

Tributación

«MODIFICACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DEL IVA EN QUIEBRAS, SUSPENSIONES DE PAGOS, CONCURSOS Y CRÉDITOS INCOBRABLES»

P. Sevilla Romero

Profesor del Departamento de Economía Financiera y Contabilidad I.
Universidad Rey Juan Carlos

M. Arenas González

Funcionario del Cuerpo Técnico de Hacienda
«Oficina Nacional de Gestión Tributaria»

A. Blanco Escobar

Asesor de empresas.
Moreno Asesores de Empresa, SL

Este trabajo contiene una explicación detallada, apoyada con la legislación correspondiente, de un tema tan actual y de tanta trascendencia en estos momentos de crisis como es la modificación de la base imponible del IVA en el caso de suspensión de pagos, concurso y créditos incobrables.

Analizamos la evolución que ha tenido la normativa en lo referente a rectificación de las bases imponibles desde que está en vigor el IVA.

Consideramos el procedimiento de recuperación del IVA en el caso de insolvencia del deudor, así como la comunicación por parte del acreedor a la Administración de la modificación de la base imponible. Estudiamos detalladamente tres casos: antes del 1 de enero de 1998, después de esta fecha y, por último, la más reciente modificación tras la reforma de 26 de diciembre de 2008.

1. INTRODUCCIÓN

El IVA es un impuesto indirecto que grava el consumo realizado en el interior del territorio de aplicación del impuesto. Debe ser neutro para el empresario aunque en ocasiones esta neutralidad se puede perder debido a diversas circunstancias.

Este impuesto tiene, como cualquier otro tributo, un devengo y un período de liquidación que no tienen necesariamente que coincidir con los cobros y pagos, es decir, con su correlación en los movimientos de tesorería. Lógicamente se producen, y más en estas épocas de crisis, créditos incobrables, impagos que desvirtúan el papel esencialmente neutral del empresario obligado a repercutir el impuesto (e ingresar su resultado) cuando el destinatario final del impuesto es el consumidor.

En este último destino –finalista– del tributo no se presenta tanta incidencia de impagos –ya que los créditos al consumo no suelen ser financiados por la empresa directamente, sino por los intermediarios financieros– y sería en este eslabón (ya ajeno al IVA en virtud de la exención del art. 20.Uno. 18.º LIVA) donde se daría la morosidad.

Es en los procesos intermedios donde mayor neutralidad, si cabe, debería darse, cuando ninguno de los intervinientes son en definitiva consumidores finales sino parte de la cadena, pero es precisamente en las relaciones inter-empresariales, donde sucede el evento del impago, los «créditos incobrables» –precisamente, por su condición de pago a crédito– más propios de las relaciones mercantiles.

2. NORMATIVA DE REFERENCIA

La Ley del IVA, **Ley 37/1992, de 28 de diciembre (en adelante LIVA)**, delimita la cobertura legal del empresario, profesional o arrendador para minorar los efectos tributarios adversos de los créditos incobrables (impagos). El artículo 80 de la Ley y el 24 de su Reglamento, **Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (en adelante RIVA)**, establecen los supuestos y condiciones de modificación de la base imponible.

El citado artículo 80 de la Ley se inicia con las modificaciones de la base imponible gravada relativas a descuentos, devoluciones, envases y pérdida de eficacia (judicial, administrativa, de Derecho o por los usos del comercio) total o parcialmente de la operación inicialmente gravada.

Nosotros nos centraremos en las modificaciones que se realizan en virtud de lo dispuesto en el artículo 80.Tres y 80.Cuatro, relativas a los créditos concursales y créditos incobrables.

Por su parte, la directiva del IVA a nivel comunitario, **Directiva 2006/112/CE**, en este punto no armonizado, señala en su artículo 90:

«1. En los casos de anulación, rescisión, impago total o parcial o reducción del precio, después del momento en que la operación quede formalizada, la base imponible se reducirá en la cuantía correspondiente y en las condiciones que los Estados Miembros determinen.

2. En los casos de impago total o parcial, los Estados Miembros podrán no aplicar lo dispuesto en el apartado 1.»

Es por ello, que la referencia normativa a las directivas de aplicación sean prescindibles, en este caso, por su falta de regulación armonizada.

3. BREVE EVOLUCIÓN DE LA NORMATIVA

El artículo 80 ha sufrido una serie de reformas que lo han llevado a la redacción actual, más favorable para el empresario y el profesional:

- a) En la primera redacción de la Ley IVA (1986) no existía la posibilidad de modificaciones de la base imponible.
- b) La primera reforma al efecto fue introducida por Ley 66/1997, de Presupuestos Generales del Estado para 1998. En su exposición de motivos se decía que «...las medidas adoptadas atienden, principalmente, al fomento de la competitividad de las empresas. Así se hace posible la modificación de la base imponible en supuestos de imposible recuperación de las cuotas repercutidas no cobradas mediante el cumplimiento de ciertos requisitos...».

Dichos requisitos se centraban en la posibilidad de deducción si el destinatario de la operación inicialmente gravada era un empresario o profesional a efectos de IVA, y establecía la reclamación judicial como hecho habilitante para la rectificación.

Como en muchos otros casos relativos al IVA, los conceptos se van nutriendo y dando forma a través de los casos particulares y las diversas consultas, así la reclamación judicial fue un concepto muy casuístico. Podemos poner como ejemplos de los diversos casos consultados:

- Procedimientos amistosos (actos de conciliación, arbitraje, etc.), se asimilan a las resoluciones judiciales mientras se pueda probar que se había instado la reclamación al deudor.
- Desahucios de inmuebles, cheques impagados, (se necesita la previa reclamación judicial).

Por otra parte, y también como requisito, el plazo preclusivo para la modificación de bases, siguiendo con el elevado carácter formalista del IVA, era de tres meses a contar desde los dos años a partir del devengo de las cuotas repercutidas. Y notificarse formalmente a la Administración Tributaria en el plazo de un mes desde la emisión de la correspondiente factura rectificativa.

- c) La segunda reforma fue introducida por Ley 62/2003, de Presupuestos Generales del Estado para 2004. Por un lado, esta Ley adapta la Ley del IVA a los términos de la **Ley Concursal**

22/2003, de 9 de julio, cuya aprobación supone la desaparición de los procedimientos de quiebra y suspensión de pagos y su sustitución por el procedimiento del concurso de acreedores.

Por otro, la Ley 62/2003 amplía los supuestos para poder recuperar el IVA. (Anteriormente era necesario que el titular del crédito impagado fuese de un empresario o profesional, mientras que a partir del 1 de enero de 2004 se incluye también a los particulares. Generalizándose por tanto dicha posibilidad).

