

MODIFICACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DEL IVA RECUPERACIÓN DE CUOTAS NO COBRADAS EN CASO DE CONCURSO DE ACREEDORES Y CRÉDITOS INCOBRABLES

La Ley de IVA permite modificar a la baja la base imponible del impuesto en caso de operaciones impagadas para recuperar cuotas de IVA ingresadas y no cobradas de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 80 de la Ley y 24 del Reglamento de IVA. Estos artículos regulan dos supuestos de modificación por impago: en caso de que el deudor sea declarado en concurso de acreedores (antigua suspensión de pagos o quiebra) o que el crédito se considere como incobrable (morosos).

DECLARACIÓN DE CONCURSO (ANTES QUIEBRA O SUSPENSIÓN DE PAGOS)

Se podrá modificar la base imponible por declaración de concurso del destinatario de la operación siempre y cuando se cumplan los siguientes requisitos:

Requisitos formales:

1. Que las operaciones afectadas por la modificación hayan sido **facturadas y contabilizadas en tiempo y forma**, y el impuesto se haya repercutido de forma reglamentaria.
2. Que el destinatario **no haya pagado** el principal ni el IVA. En los supuestos de **pago parcial** anteriores a la modificación, se entenderá que el IVA está incluido en las cantidades percibidas y en la misma **proporción que la contraprestación satisfecha**.
3. Que exista **auto judicial de declaración del concurso** del destinatario de las operaciones, con posterioridad al devengo del impuesto. La modificación de la base imponible sólo afecta a las cuotas devengadas y no pagadas antes del auto judicial, no a las devengadas con posterioridad.
4. La modificación se realiza mediante la expedición y remisión de la **factura rectificativa**, exigiéndose la acreditación de la remisión de la misma al destinatario (es recomendable que dicha remisión se realice por burofax con copia certificada y acuse de recibo). También se tendrá que remitir una copia de dicha factura rectificativa a la **administración concursal**.
5. **No se puede modificar** la base imponible en los siguientes casos:
 - a) Créditos que disfruten de garantía real, en la parte garantizada.
 - b) Créditos afianzados por entidades de crédito, o sociedades de garantía recíproca o cubiertos por un contrato de seguro de crédito o caución, en la parte afianzada o asegurada.
 - c) Créditos entre personas o entidades vinculadas (art.79.cinco LIVA)⁽¹⁾
 - d) Créditos adeudados o afianzados por entes públicos.

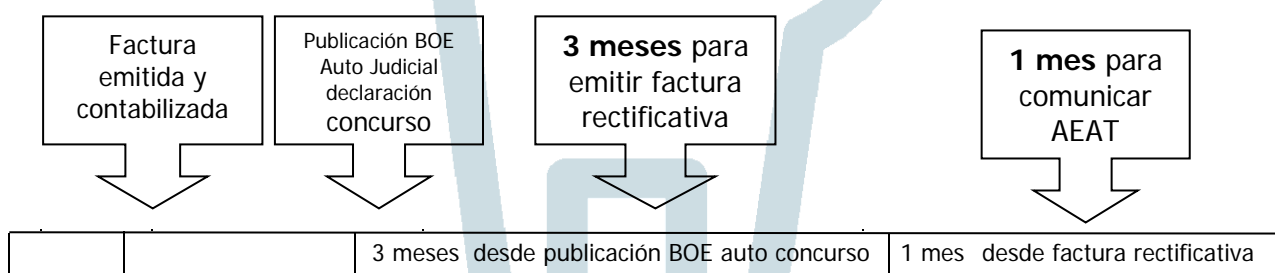
⁽¹⁾ A efectos de IVA, los casos de vinculación son mayores que los definidos para el impuesto sobre sociedades, ya que incluye además de estos, a los trabajadores, a las entidades sin fines lucrativos, y a las operaciones realizadas por los empresarios o profesionales con sus socios, asociados, miembros o partícipes.

