

MODIFICACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DEL IVA REPERCUTIDO POR OPERACIONES INCURSAS EN PROCEDIMIENTOS CONCURSALES.

Logroño, 21 de noviembre de 2011

Estimados Sres.:

Hemos detectado que las empresas que tienen **impagados** pocas veces recuerdan que pueden **recuperar el IVA Repercutido** en operaciones comerciales realizadas con clientes que se hayan visto incursos en procedimientos concursales y cuyo crédito esté pendiente de cobro.

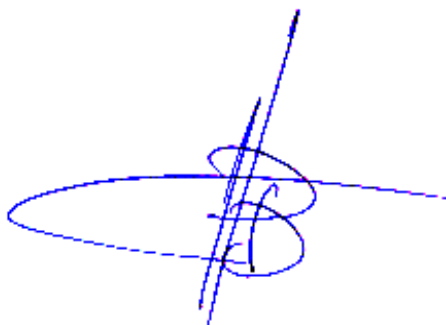
Debido a la complejidad del proceso por el cual se puede proceder a la modificación de la base imponible y sobre todo a los plazos tan cortos y estrictos que marca la norma del IVA, rogamos se pongan en contacto con nuestro despacho a través de la persona encargada de su empresa, en el momento tengan conocimiento de este tipo de procedimientos en alguno de sus clientes, para de forma inmediata ponernos en marcha con el expediente.

A continuación les enviamos un extracto de la norma reguladora del tema comentado en esta circular que esperamos les sea de utilidad.

Quedamos a su disposición para aclarar cualquier controversia al respecto, y les agradecemos nuevamente la confianza que depositan en nuestro despacho.

Un cordial saludo,

ARNAUT & IBERBROKERS ASOCIADOS, S.L.
Asesores Tributarios y Empresariales



Fdo.: Basilio Ramírez Pascual

GUIA TÉCNICA PARA REALIZAR LA MODIFICACION DE BASES IMPONIBLES DE I.V.A. DERIVADAS DE IMPAGADOS.

CONCURSO DE ACREEDORES

Se podrá modificar la base imponible por declaración de concurso del destinatario de la operación, siempre que se cumplan los requisitos formales y temporales que a continuación se detallan:

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 emisión de **factura rectificativa**, dicha factura rectificativa deberá ser enviada al deudor ya que la Administración Tributaria está solicitando la justificación de dicho envío.
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.
- 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. La modificación, mediante la emisión de factura rectificativa, ha de realizarse en el plazo máximo de **un mes desde el día siguiente a la publicación en el BOE del auto de declaración de concurso**².

Para los **concurso abreviados** el plazo para emitir la factura rectificativa, se **reduce a 15 días**, debido a que este es el plazo que tienen las empresas para comunicar sus créditos a la administración concursal, y en dicha comunicación se debe incluir la factura rectificativa.

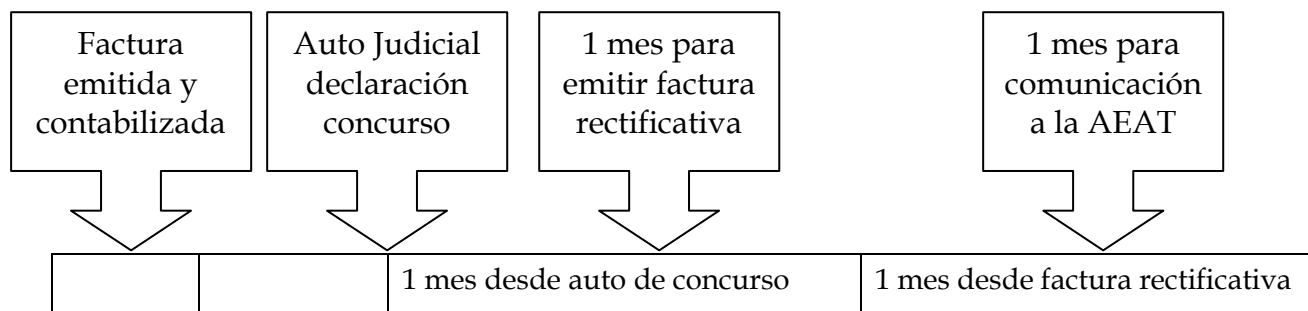
2. El acreedor debe **comunicar** a la AEAT la modificación de la base en el plazo de **un mes desde la fecha de expedición de la factura rectificativa**, haciendo constar que no se trata de créditos garantizados, o contraídos con entidades vinculadas. A la comunicación se debe acompañar copia de la factura rectificativa, consignando las fechas de emisión de las facturas modificadas, y copia del auto judicial de la declaración de concurso o certificación acreditativa del Registro Mercantil.
3. El destinatario debe comunicar a la AEAT 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.