Para los particulares era necesario que la base imponible de la operación fuese superior a 300 euros.

Un ejemplo de la casuística más difundida respecto de cuotas de particulares: son las reclamaciones por devolución de cuotas de telefonía móvil impagada.

Asimismo, el Real Decreto 87/2005, de 31 de enero, modificó el artículo 24 del RIVA para seguir con la adaptación a la vigente Ley Concursal, estableciendo en su disposición transitoria primera la normativa vigente en el caso de quiebras y suspensiones de pagos previas a la aplicación de la Ley 22/2003.

- d) La tercera reforma se ha producido recientemente con la **Ley 4/2008, de 23 de diciembre**, rebajando el plazo de dos a un año para poder realizar la modificación de bases y estableciendo un régimen transitorio en la disposición transitoria tercera, para los casos en que se encuentren entre los dos años del plazo anterior y el plazo de un año actual, en el cual podrán modificar las bases hasta el 26 de marzo de 2009. (Tres meses desde la entrada en vigor de la Ley 4/2008 –BOE 25/12/2008–).

Será en esta reforma, vigente en la actualidad, donde nos detendremos para desglosar el procedimiento de rectificación.

4. PROCEDIMIENTO DE RECUPERACIÓN DEL IVA

4.1. Casos generales de aplicación: artículo 80. Cuatro de la LIVA. Créditos incobrables.

La base imponible se puede reducir cuando las facturas correspondientes a clientes morosos son total o parcialmente incobrables. Para recuperar el IVA repercutido hay que tener en cuenta las siguientes prescripciones legales:

1. Que el crédito sea total o parcialmente incobrable. Se considera «incobrable» cuando reúne las siguientes condiciones:

- Que hayan transcurrido dos años (un año desde 26/12/2008) desde el devengo del impuesto (puede no coincidir con la emisión de la factura) sin que se haya obtenido el cobro de todo o parte de la misma.

- Que esta circunstancia haya quedado reflejada en los libros registros exigidos para este impuesto. «Libro Registro facturas emitidas».
- Que el destinatario de la factura actúe como empresario o profesional, o –si no lo es o no actúa como tal, es decir, en el caso de que sea un particular–, que la base imponible sea superior a 300 euros. (A estos efectos se ha de considerar que según el artículo 11 del **Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre**, Reglamento de facturación, se pueden emitir facturas recapitulativas de las operaciones –prestaciones de servicio o entregas de bienes– efectuadas dentro de un mes natural).
- Que el acreedor haya instado el cobro de la factura mediante reclamación judicial al deudor.

Con el procedimiento monitorio de la Ley de Enjuiciamiento Civil se puede reclamar hasta 30.000 euros de forma sencilla y expeditiva, sin necesidad de abogado y procurador.

No se exige acreditar si la reclamación fue en su día admitida a trámite o no por el juez civil e incluso, como ya advertimos anteriormente, los procedimientos amistosos de conciliación y arbitraje sustituyen este requisito por dictamen de la Dirección General de Tributos. Es conveniente por todo ello, presentar la reclamación en las operaciones que resulten impagadas, con la finalidad de adquirir en el futuro el derecho a solicitar de la Administración el IVA. Además, este derecho no puede vincularse a una inadmisión a trámite posterior de la demanda o por su desestimación mediante sentencia, ni tampoco por el hecho de que se llegue a cobrar total o parcialmente la deuda impagada.

2. La modificación deberá realizarse en el plazo de los tres meses a contar desde la finalización del período de los dos años, (un año desde 26/12/2008) expidiendo y enviando al cliente por los medios admitidos en el comercio, una nueva factura en la que se rectifique o, en su caso, se anule la cuota repercutida; es decir, una factura con signo negativo rectificativa de las anteriormente emitidas cumpliendo con los requisitos de rectificación del artículo 13 de Real Decreto 1496/2003. y haciendo constar que se realiza la rectificación a los solos efectos de la aplicación del artículo 80. Cuatro de la LIVA. El empresario o profesional habrá de consignar las fechas de emisión de las correspondientes facturas rectificadas y la referencia de la factura que rectifica.

3. Comunicar a la Administración Tributaria en el plazo de un mes a contar desde la fecha de expedición de la factura rectificativa la modificación realizada.

No es posible la modificación en determinados casos tasados (art. 80. Cinco LIVA) por ello se hace necesario hacer constar que la modificación no se refiere a créditos garantizados, afianzados o asegurados, a créditos entre personas o entidades vinculadas reflejadas en el artículo 79. Cinco de la LIVA y con mayor extensión en la **Ley 36/2006, de 29 de noviembre**, para la Prevención del Fraude Fiscal, a créditos adeudados o afianzados por entes públicos, ni a operaciones cuyo destinatario no está establecido en el territorio de aplicación del impuesto, ni en Canarias, Ceuta o Melilla.

La reducción de la base imponible obligará al destinatario de la operación a practicar la reducción del IVA soportado/deducido en la declaración-liquidación correspondiente al período impositivo en el que la reciba. Desde ese momento, el cliente será deudor por la cuota del IVA directamente

ante la Administración Tributaria. A los solos efectos de documentar la prueba sería conveniente constatar la recepción de las facturas rectificativas.

4.2. Modificación por la declaración en concurso del deudor.

Caso particular: artículo 80.Tres de la LIVA.

La publicación del Real Decreto-Ley 3/2009, de 27 de marzo, publicado en el Boletín Oficial del Estado el día 31 de marzo, de medidas urgentes en materia tributaria, financiera y concursal, ante la evolución de la situación económica, ha modificado diversos aspectos sobre la publicidad de los concursos y que resultará de aplicación a los procedimientos concursales en tramitación conforme indica la disposición transitoria segunda sobre el régimen de publicidad.

El número 5.º del apartado 1 del artículo 21 de la Ley 22/2003 establece, dentro de los pronunciamientos que han de contenerse en el auto de declaración de concurso, «el llamamiento a los acreedores para que pongan en conocimiento de la administración concursal la existencia de sus créditos, en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente a la publicación en el Boletín Oficial del Estado del auto de declaración de concurso, conforme a lo dispuesto en el artículo 23».

En este sentido, el apartado 1 del artículo 23 de la Ley 22/2003 precisa que «La publicidad de la declaración de concurso, así como de las restantes notificaciones, comunicaciones y trámites del procedimiento, se realizará preferentemente por medios telemáticos, informáticos y electrónicos, en la forma que reglamentariamente se determine, garantizando la seguridad y la integridad de las comunicaciones».