- e) Cuando el destinatario de las operaciones no esté establecido en España (es decir, territorio peninsular, islas Baleares, Canarias, Ceuta y Melilla).

Requisitos temporales

1. A partir del **1 de enero de 2015**, la modificación, mediante la emisión de factura rectificativa, ha de realizarse en el plazo máximo de **tres meses desde el día siguiente a la publicación en el BOE del auto de declaración de concurso**, tanto para concursos ordinarios como abreviados. Con anterioridad a esta fecha, el plazo para la emisión de la factura rectificativa era de un mes desde la publicación del auto.
2. El acreedor debe **comunicar obligatoriamente de forma electrónica⁽²⁾** mediante la cumplimentación online de un **formulario electrónico** que se encuentra disponible en la web de la Agencia Tributaria (modelo 952), la modificación de la base en el plazo de **un mes desde la fecha de expedición de la factura rectificativa**, haciendo constar que no se trata de créditos garantizados, o contraídos con entidades vinculadas. A la comunicación se debe acompañar copia de la factura rectificativa, consignando las fechas de emisión de las facturas modificadas⁽³⁾.
3. El destinatario debe comunicar a la AEAT de forma electrónica⁽²⁾ (modelo 952) haber recibido las facturas, el importe de las cuotas rectificadas y de las no deducibles, en su caso, en el plazo previsto para la presentación de la declaración-liquidación del período en que se hayan recibido éstas, minorando las cuotas deducidas. Este incumplimiento no impedirá la modificación de la base imponible por el acreedor.

Esquema para concursos ordinarios y abreviados



La cuota rectificada de IVA será deducible en el periodo en que, estando emitida la factura rectificativa, se contabilice en el libro de IVA.

Comunicación de créditos a la administración concursal

El auto de declaración de concurso contiene, entre otras cuestiones, el llamamiento a los acreedores para que pongan en conocimiento de la administración concursal sus **créditos pendientes** a efectos de su reconocimiento y clasificación posterior. Así, mediante carta o email, la administración concursal hará saber a los acreedores que deberán realizar tal comunicación en el plazo que el juez del concurso determine en el mismo auto de declaración que será de **un mes** tanto para concursos **ordinarios** como **abreviados**.

Según criterio de la Administración Tributaria, **en ese mismo plazo**, el **acreedor** debe decidir si va a modificar la base imponible o por el contrario, va a proceder a reclamar la totalidad del crédito, IVA incluido, en el procedimiento concursal. Esto es, **tiene que optar por una de estas dos opciones**:

⁽²⁾ Novedad introducida por el RD 828/2013 que establece que, a partir del 01/01/2014, las comunicaciones se han de realizar obligatoriamente por vía telemática.

⁽³⁾ A partir del 27/10/2013, no hay que aportar copia del auto judicial de declaración de concurso o certificación acreditativa del Registro Mercantil, pero sí se deberá aportar copia de la factura rectificativa emitida a efectos de la modificación de la base imponible.

1. **Modificar la base imponible** y emitir la correspondiente **factura rectificativa**, que se habrá de acompañar a la comunicación a la administración concursal. De este modo, el importe del crédito que se reclama y que se ha de comunicar a la administración concursal no será por el total, sino únicamente por la parte de la **base imponible sin incluir el IVA**.
2. **Reclamar la totalidad del crédito** y comunicar a la administración concursal el importe total, IVA incluido, aportando las facturas originales, en este caso **no podrá modificar la base imponible del IVA**, por tanto, no se podrá recuperar el IVA de la Administración Tributaria.

Modificación al alza de la base imponible

Cuando se acuerde la **conclusión del concurso** por las causas expresadas en la Ley Concursal, que a continuación se mencionan, el acreedor que hubiese modificado la base imponible deberá **modificarla nuevamente al alza** mediante la emisión de una factura rectificativa en la que se repercuta la cuota procedente.

