no está acogido al RECC, entonces se deducirá el IVA soportado en el momento en que le prestan el servicio, aunque no haya pagado la factura, por el régimen general.

Por lo tanto, los clientes de los sujetos pasivos que están acogidos a este régimen especial van a soportar algunos efectos gravosos, ya que van a liquidar las cuotas repercutidas en el momento que se realicen las operaciones, y para deducir las cuotas soportadas tienen que diferenciar entre las que han sido repercutidas bajo el criterio de caja, que no las podrán deducir hasta que no se produzca el pago y las demás, que su deducción seguirá el régimen general.

En conclusión, este régimen especial se estableció para paliar los problemas de la liquidez de las pymes y la morosidad por los retrasos en los pagos. Esta medida supone para las pymes un alivio financiero, siendo su atractivo fundamental que si un sujeto pasivo no ha cobrado una factura, no tiene que ingresar ese IVA. Por tanto, se permite a los sujetos pasivos retrasar el devengo y la declaración e ingreso de IVA repercutido hasta el momento del cobro a sus clientes. De forma equivalente, para la deducción del IVA soportado en sus adquisiciones, tendrá que esperar hasta el momento en que efectúe el pago a sus proveedores. Todo esto, como hemos señalado, va a tener una fecha límite del 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que las operaciones se hayan efectuado.

4.2 EFECTOS POSITIVOS DE ESTE RÉGIMEN ESPECIAL.

El aumento de la morosidad que se ha producido durante la crisis económica ha hecho que la demora en cobrar crezca, y ha generado fuertes problemas de liquidez en las empresas, convirtiéndose en habitual el impago de los importes adeudados.

La morosidad se ha reducido en los últimos dos años, con la modificación de la Ley de Morosidad¹⁶ que desde el 2013 fijo en el sector privado unos plazos máximos de pago de 60 días, y en el sector público de 30 días. Esta modificación estableció un período de adaptación de dos años desde que se aprobó en el 2010 hasta el 2013, introduciendo la reducción de los plazos de pago de forma progresiva, tanto en el sector privado como en el público.

Tabla 4.1. Evolución de los plazos de pago.

	1ºT 2014		2ºT 2014		3ºT 2014		4ºT 2014		1ºT 2015	
	Sector Privad	Sector Públic	Sector Privad	Sector Públic	Sector Privad	Sector Públic	Sector Privad	Sector Públic	Sector Privad	Sector Públic
Plazo medio de retraso de pago	16,30	28,02	16,85	28,99	17,55	26,67	17,11	26,22	16,98	24,58
Plazo medio de pagos	91,13	95,91	91,29	97,09	94,77	97,02	94,12	96,09	94,85	92,53

Fuente: Elaboración Propia.

Según un estudio realizado por la Dirección de Estudios de INFORMA D&B (INFORMA D&B, 2015), el plazo medio de pago de las empresas privadas, como se puede apreciar en la Tabla 4.1 que a partir del tercer trimestre del 2014 ha experimentado un ligero aumento, hasta situarse en 94,85 días en el primer trimestre del 2015. Mientras que el plazo medio de pago del Sector Público se sitúa en el primer trimestre del 2015 en 92,53 días, disminuyendo en 3,56 días respecto al cuarto trimestre del 2014.

En cuanto al plazo de retraso medio de los pagos ha disminuido en ambos sectores, mejorando más para el Sector Público que para el sector privado. Concretamente, entre el cuarto trimestre del 2014 y el primer trimestre del 2015, las empresas privadas han reducido el retraso de pagos en 0,13 días y la Administración en 3,56 días.

¹⁶ Ley 15/2010, de 5 de julio, de modificación de la Ley 3/2004, de 29 de diciembre, por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales.

A pesar de que las medidas que se implementaron para reducir la morosidad han tenido un efecto positivo, sigue estando por encima del plazo máximo de pago que fija la Ley, este hecho justifica que se busquen nuevas soluciones, surgiendo así la regulación del Régimen Especial del Criterio de Caja.

Este régimen del criterio de caja, pretende además dar respuesta a las quejas de los operadores económicos, en particular de los empresarios personas físicas y las pequeñas y medianas empresas por el hecho de tener que adelantar el IVA a la Hacienda Pública antes de haberlo cobrado de sus clientes.

La regulación aprobada cuenta con una serie de ventajas que hacen que el criterio de caja tenga efectos positivos. Es un régimen voluntario, el empresario no está obligado a acogerse a él. Los sujetos deberán valorar la conveniencia de aplicar el régimen especial, ya que como comentábamos, el régimen tiene implicaciones para sus clientes: los sujetos tienen que realizar el pago parcial o total para deducirse las cuotas soportadas. Esta circunstancia puede restar competitividad a los sujetos acogidos al régimen, frente a otros competidores que aplican el régimen general.