Asimismo, indica que «El extracto de la declaración de concurso se publicará con mayor urgencia y de forma gratuita, en el "Boletín Oficial del Estado", y contendrá únicamente los datos indispensables para la identificación del concursado, incluyendo su NIF, el juzgado competente, el número de autos, el plazo establecido para la comunicación de los créditos, el régimen de suspensión o intervención de facultades del concursado y la dirección electrónica del Registro Público Concursal donde se publicarán las resoluciones que traigan causa del concurso».

Es doctrina de la Dirección General de Tributos [entre otras, consultas vinculantes número V0132-06 (NFC021858), de 23 de enero y número V1959-08 (NFC031512), de 19 de junio], no podrá modificarse la base imponible a través de lo dispuesto por el artículo 80.Cuatro de la Ley 37/1992 cuando, respecto de los créditos controvertidos a que se corresponda, se haya dictado auto de declaración de concurso, aun cuando se cumplan los requisitos establecidos por dicho artículo 80.Cuatro.

En consecuencia:

- 1.º El plazo para llevar a cabo la modificación de la base imponible es el previsto en el artículo 21.1.5.º de la Ley Concursal, esto es, un mes a contar desde el día siguiente a la publicación en el Boletín Oficial del Estado del auto de declaración de concurso. Fuera de este plazo, no se podrá proceder a dicha modificación y, en particular, no procederá la modificación por aplicación de lo establecido en el apartado Cuatro del artículo 80 de la Ley.

- 2.º Cuando así proceda, conforme a los requisitos legalmente exigidos, el modo de efectuar la modificación de la base imponible es expidiendo una factura rectificativa en el plazo al que se refiere el punto anterior, factura que deberá expedirse de conformidad con lo señalado en el artículo 13 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación. Asimismo, es condición para proceder a la disminución de la base imponible que la factura en la que se rectifique la cuota repercutida se remita al destinatario de las operaciones, conforme a lo establecido en los artículos 15 y siguientes del Reglamento de facturación. Cumplido lo anterior, el sujeto pasivo podrá minorar el importe del IVA cuya repercusión ha rectificado en la declaración-liquidación del período de liquidación correspondiente al momento en que hubiera expedido esta factura rectificativa o en los posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación, según lo dispuesto en la letra b) del artículo 89.Cinco de la LIVA.
- 3.º Finalmente, en los términos previstos en el artículo 24 del RIVA, la modificación de la base imponible deberá comunicarse a la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente al domicilio fiscal del sujeto pasivo en el plazo de un mes desde la fecha de expedición de la factura rectificativa, sin que resulte necesaria autorización administrativa, expresa o presunta, para proceder a dicha modificación.

5. COMUNICACIÓN POR EL ACREEDOR A LA ADMINISTRACIÓN DE LA MODIFICACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE

La iniciativa puede partir del sujeto pasivo acreedor o deudor. Dispondrá del plazo de un mes desde que se realiza la rectificación aportando la documentación necesaria. Además, deberá cumplir los siguientes requisitos: factura y contabilización correctas, factura de rectificación del acreedor al deudor y notificación del deudor a la Administración sobre la recepción de la factura de rectificación, adjuntando la declaración en la que rectifique las cuotas.

5.1. Advertencia previa.

En quiebras y suspensiones de pagos, según criterio de la Dirección General de Tributos, las modificaciones introducidas por la Ley 66/1997 afectan solo a las operaciones devengadas con posterioridad a uno de enero de 1998. En consecuencia, están vigentes las dos redacciones:

- La redacción anterior a 1 de enero de 1998, para operaciones devengadas antes de dicha fecha.
- La redacción posterior a 1 de enero de 1998, para operaciones devengadas después de dicha fecha.

Por tanto, se diferencia el procedimiento aplicable solo a quiebras y suspensiones de pagos para operaciones devengadas antes de 1 de enero de 1998 y el vigente actualmente que es común en muchos de sus requisitos a quiebras, suspensiones de pagos y créditos incobrables.

5.2. Tres casos diferentes: antes y después del 1 de enero de 1998 y tras la reforma de 26 de diciembre de 2008.

5.2.1. Procedimiento aplicable a operaciones realizadas antes del día 1 de enero de 1998.

No existía modificación de bases por lo que era necesaria la resolución de la quiebra como acto judicial firme. Dicho acto estaba regulado en el libro IV de la Suspensión de Pagos de las Quiebras y de las Prescripciones del Código de Comercio publicado por Real Decreto de 22 de agosto de 1885.

Por lo tanto, para las operaciones realizadas con anterioridad a 1 de enero de 1998, deberemos aplicar las siguientes disposiciones: artículo 80 de la Ley 37/1992 (LIVA), disposición transitoria primera de la Ley 13/1996; artículo 24 del RIVA aprobado por el Real Decreto 1624/1992 y la disposición transitoria tercera del Real Decreto 703/1997, pudiendo modificar las bases durante los seis meses siguientes a la resolución judicial.

5.2.1.1. Normativa aplicable.

a) Artículo 80 de la LIVA. Modificación de la base imponible.

«Uno. (...)

Dos. (...)

Tres. 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 providencia judicial de admisión a trámite de suspensión de pagos o auto judicial de declaración de quiebra de aquel. La modificación, en su caso, deberá efectuarse en los seis meses siguientes a la fecha de las indicadas resoluciones judiciales y comunicarse a la Administración Tributaria en el plazo que se fije reglamentariamente.

En los supuestos de pago parcial anteriores a la citada modificación, se entenderá que el Impuesto sobre el Valor Añadido está incluido en las cantidades percibidas y en la misma proporción que la parte de contraprestación satisfecha.

No procederá la modificación de la base imponible a que se refiere este apartado en los casos siguientes:

- 1.º Créditos que disfruten de garantía real, en la parte garantizada.
- 2.º Créditos afianzados por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca o cubiertos por un contrato de seguro de crédito o de caución, en la parte afianzada o asegurada.
- 3.º Créditos entre personas o entidades vinculadas definidas en el artículo 79, apartado cinco de esta Ley.

Solo cuando por cualquier causa se sobresea el expediente de la suspensión de pagos o quede sin efecto la declaración de quiebra, el acreedor que hubiese modificado la base imponible deberá rectificarla nuevamente al alza mediante la emisión, en el plazo que se fije reglamentariamente, de una nueva factura en la que se repercuta la cuota anteriormente modificada.