Las causas son:

- a. Cuando la Audiencia Provincial, en apelación, **revoque el auto de declaración de concurso** (art.176.1 apartado 1º de la Ley Concursal).
- b. Cuando se produzca o compruebe el **pago o la consignación de la totalidad de los créditos reconocidos** o la íntegra satisfacción de los acreedores por cualquier otro medio (art.176.1 apartado 4º de la Ley Concursal).
- c. Cuando una vez terminada la fase de concurso, quede firme la resolución que acepte el **desistimiento o la renuncia de la totalidad de los acreedores** reconocidos (art.176.1 apartado 5º de la Ley Concursal).

CUOTAS REPERCUTIDAS INCOBRABLES (MOROSOS)

También podrá modificarse la base imponible en caso de créditos que resulten total o parcialmente incobrables, siempre que cumplan los siguientes requisitos:

Requisitos formales:

1. Que las operaciones afectadas por la modificación hayan sido **facturadas y contabilizadas en tiempo y forma**, y el impuesto se haya repercutido de forma reglamentaria.
2. Que el destinatario **no haya pagado** el principal ni el IVA. En los supuestos de **pago parcial** anteriores a la modificación, se entenderá que el IVA está incluido en las cantidades percibidas y en la misma **proporción que la contraprestación satisfecha**.
3. Que el destinatario de las operaciones sea **un empresario o profesional**, y en caso de no serlo que la base imponible de la operación (excluido IVA) **supere los 300 euros**.
4. Que el cobro del crédito se haya **reclamado judicialmente** o exista **requerimiento notarial** al pago del mismo, incluso cuando se trate de créditos afianzados por Entes públicos. Cuando se trate de créditos adeudados por Entes públicos, la reclamación judicial o el requerimiento notarial se sustituirá por una **certificación**⁽⁴⁾ expedida por el órgano competente del Ente público de acuerdo con el informe del Interventor o Tesorero en el que conste el reconocimiento de la obligación a cargo del mismo y su cuantía.

⁽⁴⁾ En el momento en que se solicita el certificado, se entenderá que el plazo para la reducción de la base imponible queda interrumpido hasta que se disponga del mismo, por lo que no pueden transcurrir más de 3 meses desde la fecha en que se cumplan 6 meses o 12 meses del impago y la emisión de la factura rectificativa, sin contar los días que el organismo público competente tarda en emitir el certificado (Consulta Vinculante 2753-10, de 17 de diciembre de 2010).

5. La modificación se realiza mediante la expedición y remisión de la **factura rectificativa**, exigiéndose la acreditación de la remisión de la misma al destinatario (es recomendable que dicha remisión se realice por burofax con copia certificada y acuse de recibo).
6. **No se puede modificar** la base imponible en los siguientes casos:
 - a. Créditos que disfruten de garantía real, en la parte garantizada.
 - b. Créditos afianzados por entidades de crédito, o sociedades de garantía recíproca o cubiertos por un contrato de seguro de crédito o caución, en la parte afianzada o asegurada.
 - c. Créditos entre personas o entidades vinculadas (art 79.cinco LIVA)⁽⁵⁾.
 - d. Cuando el destinatario de las operaciones no esté establecido en España (es decir territorio peninsular, islas Baleares, Canarias, Ceuta y Melilla).

Requisitos temporales

1. Que el crédito lleve impagado **un año**, a contar desde la fecha del devengo del impuesto, estando esta circunstancia reflejada en los libros registros del impuesto.

Para las entidades cuyo volumen de operaciones del año inmediato anterior no hubiesen superado los 6.010.121,04€ (es decir, **No ser Gran Empresa** a efectos de IVA), el plazo, a partir del **1 de enero de 2015, podrá ser de seis meses o un año** ⁽⁶⁾. Con anterioridad, el plazo para estas entidades era exclusivamente de seis meses, por lo que a partir del **1 de enero de 2015**, las PYMES tendrán **dos oportunidades** para poder recuperar las cuotas de IVA impagadas, **a los seis meses y al año**.

