

RECUPERACIÓN IVA REPERCUTIDO EN SUPUESTOS DE IMPAGO

FIGURA: MODIFICACIÓN BASE IMPONIBLE DEL I.V.A.

Legislación:

- NORMATIVA: LEY Y REGLAMENTO DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO -

*** Art. 80. LEY 37/1992, DE 28 DE DICIEMBRE, DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (BOE de 29 de diciembre de 1992)**

*** Art. 24 .REAL DECRETO 1624/1992, DE 29 DE DICIEMBRE, POR EL QUE SE APRUEBA EL REGLAMENTO DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.**

Introducción: Dentro de los supuestos de modificación de bases imponibles del IVA, existen dos que tienen carácter voluntario. Se trata de la modificación de bases imponibles de IVA como consecuencia I) del auto de declaración de concurso de acreedores del deudor (ya tenga carácter voluntario o necesario), o como consecuencia II) de la morosidad del mismo.

SUPUESTO I.- Concurso de Acreedores

La base imponible podrá reducirse cuando el destinatario de las operaciones sujetas al impuesto no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas y siempre que, con posterioridad al devengo de la operación se dicte auto de declaración de concurso. A diferencia de otros casos, éste es un supuesto voluntario de modificación de la base imponible.

A partir del 1 de septiembre de 2004, consecuencia de la entrada en vigor de la Ley Concursal, se incorpora el nuevo procedimiento de concurso, desapareciendo los anteriores procedimientos de quiebra y suspensión de pagos. Ley 22/2003 de 9 julio 2003, 9 de julio.

Regulación a partir del 1 de septiembre de 2004

La base imponible podrá reducirse siempre que, con posterioridad al devengo de la operación, se dicte auto de declaración de concurso. La modificación, en su caso, no podrá efectuarse después de transcurrido un mes a contar desde la última de las publicaciones acordadas en el auto.

Únicamente en los casos que se establecen a continuación, *el acreedor que hubiese modificado la base imponible deberá modificarla nuevamente al alza* mediante la emisión, en el plazo que se fije reglamentariamente, de una factura rectificativa en la que se repercuta la cuota procedente:

- Cuando por cualquier causa se sobresea el expediente del concurso de acreedores.
- Cuando se acuerde la conclusión del concurso por las causas expresadas en el Art. 176.1.1, 176.1.3, 176.1.5 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal. (BOE de 10 de julio)

“ Artículo 176. Causas de conclusión del concurso.

1. Procederá la conclusión del concurso y el archivo de las actuaciones en los siguientes casos:

1. Una vez firme el auto de la Audiencia Provincial que revoque en apelación el auto de declaración de concurso.

...

3. En cualquier estado del procedimiento, 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.

...

5. En cualquier estado del procedimiento, una vez terminada la fase común del concurso, cuando quede firme la resolución que acepte el desistimiento o la renuncia de la totalidad de los acreedores reconocidos”.

Requisitos para la modificación

Artículo.24.2 RD 1624/1992 de 29 diciembre 1992

La modificación de la base imponible, por parte del acreedor, se debe ajustar a los siguientes **requisitos**:

- La operación **debe haberse facturado y anotado en el libro registro de facturas expedidas** por el acreedor en tiempo y forma.

- Se **debe comunicar a la Administración Tributaria la modificación de la base imponible en el plazo de 1 mes desde la expedición de la factura rectificativa** (igualmente, en ese mismo plazo, deberá remitir de manera fehaciente las facturas rectificativas al deudor concursado), haciendo constar que no se trata de créditos excluidos y acompañando, entre otros, los siguientes documentos:

* Copia de las facturas rectificativas, en las que se consignan las fechas de emisión de las correspondientes facturas modificadas.

* Copia del auto judicial de declaración de concurso del destinatario de las operaciones cuya base imponible se modifica o certificación del Registro Mercantil, en su caso, acreditativa de aquel.

Plazo

Tal y como ha sido expresado anteriormente, la modificación debe realizarse en el mes siguiente a la última de las publicaciones acordadas en el auto de declaración del concurso de acreedores, y comunicarse a la Administración tributaria en el plazo fijado reglamentariamente.

Obligaciones formales del destinatario de las operaciones.