Este incumplimiento no impedirá la modificación de la base imponible por el acreedor.

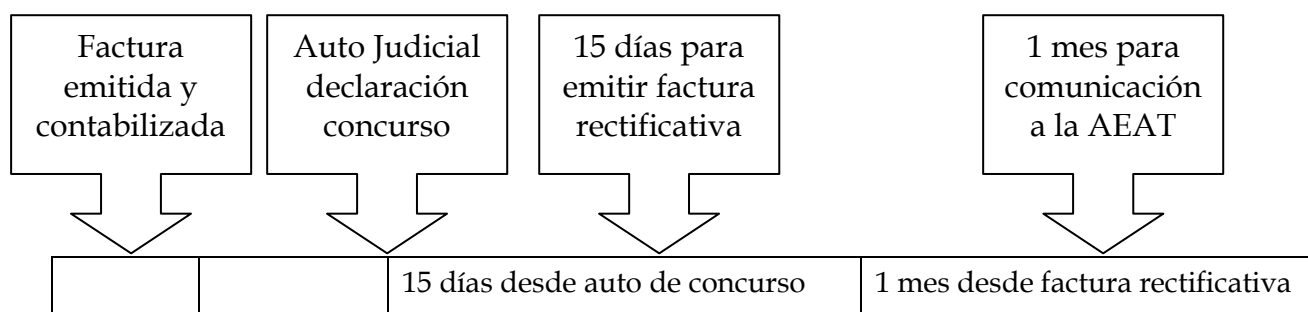
¹A efectos de IVA, los casos de vinculación son mayores que los definidos para el impuesto sobre sociedades, ya que incluye además de estos, a los trabajadores, a las entidades sin fines lucrativos, y a las operaciones realizadas por los empresarios o profesionales con sus socios, asociados, miembros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

² Con anterioridad a 1/4/09 el plazo era de un mes a contar desde la última publicación de los anuncios previstos para el auto, es decir, en el BOE y en un diario de los de mayor difusión de la provincia donde el deudor tenga su centro de intereses, así como en uno de los de mayor difusión en la provincia donde radique su domicilio.

Esquema para Concursos Ordinarios



Esquema para Concursos 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, 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 (en caso de que el concurso se califique como **ordinario**, el plazo será de **un mes**, mientras que si es **abreviado**, serán **15 días**).

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:**

1. **Modificar la base imponible** y emitir la correspondiente **factura rectificativa**³, 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 precedente.

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 3º 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)

³ El hecho de que la Administración Tributaria indique que se tiene que acompañar la factura rectificativa a la comunicación de créditos a la administración concursal, hace que entendamos que el **plazo para emitir factura rectificativa en caso de concurso abreviado** se reduce también a **15 días**.

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 mismo⁴, 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** 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**.
5. La modificación se realiza mediante la emisión de una **factura rectificativa**, dicha factura rectificativa deberá ser enviada al deudor ya que la administración tributaria está solicitando la justificación de dicho envío.
6. **No se puede modificar** la base imponible en los siguientes casos:
 - a) Créditos que disfruten de garantía real, en la parte garantizada.

⁴ Novedad introducida por el RD Ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económicas y el empleo.

- 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**⁶, a contar desde la fecha del devengo del impuesto, estando esta circunstancia reflejada en los libros registros del impuesto.

Cuando se trate de **operaciones a plazos**⁷ 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. 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.

Para las **entidades titulares del crédito** 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 de un año se **reduce a seis meses**⁸.

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:

⁵ 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.