Cuando se trate de **operaciones a plazos** o con precio aplazado, deberá haber transcurrido un año desde el vencimiento del plazo o plazos impagados a fin de proceder a la **reducción proporcional** de la base imponible. Bastará con instar el cobro de uno de ellos para proceder a la modificación en la proporción que corresponda por el plazo o plazos impagados. A estos efectos, se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado aquéllas en las que se haya pactado que su contraprestación deba hacerse efectiva en pagos sucesivos o en uno sólo, respectivamente, siempre que el período transcurrido entre el devengo del impuesto repercutido y el vencimiento del último o único pago sea superior a un año.

A partir del 1 de enero de 2015, se introduce una regla especial⁽⁷⁾ para las operaciones acogidas al **Régimen especial del criterio de caja** para declarar un crédito incobrable, de tal manera que se permite la modificación de la base imponible cuando se produzca el devengo de dicho régimen especial por aplicación de la fecha límite del 31 de diciembre del año inmediato posterior a la fecha de realización de la operación, sin tener que esperar a un nuevo transcurso del plazo de 6 meses o 1 año que marca la normativa a computar desde el devengo del impuesto.

2. Que la modificación se realice dentro de los tres meses siguientes al plazo de un año o seis meses señalado en el punto anterior y se ajuste a las siguientes reglas:
 - a. La modificación se realice emitiendo una factura rectificativa, la cual debe ser enviada al deudor en el plazo de un mes.
 - b. Obligatoriamente, la modificación ha de comunicarse a la Administración mediante la cumplimentación online del modelo 952, en el plazo de **un mes** desde la fecha de expedición de la factura rectificativa. Con carácter previo a la presentación de dicho modelo, habrá que aportar telemáticamente copia de las facturas impagadas, de la

⁽⁵⁾ A efectos de IVA, los casos del vinculación son mayores que los definidos para el impuesto sobre sociedades, ya que incluye además de estos, a los trabajadores, a las entidades sin fines lucrativos, y a las operaciones realizadas por los empresarios o profesionales con sus socios, asociados, miembros o partícipes.

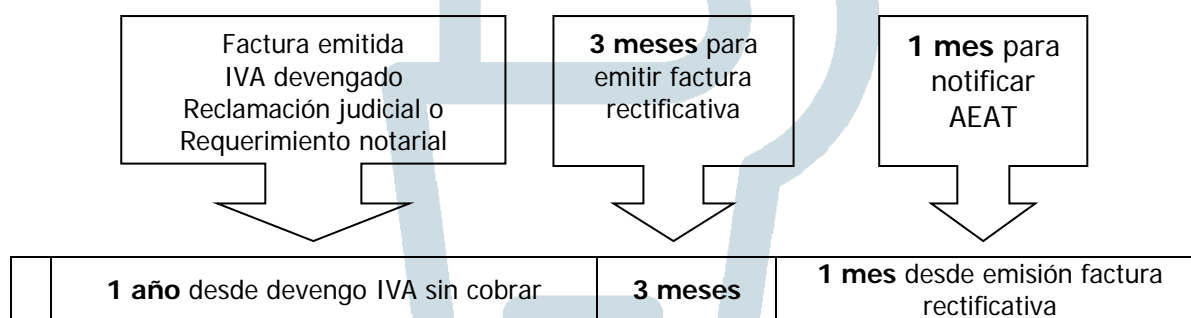
⁽⁶⁾ Novedad introducida por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, con efectos a partir de 01/01/2015.

⁽⁷⁾ Novedad introducida por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, con efectos a partir de 01/01/2015.