La aplicación del régimen, además del alivio financiero, supone una simplificación en la gestión del día a día, sobre todo para aquellos pequeños empresarios que no cuentan con la posibilidad de llevar a cabo una gestión contable que vaya más allá del control de los ingresos y gastos, ya que lo fundamental de este régimen es que si el empresario no ha cobrado una factura no tiene que ingresar ese IVA.

Por tanto, el régimen puede resultar atractivo para aquellos sujetos pasivos con reducido volumen de operaciones o para aquellos que inicien una nueva actividad, que quieran beneficiarse de la sencillez en la gestión del IVA y sobre todo si entre sus clientes predominan consumidores finales o sujetos sin derecho a deducir el IVA soportado, ya que no van a tener en cuenta a la hora de adquirir los bienes y servicios si aquellos provienen de una empresa acogida al régimen, porque no les va a suponer ningún problema al no tener que deducirse el IVA soportado.

Como comentábamos anteriormente, con este régimen, surgen nuevas obligaciones formales, que van a exigir un control de la facturación a través de

los libros registro de las facturas expedidas y el de las facturas recibidas, indicando la fecha de cobro o de pago así como el medio de cobro o pago.

Para aquellas empresas con un porcentaje elevado de operaciones con administraciones públicas que, como se comentaba anteriormente, trabajan actualmente con unos plazos de pago altos, según se puede observar en la Tabla 4.2, es interesante este régimen del criterio de caja. Estas empresas antes o después terminarán pagando y, precisamente por este motivo, la ley prohíbe el recurso a la modificación de la base imponible para la recuperación del IVA ingresado y no cobrado.

Tabla 4.2. Período medio de pago a proveedores en septiembre 2014.

SUBSECTOR	RATIO DE OPERACIÓN PAGADAS	RATIO DE OPERACIÓN PENDIENTE DE PAGO	PERIODO MEDIO DE PAGO
ADMINISTRACIÓN CENTRAL	17,09	16,9	17
FONDOS DE LA SEG.SOC	1,6	-0,28	0,77
ADMINISTRACIÓN REGIONAL	21,69	55,58	42,89
ADMINISTRACIÓN LOCAL	16,67	35,01	24,84

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

No podemos dejar de mencionar que la Administración Tributaria, también se puede beneficiar de la utilización por los empresarios de este régimen, ya que no va a tener que adelantar importes hasta que no cobre como ocurre con el régimen general. Si el proveedor no ha optado por el criterio de caja, la Administración se beneficiará del ingreso inmediato del IVA por el proveedor, ya que debe declarar el IVA en el momento que se genera la factura, con independencia del cobro, mientras que la deducción de ese IVA se retrasa hasta que el destinatario sometido al criterio de caja realiza el pago. A pesar de este aspecto beneficioso, la aplicación del régimen especial ha supuesto un trasvase de la recaudación del IVA del 2014 al año siguiente, que se ha cuantificado en 65 millones de euros¹⁷.

¹⁷ Así se recoge en el Informe de Recaudación Tributaria del año 2014 (AGENCIA TRIBUTARIA, 2014, pp. 12 y 14) (para la bibliografía: AGENCIA TRIBUTARIA (2014) *Informe anual de Recaudación Tributaria año 2014*. Ed. Servicio de Estudios Tributarios y Estadísticas, Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. Madrid, 2015.