Artículo.24.2 RD 1624/1992 de 29 diciembre 1992

El destinatario de la operación afectada, que tenga la consideración de empresario o profesional, debe:

- Hacer constar, en la declaración-liquidación del período en el que se reciban las facturas rectificativas, la minoración de las cuotas rectificativas.

El incumplimiento de esta obligación **no impedirá** la modificación de la base imponible por parte del acreedor, siempre que se cumplan los requisitos señalados.

- Comunicar a la AEAT, en el plazo de presentación de la declaración-liquidación anterior, la recepción de las facturas rectificativas, especificando las cuotas rectificadas y las no deducibles.

Cuando el destinatario no tenga la condición de empresario o profesional, la Administración tributaria podrá requerirle la aportación de las facturas rectificativas que le envíe el acreedor.

Comunicación de la deuda pendiente.

La deuda pendiente de cobro será comunicada por escrito dentro del plazo de un mes desde la última publicación del auto, tanto a la **Administración Concursal** que interviene a la empresa declarada en concurso, como al **Juzgado de lo Mercantil** competente en la causa. *Al escrito remitido a ambas partes se adjuntará copia de las facturas originales pendientes de pago total o parcialmente, expresando la cuantía total pendiente de cobro así como su desglose.* Esta doble tramitación puede realizarse simultáneamente a la Modificación de las Bases Imponibles del IVA (dada la coincidencia de los plazos) o previamente a ésta; Las comunicaciones pueden realizarse mediante correo certificado o, en el caso del Juzgado de lo Mercantil, presencialmente en el Juzgado competente.

SUPUESTO II.- Operaciones incobrables

Este es el segundo supuesto de modificación voluntaria. **La base imponible puede reducirse cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas sean total o parcialmente incobrables.**

A estos efectos, tienen tal condición, cuando reúnan las siguientes condiciones:

- *Que haya transcurrido 1 año, desde el devengo del impuesto repercutido, sin que haya obtenido el cobro de todo o parte del crédito derivado del mismo.*
- *Que esta circunstancia haya quedado reflejada en los libros exigidos para este impuesto.*
- *Que el sujeto pasivo (acreedor de la operación) haya instado su cobro mediante reclamación judicial al deudor.*
- *Que el destinatario de la operación actúe en la condición de empresario o profesional, o, en otro caso, que la base imponible de aquella, IVA excluido, sea superior a 300 euros.*

Requisitos

Los requisitos para la modificación de la base imponible del IVA (Artículo.24.2 RD 1624/1992 de 29 diciembre 1992), son los siguientes:

- *Que los créditos impagados no disfruten de garantía real, ni estén afianzados por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca, ni cubiertos por un contrato de seguro de crédito y caución en la parte afianzada o asegurada, y en ningún caso se trate de créditos entre personas o entidades vinculadas.*
- *Que los créditos no estén adeudados o afianzados por entes públicos.*
- *Que el destinatario de las operaciones sea un empresario o profesional, y esté establecido en el territorio de aplicación de impuesto, o en Canarias, Ceuta o Melilla.*

Con efectos a partir del 1 de enero de 2004, se permite la modificación de la base imponible por causa de impago de la contraprestación, en los casos en los que el deudor no tenga la condición de empresario o profesional.

Plazo

La modificación debe realizarse en el plazo de los 3 meses siguientes a la finalización del período de 1 año, a partir del devengo del impuesto, y comunicarse a la Administración tributaria en el plazo fijado reglamentariamente.

Rectificación de facturas

La rectificación de las facturas realizada por el acreedor da lugar a que el destinatario de las operaciones rectifique el importe inicialmente declarado de IVA soportado, en la declaración-liquidación correspondiente al período impositivo en que reciba el documento justificativo en el que se rectifiquen las cuotas inicialmente soportadas.

Dicha rectificación origina el nacimiento de una deuda con la Hacienda Pública. Si al destinatario le es de aplicación la regla de prorrata, también se le considera deudor con la Hacienda por el importe de la cuota no deducible.

Obligaciones formales

El destinatario de las operaciones tiene que realizar la rectificación del importe de las cuotas del IVA soportado, es decir, la minoración del importe, en la declaración - liquidación correspondiente al período impositivo en que el destinatario recibe el documento justificativo del derecho a deducir en el que se rectifican las cuotas inicialmente soportadas. Artículo.114 Ley 37/1992 de 28 diciembre 1992

Una vez practicada la reducción de la base imponible, ésta no puede volver a modificarse al alza aunque el sujeto pasivo obtenga el cobro total o parcial de la contraprestación, salvo, con efectos a partir del 1 de enero de 2004, que el destinatario de la operación no actúe en la condición de empresario o profesional.