La rectificación de las deducciones del destinatario de las operaciones, que deberá practicarse según lo dispuesto en el artículo 114, apartado dos, número 2.º, segundo párrafo, de esta Ley, determinará el nacimiento del correspondiente crédito en favor de la Hacienda Pública.

Si el destinatario de las operaciones sujetas no hubiese tenido derecho a la deducción total del impuesto, resultará también deudor frente a la Hacienda Pública por el importe de la cuota del impuesto no deducible.

Cuatro. (...)

Cinco. (...))»

b) Disposición transitoria primera de la Ley 13/1996. Modificación de la base imponible en el IVA.

«1. Lo dispuesto en el apartado tres del artículo 80 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, de 28 de diciembre de 1992, según la redacción dada por esta Ley, será de aplicación a las modificaciones de la base imponible derivadas de procedimientos de suspensión de pagos o quiebra en los que no se haya aprobado el convenio de acreedores o iniciado la liquidación de activos antes de la entrada en vigor de la presente Ley.

2. En los casos en que los procedimientos de suspensión de pagos o quiebra se hayan iniciado antes de la entrada en vigor de esta disposición, el plazo de seis meses previsto para la reducción de la base imponible se contará a partir de la vigencia de la misma.

3. No obstante lo previsto en el primer párrafo de esta disposición transitoria, la limitación relativa a los créditos cubiertos por contratos de seguro de crédito o de caución solo se aplicará a las modificaciones de la base imponible derivadas de providencias de admisión a trámite de suspensión de pagos o de autos judiciales de declaración de quiebra que se dicten a partir de la entrada en vigor de la presente disposición».

c) Artículo 24 del RIVA, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 diciembre. Modificación de la base imponible.

«2. La modificación de la base imponible cuando se dicte providencia judicial de admisión a trámite de suspensión de pagos o auto judicial de declaración de quiebra del destinatario de las operaciones sujetas al Impuesto se ajustará a las normas que se indican a continuación:

1.º Quedará condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:

- a) Las operaciones cuya base imponible se pretenda rectificar deberán haber sido facturadas y contabilizadas por el acreedor en tiempo y forma.
- b) El acreedor tendrá que comunicar a la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal, en el plazo de un mes a contar desde la fecha de expedición de la factura rectificativa, la modificación de la base imponible practicada haciendo constar que dicha modificación no se refiere a créditos garantizados o afianzados ni a créditos entre personas o entidades vinculadas en los términos previstos en el artículo 80 de la Ley del Impuesto.

A esta comunicación deberán acompañarse la copia de las correspondientes facturas rectificativas, en las que se consignarán las fechas de emisión de las correspondientes facturas modificadas y la copia de la providencia judicial de admisión a trámite de suspensión de pagos o del auto judicial de declaración de quiebra del destinatario de las operaciones cuya base imponible se modifica o certificación del Registro Mercantil acreditativa de los mismos.

- 2.º El destinatario de las operaciones deberá comunicar a la Delegación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal, en el mismo plazo previsto para la presentación de la declaración-liquidación a que se refiere el párrafo siguiente, la circunstancia de haber 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.

Además de la comunicación a que se refiere el párrafo anterior, en la declaración-liquidación correspondiente al período en que se hayan recibido las facturas rectificativas el destinatario de las operaciones deberá hacer constar el importe de las cuotas rectificadas como minoración de las cuotas deducidas.

- 3.º La aprobación del convenio no afectará a la previa modificación de la base imponible que se hubiese efectuado.

(...))»

d) Disposición transitoria tercera del Real Decreto 703/1997. Obligación de comunicar a la Administración la modificación de la base imponible por causa de quiebra o de suspensión de pagos.

«Se entenderá efectuada la comunicación a que se refiere el vigente apartado tres del artículo 80 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, modificado por la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, cuando las solicitudes de autorización de modificación de la base imponible presentadas al órgano competente de la Administración Tributaria, al amparo de la normativa vigente hasta uno de enero de 1997, cumplieran los requisitos exigidos en el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido conforme a la redacción dada a su artículo 24 en el presente Real Decreto o se diera cumplimiento a los mismos en el plazo de treinta días siguientes a la fecha de expedición de la factura rectificativa».

5.2.2. Procedimiento aplicable a operaciones realizadas después del 1 de enero de 1998.

La Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social, modificó el artículo 80.Tres de la Ley 37/1992, estableciendo que en el caso de suspensión de pagos se podría modificar la base hasta el decimoquinto día anterior al de celebración de la Junta de Acreedores y, en el caso de quiebra, hasta el duodécimo día anterior a la celebración de la Junta de examen o reconocimiento de créditos, no pudiéndose modificar después de la aprobación del convenio si se realizara este con anterioridad a dicha Junta.

Tanto en el caso de suspensión de pagos como de quiebra, se dispone de un mes para comunicar la modificación de la base imponible, siendo necesaria la providencia judicial de admisión a trámite en el caso de suspensión de pagos o el auto judicial de declaración en el caso de quiebra, además de la certificación del Registro Mercantil y copia de las facturas rectificativas.

En el caso de créditos incobrables, aplicaremos el artículo 80.Cuatro de la LIVA. El plazo para realizar la modificación será en los tres meses siguientes a los dos años desde el devengo del Impuesto, disponiendo de un mes para comunicar esta modificación. Se deberán aportar los documentos que acrediten la reclamación judicial, así como copia de las facturas rectificativas y la justificación de la falta de cobro en los Libros Registro, conforme al artículo 80 de la Ley 37/1992 y artículo 24 del Real Decreto 1624/1992.

5.2.2.1. Normativa aplicable. Especial mención a la Ley Concursal.

a) Artículo 80 de la LIVA. Modificación de la base imponible.

«Uno. La base imponible determinada con arreglo a lo dispuesto en los artículos 78 y 79 anteriores se reducirá en las cuantías siguientes:

- 1.º El importe de los envases y embalajes susceptibles de reutilización que hayan sido objeto de devolución.
- 2.º Los descuentos y bonificaciones otorgados con posterioridad al momento en que la operación se haya realizado siempre que sean debidamente justificados.

Dos. Cuando por resolución firme, judicial o administrativa, o con arreglo a Derecho o a los usos de comercio queden sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas o se altere el precio después del momento en que la operación se haya efectuado, la base imponible se modificará en la cuantía correspondiente.

Tres. 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 providencia judicial de admisión a trámite de suspensión de pagos o auto judicial de declaración de quiebra de aquel. La modificación, en su caso, no podrá efectuarse, en el supuesto de una suspensión de pagos, después del decimoquinto día anterior al de celebración de la Junta de Acreedores, ni tratándose de una quiebra, después del duodécimo día anterior a la cele-

bración de la Junta de examen o reconocimiento de créditos, ni tampoco después de la aprobación del Convenio si se realizara con anterioridad a dicha Junta.