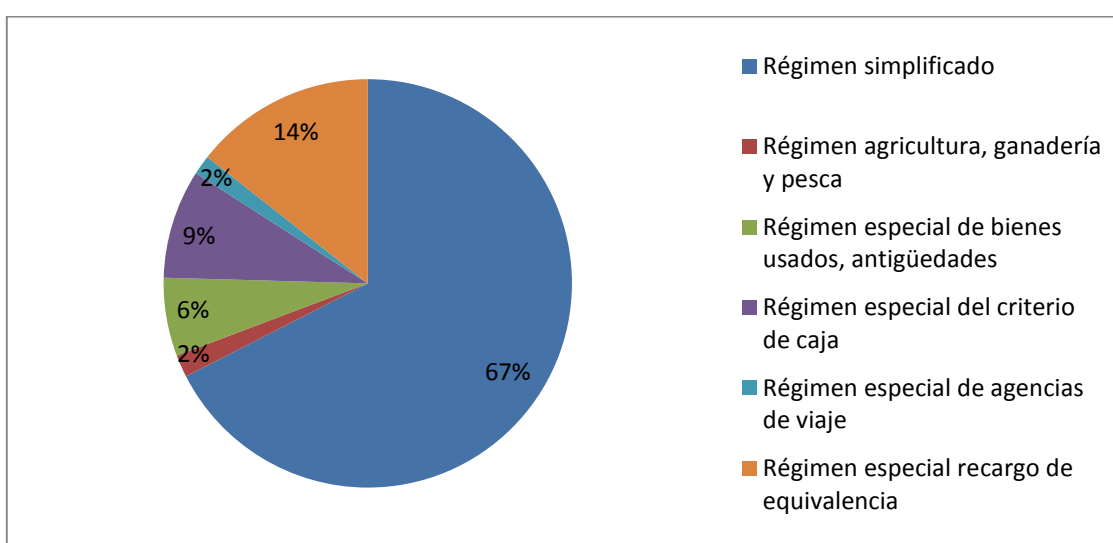
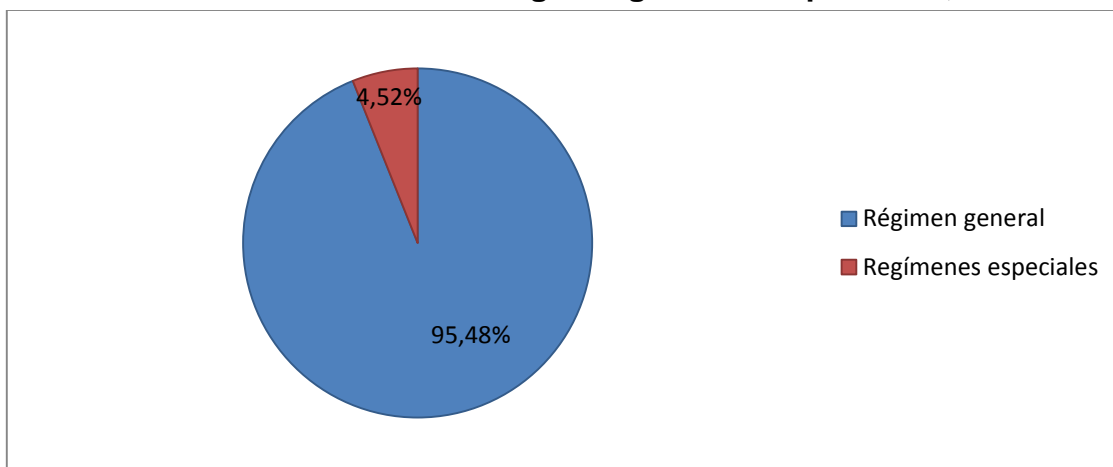
Quizá la única cuestión discutible sea la exigibilidad del IVA devengado a 31 de diciembre del año siguiente a la realización de las operaciones, si no se ha producido el pago, como se menciona en el apartado Tres del artículo 163. Es en este caso, si estamos ante clientes morosos, cuando el empresario tiene que devengar el impuesto aunque no lo haya cobrado, por lo que el régimen especial del criterio de caja en esta situación no haría efecto. Sin embargo, recordemos que existe la posibilidad de solventarlo a través de la modificación de la base imponible una vez producido el devengo de la operación, en caso de créditos incobrables, como hemos comentado anteriormente aunque, eso sí, con la obligación de cumplir los requisitos formales y una vez que se ha devengado el IVA, habrá que esperar los 6 meses para reclamar las cantidades.

4.3 LA APLICACIÓN EFECTIVA DEL RECC.

Una vez visto este régimen especial desde el punto de vista teórico, vamos a realizar una valoración de la repercusión real que ha tenido en España la aparición de este nuevo régimen. Para ello, nos basaremos en los datos que aporta la propia Agencia Tributaria referidos a la gestión y recaudación del IVA. Este análisis es necesariamente parcial y, por tanto, no puede ser concluyente, puesto que solamente contamos con datos del año 2014, ya que los del 2015 aún no están publicados y para los años anteriores no existen porque éste régimen, como bien hemos mencionado en párrafos anteriores, no había entrado en vigor todavía.

Centrándonos, en primer lugar, en el número de sujetos pasivos que presentan liquidación por el impuesto, constatamos que, como se podía intuir, poco más del 95% de los empresarios y profesionales aplican el régimen general, frente a casi el 5% que lo hacen en alguna de las distintas modalidades de los regímenes especiales que contempla la LIVA.

Gráfico 4.1. Declarantes del IVA según régimen de liquidación, año 2014.