También a partir de dicha fecha, en este caso, se entenderá que el IVA está incluido en las cantidades percibidas y en la misma proporción que la parte de contraprestación percibida.

No obstante, cuando el sujeto pasivo desista de la reclamación judicial al deudor, deberá modificar nuevamente la base imponible al alza mediante la emisión, en el plazo de un mes a contar desde el desistimiento, de una factura rectificativa en la que se repercuta la cuota precedente.

La información anterior tiene carácter genérico, no constituyendo asesoramiento legal alguno. De hecho está elaborada a partir de los supuestos más frecuentes, por lo que su aplicación debe ser analizada caso por caso, no dude en consultarnos.

PROCEDIMIENTO

1º) Tras hacerse efectivo el impago, y reclamar judicialmente la deuda al cliente. Realizar una factura rectificativa de la impagada dentro de los tres meses siguientes al término de un año desde la fecha de devengo del impuesto. Esta factura debe incluir los siguientes datos:

1. *Concepto: Anulación de la cuota de IVA de la factura nº XXX de fecha dd/mm/aaaa, al amparo del art. 80 de la Ley de IVA y del art. 24 del Rgto. del IVA, vigentes al día de la fecha.*
2. *Base Imponible = 0 euros.*
3. *Importe del IVA negativo correspondiente a la factura mencionada.*

Ejemplo factura Rectificativa:

<u>Factura Impagada Original:</u>	
Cliente: Razón Social	
CIF: X00000000	
Nº 725 de Fecha 25/05/2008	
CONCEPTO: ... el que proceda...	
Base Imponible	100 €
IVA (16%)	16 €

Total Factura	116 €

<u>Factura Rectificativa:</u>	
Cliente: Razón Social	
CIF: X00000000	
NºFR-01 de Fecha 30/06/2009	
CONCEPTO: Anulación de la cuota de IVA de la factura nº 725 de fecha 25/05/2008, al amparo del artículo 80 de la Ley de IVA vigente a la fecha.	
Base Imponible	0 €
IVA (16%)	- 16 €

Total Factura	- 16 €

* En el caso del concurso de acreedores, la factura rectificativa deberá ser emitida en el mes siguiente a la última de las publicaciones acordadas en el auto de declaración de concurso. En cuanto al concepto de la factura, también es diferente del supuesto analizado, por ejemplo: *“Modificación de la Base Imponible del IVA de nuestra factura nº: --- de fecha ---, al amparo del art. 80 de la Ley del IVA y del art. 24 del Rgto. del IVA, vigentes al día de la fecha. Y a consecuencia, del procedimiento número --- por auto de --- de --- de ---, según anuncia el Juzgado de lo Mercantil nº--- de ---, por el cual se declara en concurso -- a la Entidad --”.*

2º) Comunicación fehaciente a la entidad morosa o insolvente de la Modificación de Bases Imponibles de IVA mediante el envío de una copia de la factura rectificativa emitida.

3º) Comunicar la Modificación de Bases Imponibles de IVA a la Agencia Tributaria con arreglo al art. 80 de la Ley de IVA vigente. El plazo de presentación será un mes desde la fecha de la factura de rectificación. La solicitud debe incluir necesariamente la documentación siguiente:

1. *Copia/s de la/s Factura/s de Rectificación y de la/s Factura/s original/es rectificada/s.*
2. *Copia de la demanda presentada, figurando en la misma el sello de presentación ante el juzgado decano de 1ª Instancia competente (en el caso de créditos incobrables). O copia del Auto de declaración del Concurso o de la publicación del mismo en el BOE (en el caso de Concurso de Acreedores).*

3. *Copia de los libros de IVA de la entidad solicitante dónde se pueden ver anotadas las operaciones referidas (las facturas originales con el IVA repercutido y las facturas rectificativas con la modificación de bases imponibles de IVA).*

4. *Justificación del envío de la copia de las facturas rectificativas emitidas a la entidad morosa, créditos incobrables, o a la entidad concursada, concurso de acreedores.*

4º) Incluir la factura rectificativa en su próxima liquidación de IVA (modelo 303), de forma que recupere de forma efectiva dicho importe.