Solo cuando por cualquier causa se sobresea el expediente de la suspensión de pagos o quede sin efecto la declaración de quiebra, el acreedor que hubiese modificado la base imponible deberá rectificarla nuevamente al alza mediante la emisión, en el plazo que se fije reglamentariamente, de una nueva factura en la que se repercuta la cuota anteriormente modificada.

Cuatro. La base imponible también podrá reducirse cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables.

A estos efectos, un crédito se considerará total o parcialmente incobrable cuando reúna las siguientes condiciones:

- 1.º Que hayan transcurrido dos años desde el devengo del impuesto repercutido sin que se haya obtenido el cobro de todo o parte del crédito derivado del mismo.
- 2.º Que esta circunstancia haya quedado reflejada en los libros registros exigidos para este Impuesto.
- 3.º Que el sujeto pasivo haya instado su cobro mediante reclamación judicial al deudor.

La modificación deberá realizarse en el plazo de los tres meses siguientes a la finalización del período de dos años a que se refiere el número 1.º del párrafo anterior y comunicarse a la Administración tributaria en el plazo que se fije reglamentariamente.

Lo dispuesto en este apartado solo será aplicable cuando el destinatario de las operaciones actúe en la condición de empresario o profesional.

Una vez practicada la reducción de la base imponible, esta no se volverá a modificar al alza aunque el sujeto pasivo obtuviese el cobro total o parcial de la contraprestación.

Cinco. En relación con los supuestos de modificación de la base imponible comprendidos en los apartados tres y cuatro anteriores, se aplicarán las siguientes reglas:

- 1.ª No procederá la modificación de la base imponible en los casos siguientes:
 - 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 de caución, en la parte afianzada o asegurada.
 - c) Créditos entre personas o entidades vinculadas definidas en el artículo 79, apartado cinco de esta Ley.
 - d) Créditos adeudados o afianzados por entes públicos.

- 2.^a Tampoco procederá la modificación de la base imponible cuando el destinatario de las operaciones no esté establecido en el territorio de aplicación del impuesto, ni en Canarias, Ceuta o Melilla.
- 3.^a En los supuestos de pago parcial anteriores a la citada modificación, se entenderá que el Impuesto sobre el Valor Añadido está incluido en las cantidades percibidas y en la misma proporción que la parte de contraprestación satisfecha.
- 4.^a La rectificación de las deducciones del destinatario de las operaciones, que deberá practicarse según lo dispuesto en el artículo 114, apartado dos, número 2.º, segundo párrafo de esta Ley, determinará el nacimiento del correspondiente crédito en favor de la Hacienda Pública.

Si el destinatario de las operaciones sujetas no hubiese tenido derecho a la deducción total del impuesto, resultará también deudor frente a la Hacienda Pública por el importe de la cuota del impuesto no deducible.

Seis. Si el importe de la contraprestación no resultara conocido en el momento del devengo del impuesto, el sujeto pasivo deberá fijarlo provisionalmente aplicando criterios fundados, sin perjuicio de su rectificación cuando dicho importe fuera conocido.

Siete. En los casos a que se refieren los apartados anteriores la modificación de la base imponible estará condicionada al cumplimiento de los requisitos que reglamentariamente se establezcan.»

b) Artículo 24 del RIVA, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 diciembre. Modificación de la base imponible.

«1. (...)

2. La modificación de la base imponible cuando se dicte providencia judicial de admisión a trámite de suspensión de pagos o auto judicial de declaración de quiebra del destinatario de las operaciones sujetas al impuesto, así como en los casos en que los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas sean total o parcialmente incobrables, se ajustará a las normas que se indican a continuación:

- 1.^a Quedará condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:
 - a) Las operaciones cuya base imponible se pretenda rectificar deberán haber sido facturadas y contabilizadas por el acreedor en tiempo y forma.
 - b) El acreedor tendrá que comunicar a la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal, en el plazo de un mes a contar desde la fecha de expedición de la factura rectificativa, la modificación de la base imponible practicada, haciendo constar que dicha modificación no se refiere a créditos garantizados, afianzados o asegurados, a créditos entre personas o entidades vinculadas, a créditos adeudados o afianzados por Entes Públicos ni a operaciones cuyo destinatario no está establecido en el territorio de aplicación del impuesto ni en Canarias, Ceuta o Melilla, en los términos previstos en el artículo 80 de la Ley del impuesto.

A esta comunicación deberán acompañarse los siguientes documentos:

- a) La copia de las facturas rectificativas, en las que se consignarán las fechas de emisión de las correspondientes facturas modificadas.
- b) En el supuesto de quiebra y suspensión de pagos, la copia de la providencia judicial de admisión a trámite de suspensión de pagos o del auto judicial de declaración de quiebra del destinatario de las operaciones cuya base imponible se modifica o certificación del Registro Mercantil acreditativa de los mismos.
- c) En el supuesto de créditos incobrables, los documentos que acrediten que el acreedor ha instado el cobro del crédito mediante reclamación judicial al deudor.

- 2.^a El destinatario de las operaciones deberá comunicar a la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal, en el mismo plazo previsto para la presentación de la declaración-liquidación a que se refiere el párrafo siguiente, la circunstancia de haber 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.

Además de la comunicación a que se refiere el párrafo anterior, en la declaración-liquidación correspondiente al período en que se hayan recibido las facturas rectificativas, el destinatario de las operaciones deberá hacer constar el importe de las cuotas rectificadas como minoración de las cuotas deducidas.

- 3.^a La aprobación del convenio de acreedores, en su caso, no afectará a la modificación de la base imponible que se hubiere efectuado previamente.

(...))»

c) Reforma de adaptación a la Ley Concursal.

La reforma de adaptación a la Ley Concursal 22/2003, es llevada a cabo en la Ley 62/2003, de Presupuestos Generales del Estado para 2004.

«(...)

Ley Concursal

Artículo 1. Presupuesto subjetivo.

1. La declaración de concurso procederá respecto de cualquier deudor, sea persona natural o jurídica.
2. El concurso de la herencia podrá declararse en tanto no haya sido aceptada pura y simplemente.
3. No podrán ser declaradas en concurso las entidades que integran la organización territorial del Estado, los organismos públicos y demás entes de derecho público.

Artículo 2. Presupuesto objetivo.