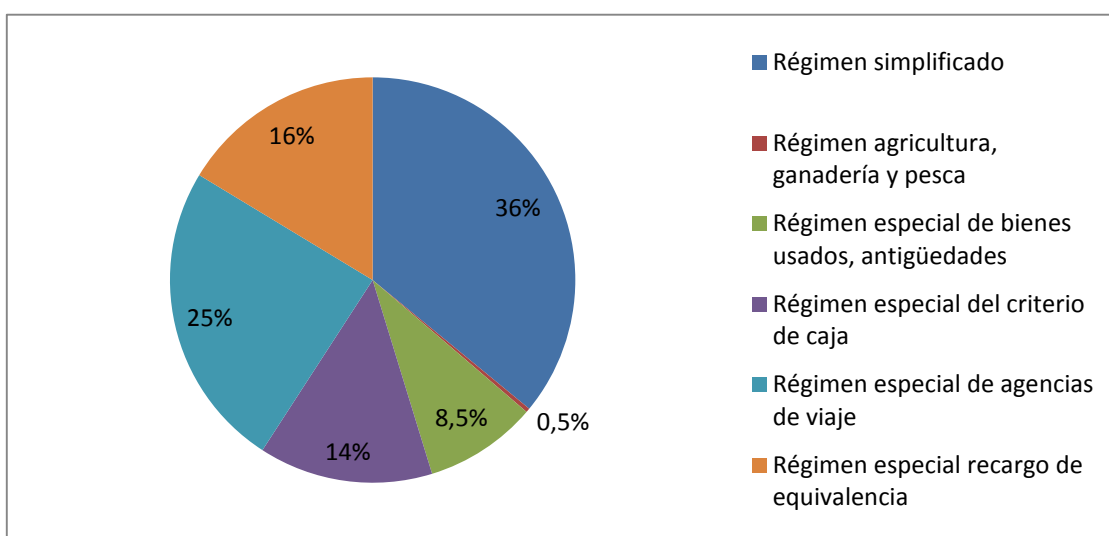
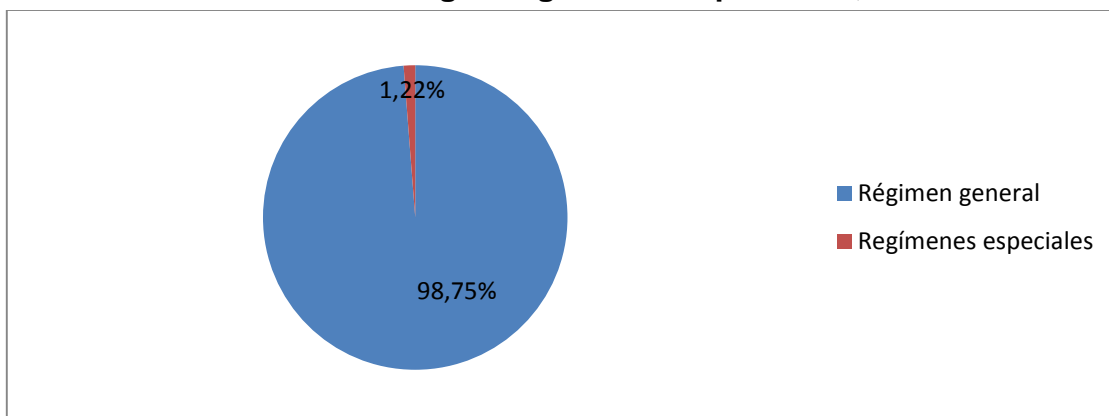


Fuente: Agencia Tributaria y Elaboración Propia.

En relación con los contribuyentes que declaran en alguno de los otros regímenes especiales del impuesto, observamos que los del régimen especial del criterio de caja se sitúa en un tercer puesto, con un 9%, que representa que 13.218¹⁸ contribuyentes declaran a través de éste régimen especial. El régimen menos significativo es el régimen especial de agricultura, ganadería y pesca, con un 2%.

¹⁸ Ver tabla A.1 del anexo.

Gráfico 4.2. Cuota del IVA según régimen de liquidación, año 2014.



