

**Comunicación 5/2011**  
**Septiembre 2011**  
**Área Fiscal**

Muy Sres. nuestros:

Pasamos a actualizar nuestra Comunicación 6/2010, a los efectos de reflejar el tratamiento vigente 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, y con efectos desde el 1/1/1.994, la normativa del IVA permitió, en determinadas operaciones en las que se produjera el impago por el destinatario, que la empresa proveedora que hubiere efectuado la operación rectificase, total o parcialmente, la base imponible y como resultas 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. La Ley 4/2008 y la Ley 11/2009 introdujeron determinadas modificaciones sobre el referido tema.

En 13 de abril de 2010 se publicó el Real Decreto Ley 6/2010, que incorporó nuevas modificaciones, encaminadas a flexibilizar los requisitos temporales y formales para la recuperación del IVA repercutido en caso de créditos incobrables. Así, por una parte, para pequeñas empresas se reduce el plazo a partir del cual a efectos del IVA se califica un crédito como incobrable, y por otra parte, con aplicación a todas las empresas, la actuación judicial deja de ser obligatoria para la calificación a efectos del IVA de un crédito como incobrable. Estas modificaciones les fueron informadas mediante nuestra citada Comunicación 6/2010.

En 31 de diciembre de 2010 se ha publicado el Real Decreto 1789/2010, que ajusta el contenido del artículo 24 del Reglamento del IVA a los cambios que introdujo el Real Decreto Ley 6/2010.

Tras las citadas reformas la regulación vigente 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 (15 días si el Concurso sigue el procedimiento abreviado) 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. Recordemos que el cómputo del plazo se inicia desde la fecha de publicación en el BOE del Auto judicial de declaración del concurso (no cabe pues computar el plazo desde la fecha de recepción de la carta que remite la Administración Concursal a los acreedores).

### **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 modificación de la base imponible hay que rectificarla 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. La aprobación en el expediente concursal de un Convenio con los acreedores no es causa de sobreseimiento del expediente y por tanto no afecta a la modificación de la base imponible que en su momento se hubiere efectuado.

#### **2.5.- Mecánica de modificación de la base imponible**

La modificación de la base imponible supone la expedición y remisión al cliente 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 rectificativa.

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. **(la Agencia Tributaria ha exigido en ocasiones que se justifique la remisión de esas facturas rectificativas al destinatario. Por consiguiente, es aconsejable que la remisión de las facturas se haga por un medio del que quede**

constancia, tal como burofax ó conducto notarial, procediendo a adjuntar como parte de la documentación el justificante de la remisión).

- 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 cuánto 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 se trate de créditos, total o parcialmente, incobrables (ver 3.2.).
- 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.- Calificación de un crédito como incobrable a los efectos de recuperación del IVA.**

- Que haya transcurrido 1 año desde el devengo del IVA, sin cobrar todo o parte del crédito.
- Dicho plazo será de 6 meses si el titular del crédito cuya base imponible se pretende modificar es un empresario/profesional cuyo volumen de operaciones en el año natural anterior no hubiere excedido de 6.010.121,04€.

- En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, deberá haber transcurrido 1 año (6 meses en su caso) desde el vencimiento del plazo o plazos impagados a fin de proceder a la reducción proporcional de la base imponible. A estos efectos se califican como tales operaciones aquéllas en las que el período transcurrido desde el devengo del Impuesto repercutido y el vencimiento del último o único pago sea superior al año.
- Que esta circunstancia se haya reflejado en los libros registros del IVA.
- Que el acreedor haya instado su cobro mediante reclamación judicial al deudor o por medio de requerimiento notarial al mismo. **(la Agencia Tributaria considera que no queda cumplido el requisito del *requerimiento notarial* mediante un Acta Notarial de remisión de una carta por correo, sino que debe otorgarse un Acta Notarial de requerimiento, todo ello dado que el Reglamento Notarial diferencia entre ambas clases de Actas y sólo la segunda es la idónea para cumplimentar el requisito establecido por la normativa del IVA).**
- En el caso 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 deudor de acuerdo con el informe del Interventor o Tesorero de aquél en que conste el reconocimiento de la obligación a cargo del mismo y su cuantía.

### **3.3.- Plazo de la modificación.**

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

La modificación para determinadas pequeñas empresas del plazo para la calificación de un crédito como incobrable (de 1 año a 6 meses), obliga a establecer una regulación transitoria para evitar que algunos incobrables no pudieran ser objeto de rectificación de la base imponible por extemporaneidad. Para ello, se regula que para esas empresas, los incobrables respecto a los cuáles haya transcurrido el plazo de 6 meses desde el devengo del IVA, pero no hubiere transcurrido más de 1 años y tres meses, la modificación de la base imponible podrá efectuarse durante los tres meses siguientes a la fecha de entrada en vigor del Real Decreto Ley 6/2010, es decir hasta el 14 de julio de 2010.

### **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. **(la Agencia Tributaria ha exigido en ocasiones que se justifique la remisión de esas facturas rectificativas al destinatario. Por consiguiente, es aconsejable que la remisión de las facturas se haga por un medio del que quede constancia, tal como burofax ó conducto notarial, procediendo a adjuntar como parte de la documentación el justificante de la remisión)**
- Los documentos que acrediten que el acreedor ha instado el cobro del crédito mediante reclamación judicial al deudor ó mediante requerimiento notarial.

### **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 deudor o se llegue a un acuerdo de cobro con el mismo con posterioridad al requerimiento notarial efectuado.

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, salvo aquéllos en los que se haya procedido a obtener la acreditación documental indicada en 3.2.

**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.