1. La declaración de concurso procederá en caso de insolvencia del deudor común.
2. Se encuentra en estado de insolvencia el deudor que no puede cumplir regularmente sus obligaciones exigibles.
3. Si la solicitud de declaración de concurso la presenta el deudor, deberá justificar su endeudamiento y su estado de insolvencia, que podrá ser actual o inminente.

Se encuentra en estado de insolvencia inminente el deudor que prevea que no podrá cumplir regular y puntualmente sus obligaciones.

4. Si la solicitud de declaración de concurso la presenta un acreedor, deberá fundarla en título por el cual se haya despachado ejecución o apremio sin que del embargo resultasen bienes libres bastantes para el pago, o en la existencia de alguno de los siguientes hechos:

- 1.º El sobreseimiento general en el pago corriente de las obligaciones del deudor.
- 2.º La existencia de embargos por ejecuciones pendientes que afecten de una manera general al patrimonio del deudor.
- 3.º El alzamiento o la liquidación apresurada o ruinosa de sus bienes por el deudor.
- 4.º El incumplimiento generalizado de obligaciones de alguna de las clases siguientes: las de pago de obligaciones tributarias exigibles durante los tres meses anteriores a la solicitud de concurso; las de pago de cuotas de la Seguridad Social, y demás conceptos de recaudación conjunta durante el mismo período; las de pago de salarios e indemnizaciones y demás retribuciones derivadas de las relaciones de trabajo correspondientes a las tres últimas mensualidades.

(...))»

Exposición de motivos.

«La ley regula asimismo con criterios de funcionalidad los efectos de la declaración de concurso sobre los acreedores, ordenando la paralización de las acciones individuales promovidas por estos contra el patrimonio del concursado. Esta paralización, consecuencia natural de la integración de los acreedores en la masa pasiva del concurso, no afecta a las declarativas de los órdenes civil o social ya en tramitación en el momento de declararse el concurso, que continuarán hasta la firmeza de la sentencia, ni a las de naturaleza contencioso-administrativa o penal con trascendencia sobre el patrimonio del deudor, incluso si se ejercitan con posterioridad a la declaración, pero sí a todas las de carácter ejecutivo, incluidos los apremios administrativos o tributarios, que quedarán en suspenso si se hallasen en tramitación, salvo los acordados con anterioridad a la declaración de concurso, y no podrán iniciarse una vez declarado el concurso.

(...))»

«Artículo 21. Auto de declaración de concurso.

1. El auto de declaración de concurso contendrá los siguientes pronunciamientos:
 - 1.º El carácter necesario o voluntario del concurso, con indicación, en su caso, de que el deudor ha solicitado la liquidación (...).
2. El auto producirá sus efectos de inmediato, abrirá la fase común de tramitación del concurso, que comprenderá las actuaciones previstas en los cuatro primeros títulos de esta ley, y será ejecutivo aunque no sea firme.
3. Declarado el concurso, se ordenará la formación de las secciones segunda, tercera y cuarta. Cada una de estas secciones se encabezará por el auto o, en su caso, la sentencia que hubiera ordenado su formación.
4. La administración concursal realizará sin demora una comunicación individualizada a cada uno de los acreedores cuya identidad y domicilio consten en el concurso, informándoles de la declaración de este y del deber de comunicar sus créditos en la forma establecida en el artículo 85.
5. El auto se notificará a las partes que hubiesen comparecido. Si el deudor no hubiera comparecido, la publicación de los edictos a que se refiere el artículo 23 producirá, respecto de él, los efectos de notificación del auto».

En consecuencia, los criterios son de aplicación en todo caso transcurrido UN MES desde el auto de declaración de concurso y su notificación expresa o mediante edictos.

5.2.2.2. Criterios de la Dirección General de Tributos.

A continuación, exponemos los criterios de la Dirección General de Tributos que han sido emitidos por este órgano y que consideramos de mayor interés, incluyendo las referencias de las consultas por si es de interés su lectura.

- **Contrato de seguro de crédito parcial.** [DGT 2022-97 de 02/10/1997 (NFC006857); 0546-99 de 19/04/1999 (NFC009411) y 1674-01 de 14/09/2001 (NFC013108)].

Cabe la rectificación total de la base imponible cuando el contrato de seguro de crédito excluya la cobertura del IVA, limitándose a garantizar los créditos expresados sin IVA. Solo procederá cuando en el contrato se excluya de forma expresa la cobertura de la cuota, en los demás casos en que la cantidad asegurada no cubra el total importe de la base imponible más la cuota del impuesto, habrá que entender que la cantidad asegurada corresponde proporcionalmente en parte a la base imponible y en parte a la cuota, de manera que solo procederá la modificación parcial de la base imponible por la parte no cubierta por el seguro.

- **Sobresimiento de la suspensión de pagos con posterior quiebra.** [DGT 1267-97 de 19/06/1997 (NFC006757) y 0149-99 de 09/02/1999 (NFC009090)].

En el supuesto de sobreseimiento del expediente de suspensión de pagos que tiene como consecuencia la ulterior declaración de quiebra no es necesario proceder a la rectificación al alza de la base imponible previamente modificada a la baja.

- **Necesidad de reflejar en los Libros Registros que el crédito se considera total o parcialmente incobrable.** [DGT 0165-99 de 10/02/1999 (NFC009091); 2180-99 de 18/11/1999 (NFC034004) y 0838-00 de 14/04/2000 (NFC011094)].

La anotación de las facturas rectificativas, de obligada emisión en los casos de modificación de la base imponible, no puede considerarse suficiente, de forma que en el Libro Registro de Facturas emitidas deberá indicarse expresamente la circunstancia del impago para considerar cumplido el requisito citado.

- **Instancia de cobro al deudor mediante reclamación judicial.** [DGT 1521-01 de 23/07/2001 (NFC013043); 1038-03 de 25/07/2003 (NFC018105); 0277-05 de 18/11/2005 (NFC0034005); V0041-07 de 10/01/2007 (NFC024843); V2496-08 de 29/12/2008 (NFC031551); V0358-09 de 23/02/2009 (NFC032097); V0848-09 de 22/04/2009 (NFC032760); V0130-06 de 23/01/2006 (NFC021857); V0132-06 de 23/01/2006 (NFC021858); V0133-06 de 23/01/2006 (NFC021859); V0134-06 de 23/01/2006 (NFC021860); y V1966-06 de 02/10/2006 (NFC023633)].

No se puede admitir el protesto de letras de cambio como requisito sustitutivo de la demanda judicial.

- **Desistimiento del demandante tras la interposición de la demanda** [DGT 1428-04 de 15/07/2004 (NFC019514)].