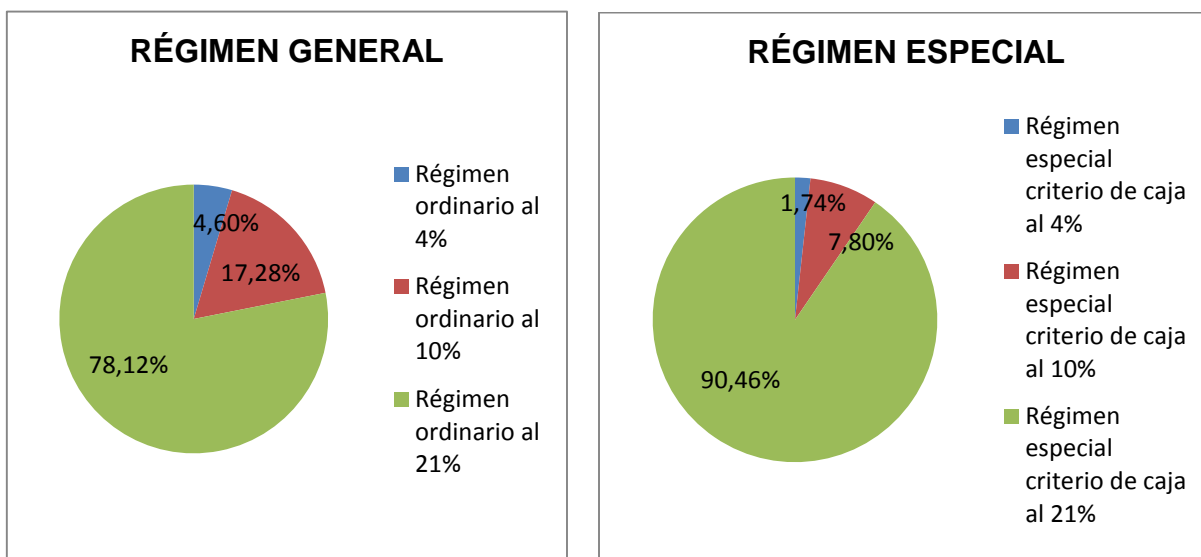
Fuente: Agencia Tributaria y Elaboración Propia.

Por otra parte, basándonos en el tema de la cuota, vuelve a destacar el régimen general con un 98,75%. En relación con los seis regímenes especiales que analizamos, el que más peso tiene es el régimen simplificado, y el que menos es el régimen de la agricultura, ganadería y pesca ya que tiene un 0,5%. El régimen especial del criterio de caja ocupa el cuarto lugar con un 14% de entre otros regímenes especiales, recaudando 2.297.035.221¹⁹ euros.

Por último, atendiendo al número de declarantes y a la base imponible, vamos a comparar el régimen general con el régimen especial del criterio de caja en base a los distintos tipos impositivos.

¹⁹ Dato extraído de la tabla A.2 del anexo.

Gráfico 4.3. Número de declarantes. Declaraciones agregadas.

