

Comunicación 2/2009
Marzo 2009
Área Fiscal

Muy Sres. nuestros:

Pasamos a recordarles, por la presente, la situación actual de la legislación en cuanto a la **recuperación del IVA correspondiente a ventas y/o servicios impagados**.

Desde la publicación de la Ley 22/1.993, de 29 de diciembre, con efectos desde el 1/1/1.994, la normativa del IVA permitió, en determinadas operaciones en las que se produce el impago por el destinatario, que la empresa proveedora que ha efectuado la operación rectifique, total o parcialmente, la base imponible y como resultado de ello la cuota repercutida de IVA. La Ley del IVA regula este tema en su artículo 80 y lo desarrolla en el artículo 24 de su Reglamento, que fue objeto de una nueva redacción por el Real Decreto 87/2005 de 31 de enero.

En fecha 25 de diciembre de 2008 se ha publicado la Ley 4/2008 mediante la que se modifica, entre otros, el artículo 80 de la Ley del IVA en el sentido que se detalla en el apartado 3.2 que figura a continuación.

Tras las sucesivas reformas, la actual regulación permite la modificación de la base imponible bajo las condiciones que a continuación se exponen.

1.- SUPUESTOS DE IMPAGADOS EN LOS QUE PROCEDE LA MODIFICACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE

1.1.- Concurso de acreedores.

1.2.- Créditos incobrables.

2.- MODIFICACION DE LA BASE IMPONIBLE EN EL CASO DE CONCURSO DE ACREEDORES

2.1.- Condiciones previas para la modificación de la base imponible

- Que se haya producido el impago de las cuotas repercutidas.
- Que, con posterioridad al devengo de la operación, se haya dictado auto judicial de declaración de concurso.

- Que las operaciones cuya base imponible se pretenda rectificar hayan sido facturadas y anotadas, en tiempo y forma, en el libro registro de facturas emitidas.

2.2.- Plazo de la modificación de la base imponible

No podrá efectuarse la modificación de la base imponible cuando haya transcurrido el plazo de un mes que se concede en el expediente de concurso a los acreedores para que pongan en conocimiento de la administración concursal la existencia de sus créditos.

2.3.- Cobro de la deuda con posterioridad a la expedición de la factura rectificativa

Como regla general una vez modificada la base imponible, el cobro total o parcial de la deuda no supone que deba modificarse de nuevo, esta vez al alza, la base imponible, con la salvedad de los casos que se relacionan en 2.4.

2.4. Casos en que tras la rectificación de la base imponible hay que modificarla nuevamente (al alza).

Cuando por cualquier causa se sobresea el expediente del concurso de acreedores el acreedor que hubiese modificado la base imponible deberá modificarla nuevamente al alza, emitiendo para ello una nueva factura rectificativa.

2.5.- Mecánica de modificación de la base imponible

La modificación de la base imponible supone la expedición de una factura rectificativa, que deberá por tanto reunir los requisitos regulados para toda factura rectificativa, en la que además deberá hacerse constar la fecha de expedición de la factura rectificada.

Destacamos pues como requisitos de la factura rectificativa los siguientes:

*Serie de numeración especial

*Mención de que es una factura rectificativa, e identificación de la factura que se rectifica con indicación de su fecha. (p.e: "Factura rectificativa de la factura nº expedida en fecha ...")

*Rectificación efectuada

*Descripción de la causa que motiva la rectificación (p.e "modificación base imponible por concurso de acreedores")

2.6.- Obligación de comunicación a la Agencia Tributaria

La modificación requiere comunicación a la Administración Tributaria.

El plazo para la comunicación será el de 1 mes a contar desde la fecha de la expedición de la factura rectificativa.

En la comunicación se hará constar la modificación de la base imponible que se ha practicado y que dicha modificación no se refiere a ninguno de los créditos enumerados en el apartado 4 posterior.

Deberá acompañarse la siguiente documentación:

- Copia de la factura rectificativa.
- Copia del auto judicial de declaración de concurso del destinatario de las operaciones que se rectifican ó certificación del Registro Mercantil acreditativa del concurso.

2.7.- Comentario general

La rectificación que se efectúa es la de la base imponible, de forma tal que en el caso de impago total de una factura por un cliente que es declarado en concurso, la deuda se rectifica sólo en cuanto al IVA, que se convierte en cero al ser la base imponible también de cero. En ese caso resulta pues que la deuda del cliente será el precio sin IVA. Se contabilizará pues un cargo a IVA repercutido con abono a la cuenta del cliente.

3.- MODIFICACION DE LA BASE IMPONIBLE EN EL CASO DE CREDITOS INCOBRABLES

3.1.- Condiciones previas de aplicación.