El desistimiento de su acción por parte del demandante, en cuanto supone la finalización del proceso antes de que este llegue a su fin, ha de entenderse que deja sin efecto el requisito previamente cumplido de presentar la demanda para obtener el cobro de la deuda, por lo que la modificación de la base imponible, si se hubiera efectuado, deja de ser válida.

- **Posibilidad de utilizar el procedimiento de impago en los supuestos de quiebra o suspensión de pagos.**

No puede admitirse el recurso a la posibilidad de que, por haber transcurrido los plazos que se establecen en el artículo 80.Tres de la Ley 37/1992, se acuda a la modificación de la base imponible de IVA por impago que se regula en el artículo 80.Cuatro de la misma.

- **Posibilidad de iniciar de nuevo el procedimiento de modificación de la base imponible cuando se haya producido incumplimiento de los requisitos establecidos para ello en el procedimiento previamente iniciado.**

- **Otras consultas relacionadas con impagos:**

- Reclamación a no establecidos [DGT 0632-97 de 07/04/1997 (NFC006756)].
- Impagos por arrendamientos de locales [DGT 2286-01 de 21/12/2001 (NFC015979)].
- Diversos deudores ESAL, UTES, etc. [DGT 0066-05 de 25/02/2005 (NFC020566)].

- Baja contribuyente para modificación de facturas (Fórum/Afinsa) [DGT V0210-07 de 31/01/2007 (NFC024902)].

De la normativa no se desprende la imposibilidad de que, por el transcurso de plazo de un mes para efectuar la comunicación, deba perderse el derecho a efectuar esta modificación en el caso de que aún no haya transcurrido el plazo de tres meses dentro del cual se puede efectuar la misma, por lo que debe admitirse esta segunda rectificación.

5.2.3. Operaciones realizadas después del 26 de diciembre de 2008.

Modificación del artículo 80.Cuatro de la LIVA por Ley 4/2008.

«Cuatro. La base imponible también podrá reducirse cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables.

A estos efectos, un crédito se considerará total o parcialmente incobrable cuando reúna las siguientes condiciones:

- 1.^a Que haya transcurrido un año desde el devengo del Impuesto repercutido sin que se haya obtenido el cobro de todo o parte del crédito derivado del mismo.
- 2.^a Que esta circunstancia haya quedado reflejada en los libros registros exigidos para este Impuesto.
- 3.^a Que el destinatario de la operación actúe en la condición de empresario o profesional, o, en otro caso, que la base imponible de aquella, Impuesto sobre el Valor Añadido excluido, sea superior a 300 euros.
- 4.^a Que el sujeto pasivo haya instado su cobro mediante reclamación judicial al deudor.

La modificación deberá realizarse en el plazo de los tres meses siguientes a la finalización del período de un año a que se refiere la condición 1.^a del párrafo anterior y comunicarse a la Administración Tributaria en el plazo que se fije reglamentariamente.

Una vez practicada la reducción de la base imponible, esta no se volverá a modificar al alza aunque el sujeto pasivo obtuviese el cobro total o parcial de la contraprestación, salvo cuando el destinatario no actúe en la condición de empresario o profesional. En este caso, se entenderá que el Impuesto sobre el Valor Añadido está incluido en las cantidades percibidas y en la misma proporción que la parte de contraprestación percibida.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, 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 procedente.»

5.2.3.1. Sujetos activos de la rectificación. Comunicación del acreedor.

Iniciación del procedimiento.

a) Iniciativa.

El procedimiento se iniciará mediante comunicación a la Administración por parte del acreedor del concursado, informando de la modificación de su base imponible.

b) Plazos.

La modificación de la base imponible debe efectuarse tras la declaración del auto del concurso o transcurrido un año desde el devengo de las cuotas incobrables.

La comunicación de la modificación practicada deberá efectuarse en el plazo de un mes a contar desde la fecha de expedición de la factura rectificativa.

c) Modelo y documentación a presentar.

El modelo de comunicación es libre. En él debe hacerse constar que no existe vinculación con el deudor y que los créditos no disfrutan de garantía real, no están afianzados por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca o cubiertos por un contrato de seguro de crédito o caución.

Si están garantizados, afianzados o asegurados parcialmente debe indicarse el número de las facturas a las que afecta y la parte de base imponible y cuota modificada por no estar garantizada (basta con que se indique el porcentaje asegurado o modificado sin que sea necesario hacer referencia a la cantidad concreta que corresponde a cada factura).

Se deberá aportar la siguiente documentación:

- Copia del auto judicial de declaración de concurso, o certificación del Registro Mercantil acreditativa de los mismos.
- Copia de las facturas rectificativas en las que se consignarán las fechas de emisión de las correspondientes facturas modificadas.

En el caso de ser preciso requerir alguna documentación adicional, se practicará la correspondiente notificación a los interesados.

d) Lugar de presentación.

La comunicación debe ser dirigida al Delegado o Administrador, debiendo presentarse en la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en cuya circunscripción territorial radique el domicilio fiscal del interesado.

También puede presentarse en los lugares señalados en el artículo 38.4 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

Instrucción.

El procedimiento se tramitará por la Dependencia o Sección de Gestión Tributaria de la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en cuya circunscripción territorial radique el domicilio fiscal del sujeto pasivo, entidad o establecimiento del solicitante.

Trámite.

a) Formación del expediente.

Una vez recibida la comunicación de minoración de la base imponible se formará el expediente que contendrá:

- Datos del comunicante y NIF, domicilio fiscal, datos del representante y su NIF.
- Una vez formado el expediente, se le asignará un número de expediente: podrá ser un número secuencial en el que los dos primeros dígitos corresponderán al Código de la Delegación, los tres siguientes al Código de la Administración, los dos siguientes al ejercicio y los últimos hasta cinco al orden de tramitación.
- El concepto del expediente podrá ser: «Comunicación de modificación de la base imponible en los supuestos de acreedores concursados» o bien «Comunicación de modificación de la base imponible en los supuestos de créditos incobrables».

Al expediente se incorporará toda la documentación relativa al mismo, incluyéndose la comunicación, documentos, certificados y justificantes aportados por el beneficiario.

b) Comprobación de la documentación aportada.

Una vez que se reciba la comunicación del acreedor, se procederá a comprobar cuáles son las facturas que han dado lugar a la minoración de la base imponible, examinando que las operaciones se han devengado con anterioridad a la fecha de la declaración judicial del concurso, debiendo rechazarse las que no cumplan este requisito.

Debe comprobarse también que la modificación se ha efectuado antes del plazo del artículo 21.1 5.º de la Ley Concursal (**plazo máximo un mes para comunicar los créditos concursales tras el último edicto conteniendo el auto de declaración de concurso**).