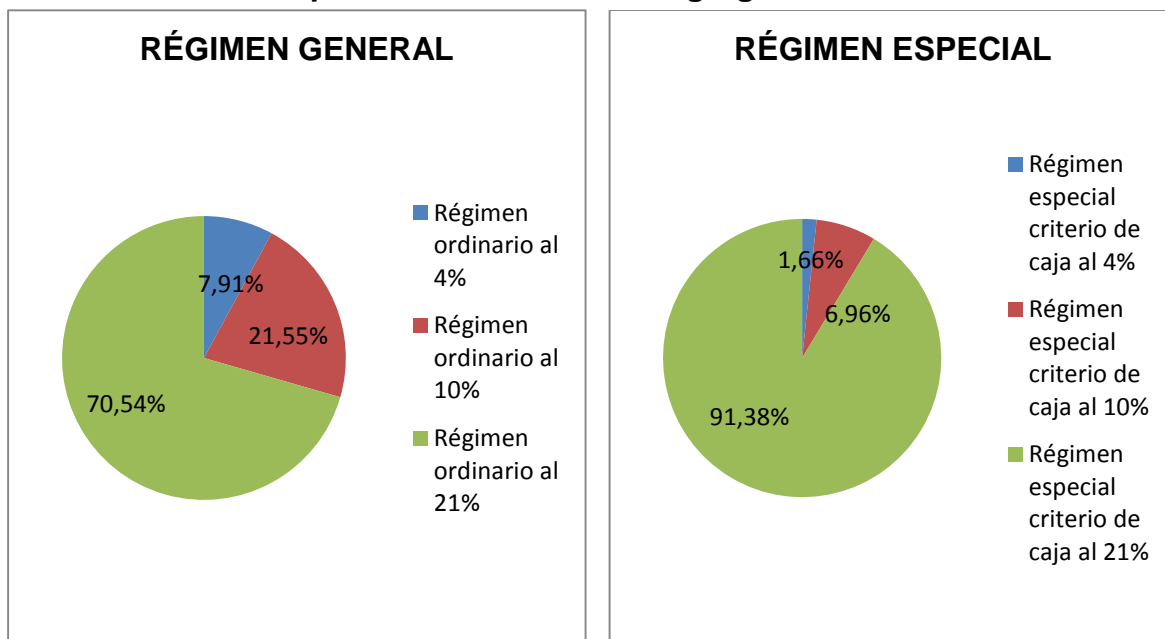


Fuente: Agencia Tributaria y Elaboración Propia

Podemos observar en el Gráfico 4.3, haciendo mención al número de declarantes, que el tipo impositivo general del 21% tanto en el régimen general como en el especial, va a ser el que más declarantes tenga. Como es obvio, el régimen general es de mayor dimensión en comparación con el criterio de caja. Pero si las comparaciones las hacemos en la misma proporción, si que podemos deducir, centrándonos en el tipo impositivo del 21%, que el régimen especial acoge más declarantes (90,46%) que el régimen general (78,12%). En contraposición, lógicamente, en los tipos reducido y superreducido en el criterio de caja se acogen menos declarantes, (al reducido un 7,8% y al superreducido un 1,74%), que en el general (al reducido se acogen un 17,28% y al superreducido un 4,6%).

En cuanto a la cifra de la base imponible declarada, podemos comprobar que tanto en el régimen general, como en el criterio de caja, se declara mayor base al tipo impositivo del 21%, luego al del 10% y en el que menos al tipo impositivo superreducido del 4%.

Gráfico 4.4. Base Imponible. Declaraciones agregadas.



Fuente: Agencia Tributaria y Elaboración Propia.

Todos estos datos nos permiten apuntar que el Régimen Especial del Criterio de Caja, se va a constituir en una herramienta muy útil para la gestión del IVA por parte de las PYMES. Teniendo en cuenta que estamos ante el primer año de aplicación del régimen, la aceptación ha sido más que notable.

Otro dato significativo lo encontramos en el hecho de que a pesar de que los sujetos acogidos al RECC representan el 9% de los que tributan en alguno de los regímenes especiales, su participación en la recaudación del impuesto por el conjunto de los regímenes especiales se sitúa en el 14%.

Esta circunstancia tiene su reflejo en el análisis de la distribución de operaciones entre los distintos tipos impositivos. Mientras que las operaciones realizadas al tipo general representan con carácter general un 70% del total de operaciones, en el caso del RECC superan el 90%. Estos datos nos indican que el RECC resulta más favorable cuanto mayor sea el importe de las cuotas que los sujetos tienen que repercutir, e ingresar, por las operaciones que realizan.

5. CONCLUSIONES

Las pequeñas y medianas empresas en el ámbito tributario no siguen la misma definición que la normativa europea, por lo que recurrimos al Impuesto sobre Sociedades que las define como Empresas de Reducida Dimensión. Estas empresas tienen un gran peso tanto a nivel nacional como a nivel europeo. En nuestra economía, las PYMES son las que se encargan de contribuir de una manera muy significativa a generar empleo y a producir la mayor parte de los bienes y servicios, llegando casi a duplicar en estos últimos años, la cifra del valor añadido, en comparación con las grandes empresas.

Pero la crisis económica ha supuesto muchas trabas a estas empresas, generándolas grandes problemas en su financiación, como el incremento de la tasa de morosidad que ha llevado al endurecimiento de las condiciones del préstamo y al elevado coste de financiación, causando la desincentivación en el emprendimiento y complicaciones en su supervivencia.

Debido al gran peso que tienen estas empresas en nuestra economía, la Administración ha decidido actuar ante esta situación, introduciendo una serie de medidas en el ámbito impositivo, destacando en el Impuesto sobre Sociedades la reducción de las cargas impositivas para favorecer a los emprendedores, y en el IVA la creación del régimen especial del criterio de caja.

También esta crisis ha afectado a nivel recaudatorio, produciendo una caída en la recaudación debido a la dependencia de nuestra economía con el sector de la construcción, siendo este uno de los detonantes de la crisis económica. Para paliar estos efectos, se pusieron en marcha modificaciones para beneficiar el crecimiento económico de nuestro país, el empleo y la recaudación con el incremento de los tipos impositivos del IVA.

Pero, sin duda la reforma más llamativa ha sido la instauración del Régimen Especial del Criterio de Caja, que es la que consigue mejorar la liquidez en las empresas. Esta medida supone un alivio financiero, puesto que estas empresas ya no van a tener que adelantar el IVA a la Administración si no lo han cobrado de sus clientes. Así se consigue que se reduzca el desfase temporal que se producía entre cobros y pagos, logrando minorar las cargas financieras y la morosidad en los retrasos en los pagos. Con este régimen

también se ha conseguido una simplificación en la gestión administrativa de las empresas.