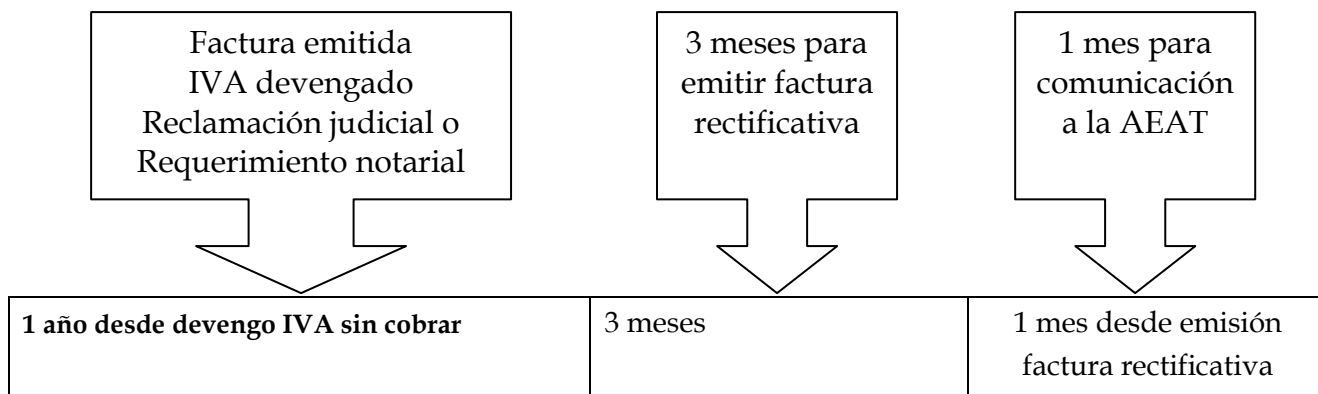
⁶ Novedad introducida por la Ley 4/2008. Con anterioridad al 26/12/2008, el plazo era de dos años.

⁷ Novedad introducida por la ley 11/2009 con entrada en vigor para las operaciones efectuadas a partir del 28/10/2009.

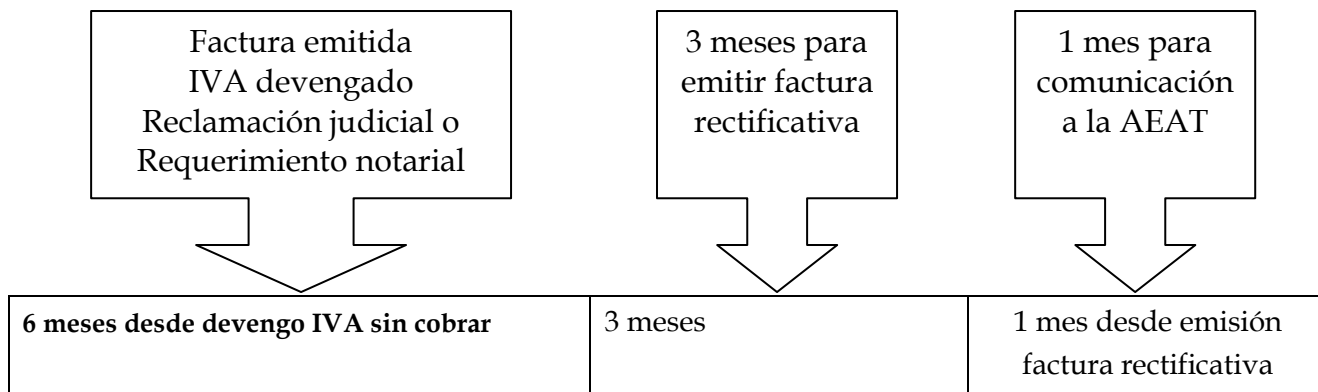
⁸ Novedad introducida por el RD Ley 6/2010 con entrada en vigor el 14 de abril de 2010.

- a) La modificación se realice emitiendo una factura rectificativa, la cual debe ser enviada al deudor.
- b) La modificación ha de notificarse a la Administración en **el plazo de un mes desde la fecha de expedición de la factura rectificativa.**
- 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 Tributaria.
- d) 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 de 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 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, 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.