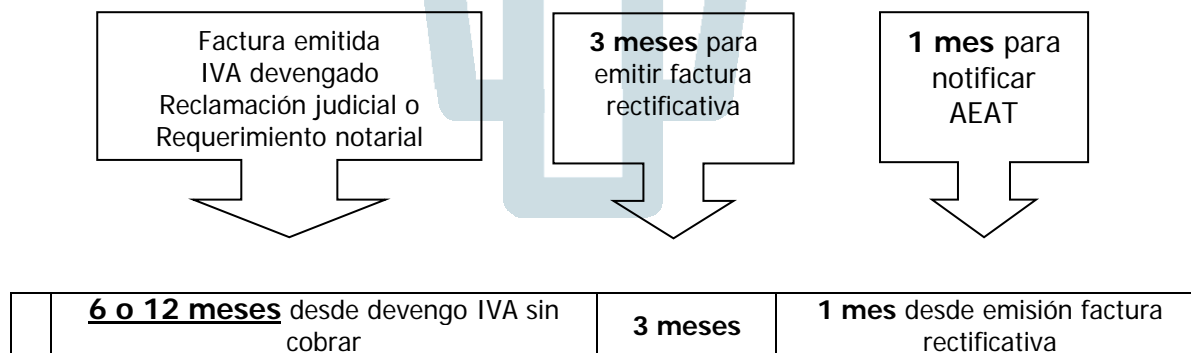
factura rectificativa, así como la reclamación judicial, requerimiento notarial o certificado emitido por el ente público.

- c. En el caso de recuperar el IVA de la Administración Tributaria por este procedimiento, entendemos que la reclamación judicial o el requerimiento notarial al deudor para el pago de la deuda, debe ser únicamente de la base imponible de la factura, ya que el IVA se habrá recuperado de la Administración.
- d. El destinatario debe comunicar a la AEAT de forma electrónica mediante el modelo 952, haber recibido las facturas, el importe de las cuotas rectificadas y de las no deducibles, en su caso, en el plazo previsto para la presentación de la declaración-liquidación del período en que se hayan recibido éstas. Asimismo, deberá hacer constar en su declaración las cuotas rectificadas como minoración de las cuotas deducidas. Este incumplimiento no impedirá la modificación de la base imponible por el acreedor.
- e. La rectificación de las deducciones del destinatario de la operación, determina el nacimiento del correspondiente crédito a favor de la Hacienda Pública.

ESQUEMA PARA **GRANDES EMPRESAS** (Volumen Operaciones >6.010.121,04€)



ESQUEMA PARA **RESTO ENTIDADES** (Volumen Operaciones <6.010.121,04€)



Dado que en el caso de créditos morosos existe el requisito temporal de **UN AÑO** (Grandes Empresas) y **SEIS o DOCE MESES** (Resto entidades) contado a partir del devengo de impuesto, es conveniente ir comprobando **mensualmente** si se tienen créditos incobrables, que se **hayan reclamado judicialmente** o de los que se pueda **instar el requerimiento notarial de pago**, para ver si procede modificar la Base Imponible y recuperar las cuotas de IVA no cobradas, dentro de los plazos establecidos que arriba se reseñan.

Modificación al alza de la Base Imponible

Una vez reducida la base imponible, esta no se volverá a **modificar al alza** aunque se produzca el cobro parcial o total de la deuda⁽⁸⁾, **excepto** en los siguientes casos:

- a. Si el deudor **no** actúa como **empresario o profesional**.
- b. En caso de **desistir** de su **reclamación judicial** o llegue a un **acuerdo de cobro** con posterioridad al requerimiento notarial. En estos casos se le impone la obligación de modificar al alza la base imponible mediante emisión de una factura rectificativa que se expedirá en el plazo de un mes a contar desde el desistimiento o el acuerdo de cobro.



⁽⁸⁾ La CV 1343-12, de 21 de junio de 2012, dispone para un supuesto de modificación de la base imponible por créditos incobrables de un Ente Público, que no solo se debe modificar la base imponible al alza por las causas previstas en el art. 80.4 LIVA, sino también cuando se produzca el cobro, total o parcial, de la deuda correspondiente.