A pesar de la información limitada que tenemos referida a este criterio de caja, contando sólo con los datos del año 2014, su primer año de vigencia, podemos concluir que es un régimen al que se han acogido muchos sujetos pasivos, situándose en un tercer puesto en relación con otros regímenes especiales importantes en nuestra economía y que llevan en vigor ya mucho tiempo. También hay que aclarar, que el criterio de caja ha recaudado una cifra importante. Y por ello a pesar de que para algunos sujetos pasivos antes de cogerse a él deben de tener en cuenta las implicaciones ya comentadas que les pueden causar, es un régimen que ha traído efectos positivos a las PYMES. Por lo que, la aceptación del régimen ha sido más que apreciable.

Podemos concluir que se trata de un régimen que ha traído efectos positivos a las PYMES, especialmente para aquellas que aplican el tipo general del 21% en las operaciones que realizan y que, por tanto, son las que devengan un mayor importe de IVA.

6. BIBLIOGRAFÍA

Agencia Tributaria (2015) *Informe anual de Recaudación Tributaria año 2014*. Ed. Servicio de Estudios Tributarios y Estadísticas, Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. Madrid.

Agencia Tributaria (2016). *Estadística por partidas del IVA*. Disponible en: <http://www.agenciatributaria.es/>

Álvarez Suso, M. (2013). "El régimen especial del criterio de caja en el IVA". *Actum fiscal*, nº79, pp.28-41.

Banacloche Pérez-Roldán, J. (2014). "Presión fiscal indirecta". *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, vol. 30, nº. 2, pp. 1-5.

Banco de España (2016). *Boletín Estadístico* Disponible en: <http://www.bde.es/bde/es/> [Consulta 5/02/2016].

Bas Soria, J. (2014). "El régimen especial de IVA de criterio de caja". *Carta tributaria. Monografías*, nº. 1, pp. 2-13.

- Comisión Europea (2016). *Eurostat. Structuralbusinessstatistics*. Disponible en: <http://ec.europa.eu/eurostat/> [Consulta 10/03/2016].
- Calvo Vérguez, J. (2014). "El nuevo régimen especial del criterio de caja en el IVA". *Crónica tributaria*, nº. 150, pp. 49-82.
- Carbajo Vasco, D. (2012). "Algunas reflexiones en torno a la implantación de un IVA con devengo según criterio de caja". *Partida doble*, nº.241, pp.10-19.
- Cuesta Domínguez, J. (2014). "El nuevo régimen especial del criterio de caja en el IVA". *Revista Aranzadi Doctrinal*, nº. 9, pp. 29-36.
- Falcón y Tella, R. (2013). "La incompatibilidad entre el criterio de caja y la existencia de un límite temporal máximo para el devengo del IVA (STSJUE 16 mayo 2013, "TNT Express WorlWide")". *Quincena fiscal*, nº. 14, pp.11-17.
- Greffe, X. (1988). *¿Crean empleo las PYMES?*, Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, Madrid.
- Informa D&B (2015). *Comportamiento de pagos de las empresas españolas*. Primer trimestre 2015. Disponible en: <http://www.informa.es/>
- Instituto de la Pequeña y Mediana Empresa. *Publicaciones y estudios*. Disponible en: <http://www.ipyme.org/es-ES/Paginas/Home.aspx> [Consulta 18/06/2015]
- Instituto Nacional de Estadística (INE) (2015). *Encuesta de Población Activa*. Disponible en: <http://www.ine.es/> [Consulta 25/06/2015].
- Malvárez Pascual, L.A. y Martín Zamora, M.P. (2014a). "Régimen contable y fiscal de los empresarios o profesionales sujetos al régimen especial del criterio de caja en el IVA (I)". *Quincena fiscal*, nº. 6, pp. 145-164.
- Malvárez Pascual, L.A. y Martín Zamora, M.P. (2014b). "Régimen contable y fiscal de los empresarios o profesionales sujetos al régimen especial del criterio de caja en el IVA (II)". *Quincena fiscal*, nº. 7, pp. 121-133.
- Malvárez Pascual, L., Ramírez Gómez, S. (2014). *Fiscalidad en Tiempos de Crisis*, Thomson Reuters-Aranzadi.Cizur Menor (Navarra)
- Ministerio de Empleo y Seguridad Social (2016). *Mercado de trabajo*. Disponible en: <http://www.empleo.gob.es/index.htm> [Consulta 2/02/2016].

- Muñoz Pérez, A. (2012). "Principales novedades de 2012 en el Impuesto sobre el Valor Añadido". *Revista de información fiscal*, nº. 107, pp. 255-256.
- Ruiz, C. (2011). El sistema tributario español ante la crisis económica. en *A fiscalidade como instrumento de recuperação económica*, Ed. Vida Económica. Porto, Portugal. pp. 231-248.
- Sánchez Galiana, J.A (2004). *Estudio sobre la fiscalidad de las PYMES*, Universidad de Granada.
- Sánchez Gallardo, F.J. (2010). *1000 preguntas sobre IVA. Respuestas memento*. Madrid, Francis Lefebvre.
- Trigo Portela, J. (2014). *Situación actual y retos de futuro de las PYMES españolas*. Instituto de Estudios Económicos, Madrid.