- Que el devengo de la operación se haya producido a partir de 1/1/1998.
- Que se haya producido el impago de los créditos que originan la repercusión de las cuotas de IVA.
- Que las operaciones cuya base imponible se pretenda rectificar hayan sido facturadas y anotadas, en tiempo y forma, en el libro registro de facturas emitidas.
- Que el destinatario de la operación actúe como empresario o profesional, o en el caso de actuar como particular que la base imponible de la operación supere los 300 euros.

3.2.- Requisitos para la calificación de un crédito como incobrable a los efectos de recuperación del IVA.

- **NOVEDAD:** Que haya transcurrido 1 año (anteriormente se exigían 2 años) desde el devengo, sin cobrar todo o parte del crédito.

- **NOVEDAD:** Se ha establecido un régimen transitorio para los sujetos pasivos titulares de créditos total o parcialmente incobrables, para los cuales a fecha 26/12/2008, haya transcurrido más de un año pero menos de dos años y tres meses desde el devengo, de forma que podrán proceder a la reducción de la base imponible en el plazo de los tres meses siguientes a la fecha de entrada en vigor de la Ley 4/2008. La fecha de entrada en vigor de la citada Ley fue el pasado 26/12/2008, por lo que el plazo de tres meses finaliza el próximo 26/03/2009.
- Que esta circunstancia se haya reflejado en los libros registros del IVA.
- Que el acreedor haya instado su cobro mediante reclamación judicial al deudor (*este requisito que obliga a incurrir en gastos judiciales hará no rentable la rectificación en aquéllos casos de escasa solvencia del deudor*).

3.3.- Plazo de la modificación.

En los tres meses siguientes a la finalización del plazo del año referido en el punto 3.2. anterior.

3.4.- Obligación de comunicación a la Agencia Tributaria.

La modificación requiere comunicación a la Administración Tributaria.

El plazo para la comunicación será el de 1 mes a contar desde la fecha de la expedición de la factura rectificativa.

En la comunicación se hará constar la modificación de la base imponible que se ha practicado y que dicha modificación no se refiere a ninguno de los créditos enumerados en el apartado 4 posterior.

Deberá acompañarse la siguiente documentación:

- Copia de la factura rectificativa.
- Los documentos que acrediten que el acreedor ha instado el cobro del crédito mediante reclamación judicial al deudor.

3.5.- Cobro de la deuda con posterioridad a la expedición de la factura rectificativa.

Una vez modificada la base imponible, no se volverá a rectificar al alza aunque el sujeto pasivo cobre total o parcialmente el crédito, salvo que se desista judicialmente de la acción judicial interpuesta contra el acreedor.

Asimismo, habrá lugar a rectificar al alza la base imponible en el caso de que se produzca el cobro de un crédito a cargo de deudor que no fuere empresario o profesional.

4.- SUPUESTOS DE CONCURSO DE ACREEDORES Y CRÉDITOS INCOBRABLES EN QUE NO PROCEDE LA MODIFICACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE

- 4.1.- Créditos con garantía real, en la parte garantizada.
- 4.2.- Créditos afianzados por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca o cubiertas por un contrato de seguro de crédito y caución, en la parte afianzada o asegurada.
- 4.3.- Créditos entre personas o entidades vinculadas.
- 4.4.- Créditos adeudados o afianzados por entes públicos.
- 4.5.- Créditos de operaciones cuyos destinatarios no estén establecidos en la Península, ni en Canarias, Ceuta y Melilla.

5.- COBROS PARCIALES ANTERIORES A LA MODIFICACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE EN CONCURSOS DE ACREEDORES Y EN CRÉDITOS INCOBRABLES

En los cobros parciales anteriores a la modificación se entenderá que la cuota del IVA repercutida está incluida en las cantidades percibidas y en la misma proporción que la parte de contraprestación satisfecha.

Recordemos que en los cobros parciales posteriores a la modificación no ha lugar a efectuar una nueva rectificación, salvo las excepciones enumeradas en 2.4. y en 3.5.

6.- ACTUACIONES OBLIGATORIAS PARA EL CLIENTE QUE SEA EMPRESARIO O PROFESIONAL

Deberá rectificar las cuotas en su día deducidas.

También deberá comunicar a la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal la circunstancia de que ha recibido las facturas rectificativas que le envíe el acreedor consignando el importe total de las cuotas rectificadas y, en su caso, el de las no deducibles.

La anterior comunicación se hará dentro del plazo previsto para la presentación de la declaración-liquidación correspondiente al período en que haya recibido las facturas rectificativas. En dicha declaración-liquidación deberá hacer constar el importe de las cuotas rectificadas como minoración de las cuotas deducidas.

Quedamos, como siempre, a su disposición para aclararles cualquier duda al respecto.