7. LEGISLACIÓN

DIRECTIVAS:

- Directiva 96/34/CE del Consejo, de 3 de Junio de 1996, relativa al acuerdo marco sobre el permiso parental. BOE 3 de Junio de 1996.
- Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en lo que respecta a las normas de facturación. BOE 22 de Julio de 2010.

LEYES:

- Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido. BOE 9 de Agosto de 1985.
- Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. BOE 29 de Diciembre de 1992.
- Ley 55/1999, de Medidas Fiscales, administrativas y del orden social. BOE 30 de Diciembre de 1999.
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria . BOE 18 de Diciembre de 2003.
- Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre

Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. BOE 29 de Noviembre de 2006.

Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea. BOE 5 de Julio de 2007.

Ley 15/2010, de 5 de julio, de modificación de la Ley 3/2004, de 29 de diciembre, por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales. BOE 6 de Julio de 2010.

Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización. BOE 28 de Septiembre de 2013.

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. BOE 28 de Noviembre de 2014.

Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. BOE 28 de Noviembre de 2014.

REALES DECRETOS:

El Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. BOE 27 de Mayo de 2005.

El Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos y el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre. BOE 5 de Septiembre de 2007.

Real Decreto Ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo. BOE 13 de Abril de 2010.

Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación. BOE 1 de Diciembre de 2012.

Real Decreto 828/2013, de 25 de octubre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre. BOE 26 de Octubre de 2013.

8. ANEXO

Tabla A.1. Nº de declarantes en función de las operaciones realizadas en el ejercicio

OPERACIONES REALIZADAS EN EL EJERCICIO (CCAA)	NÚMERO DE DECLARANTES	% Nº DECLARANTES
Régimen general	3.247.264	95,48%
Régimen simplificado	103.913	3,05%
Régimen agricultura, ganadería y pesca	2.589	0,08%
Régimen especial de bienes usados, antigüedades	9.590	0,28%
Régimen especial del criterio de caja	13.218	0,39%
Régimen especial de agencias de viaje	2.486	0,07%
Régimen especial recargo de equivalencia	21.637	0,65%
TOTAL	3.400.697	100%

Fuente: Agencia Tributaria y Elaboración Propia.

Tabla A.2. Cuota en función de las operaciones realizadas en el ejercicio

OPERACIONES REALIZADAS EN EL EJERCICIO (CCAA)	CUOTA	% CUOTA
Régimen general	1.295.910.510.236	98,75%
Régimen simplificado	5.802.076.858	0,44%
Régimen agricultura, ganadería y pesca	64.097.945	0,004%
Régimen especial de bienes usados, antigüedades	1.507.273.871	0,11%
Régimen especial del criterio de caja	2.297.035.221	0,17%
Régimen especial de agencias de viaje	3.941.539.999	0,3%
Régimen especial recargo de equivalencia	2.724.953.358	0,2%
TOTAL	1.312.247.487.488	100%

Fuente: Agencia Tributaria y Elaboración Propia.

Tabla A.3. Número de declarantes. Declaraciones agregadas

DECLARACIONES AGREGADAS	Nº DECLARANTES	% Nº DECLARANTES
Régimen ordinario al 4%	149.663	4,6%
Régimen ordinario al 10%	560.903	17,28%
Régimen ordinario al 21%	2.536.698	78,12%
TOTAL	3.247.264	100%
Régimen especial criterio de caja al 4%	230	1,74%
Régimen especial criterio de caja al 10%	1.031	7,8%
Régimen especial criterio de caja al 21%	11.957	90,46%
TOTAL	13.218	100%

Fuente: Agencia Tributaria y Elaboración Propia.

Tabla A.4. Base Imponible. Declaraciones agregadas

DECLARACIONES AGREGADAS: IMPORTES TOTALES (CCAA)	BASE IMPONIBLE	% BASE IMPONIBLE
Régimen ordinario al 4%	102.002.226.017	7,91%
Régimen ordinario al 10%	277.872.703.102	21,55%
Régimen ordinario al 21%	909.549.985.246	70,54%
TOTAL	1.289.424.914.365	100%
Régimen especial criterio de caja al 4%	27.732.232	1,66%
Régimen especial criterio de caja al 10%	115.551.850	6,96%
Régimen especial criterio de caja al 21%	1.518.823.387	91,38%
TOTAL	1.662.107.469	100%

Fuente: Agencia Tributaria y Elaboración Propia.