Cuando a juicio del órgano de tramitación existan dudas razonables sobre la veracidad de la existencia del crédito en favor del acreedor que dio origen a la modificación de bases imponibles o

del cumplimiento de los requisitos exigidos, se requerirá al sujeto pasivo para que acredite los siguientes extremos:

- Que el destinatario no ha pagado las cuotas repercutidas. En caso de pagos parciales anteriores a la comunicación debe hacerse referencia expresa al número o números de las facturas, base imponible y cuota modificada individual o conjuntamente (puede hacerse referencia a un porcentaje de modificación o de pago).
- Original y copia para su cotejo de los efectos mercantiles en caso de que existan.

Si no se aporta el auto de declaración del concurso, se hará constar en el expediente para comprobaciones posteriores.

c) Procedimiento interno de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

La Agencia Estatal de Administración Tributaria realizará la comprobación de los deudores y acreedores, así como la posible vinculación entre las partes.

Terminación.

Una vez realizadas las comprobaciones pertinentes, y habiéndose aportado toda la documentación necesaria para la tramitación del expediente, se procederá a la terminación del mismo.

a) Formas de terminación.

Si de las comprobaciones pertinentes no se desprende la constatación de ninguna irregularidad, no será necesario realizar ninguna actuación posterior por parte de la Administración, archivándose el expediente sin más trámite.

En caso de incumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 80 de la Ley o en el artículo 24 del Reglamento, se procederá a informar al sujeto pasivo de estas irregularidades, al mismo tiempo que se le indicará la forma de regularizar su situación tributaria:

- 1.º Si el acreedor no ha presentado aún la declaración-liquidación correspondiente al período de liquidación de las facturas rectificativas, se le informará que debe emitir nuevas facturas rectificativas, modificando al alza la base imponible y, asimismo, se le indicará que debe presentar copia de estas facturas en la Administración o Delegación y regularizar su situación con arreglo a dichos criterios.
- 2.º Si el acreedor ha presentado la declaración-liquidación correspondiente al período de las facturas rectificativas, se le indicará que debe emitir nuevas facturas rectificativas modificando al alza la base imponible y presentar copia de las mismas junto con el justificante de haber presentado una declaración-liquidación complementaria que rectifique la anteriormente presentada.

5.2.3.2. Sujetos activos de la rectificación. Comunicación del deudor.

Iniciación del procedimiento.

a) Iniciativa.

El procedimiento se iniciará por el sujeto pasivo declarado en suspensión de pagos o quiebra destinatario de las facturas rectificativas.

b) Plazos.

La comunicación deberá realizarse en el plazo de presentación de la declaración-liquidación correspondiente al período en el que se hayan recibido las facturas rectificativas.

c) Modelo y documentación a presentar.

El modelo de comunicación es libre debiendo contener, al menos, lo siguiente:

- Declaración de que se han recibido las facturas rectificativas.
- Consignación del importe total de las cuotas rectificadas y, en su caso, el de las no deducibles.

Por otra parte, tiene obligación de presentar la declaración-liquidación en la que se rectifican las cuotas deducibles correspondiente al período en que se hayan recibido las facturas rectificativas.

d) Lugar.

La comunicación debe presentarse en la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal, si bien deberá ir dirigida al Delegado.

También puede presentarse en los lugares señalados en el artículo 38.4 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

Instrucción.

El procedimiento se tramitará por la Dependencia o Sección de Gestión Tributaria de la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en cuya circunscripción radique el domicilio fiscal del deudor.

Trámite.

a) Formación del expediente.

Recibida la comunicación, se incorporará a la carpeta, en la que se procederá a anotar en la carátula lo siguiente:

A) Solicitante y NIF.

Domicilio fiscal.

Representante y NIF.

B) Concepto: «Declaración del deudor para poner en conocimiento de la Delegación de la AEAT la circunstancia de haber recibido las facturas rectificativas en los supuestos de quiebra y suspensión de pagos».

Estadística.

Con la información facilitada se podrá elaborar la información estadística.

La información debe basarse en la base imponible aceptada.

La información se recoge tanto en número de expedientes como en importe.

a) Procedimiento interno de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Comprobación deudores, acreedores y vinculación.

Terminación.

Realizadas las comprobaciones pertinentes, y habiéndose aportado toda la documentación necesaria para la tramitación del expediente, se procederá a la terminación del mismo.

a) Formas de terminación.

Si de las comprobaciones pertinentes no se desprende la constatación de ninguna irregularidad, no será necesario realizar ninguna actuación posterior por parte de la Administración, archivándose el expediente sin más trámite.

En caso de incumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 80 de la Ley o en el artículo 24 del Reglamento, se procederá a informar al sujeto pasivo de estas irregularidades, al mismo tiempo que se le indicará la forma de regularizar su situación tributaria:

- 1.º Si el acreedor no ha presentado aún la declaración-liquidación correspondiente al período de liquidación de las facturas rectificativas, se le informará que debe emitir nuevas facturas rectificativas, modificando al alza la base imponible y, asimismo, se le indicará que debe presentar copia de estas facturas en la Administración o Delegación y regularizar su situación con arreglo a dichos criterios.
- 2.º Si el acreedor ha presentado la declaración-liquidación correspondiente al período de las facturas rectificativas, se le indicará que debe emitir nuevas facturas rectificativas modifi-

cando al alza la base imponible y presentar copia de las mismas junto con el justificante de haber presentado una declaración-liquidación complementaria que rectifique la anteriormente presentada.

6. CONCLUSIONES

Por último, y como conclusiones, podemos indicar que el procedimiento de rectificación de bases por cuotas incobrables es, como cabe decir de todos los procedimientos tributarios, garantista con las formas, y en este caso tal y como se ha ido desglosando en los capítulos anteriores el procedimiento ha de tener en cuenta que cabe ser iniciado por el concursado deudor o por el acreedor, es por ello que el proceso de comprobación de la veracidad de las insolvencias del deudor ha de ir dirigido hacia el aseguramiento de las cuotas tributarias y la detección de posibles tramas –fraude carrusel, fraude de «truchas»– antes de proceder a autorizarse su compensación.

No obstante, la normativa ha ido acortando los plazos (más aún con la vigente legislación Ley 4/2008) en aras a anticipar en lo posible la recuperación de los perjuicios ocasionados al acreedor por la mora –en consonancia con el resto de medidas tributarias que tratan de anticipar los beneficios fiscales (disminución de las retenciones IRPF, 400 € –2% por inversión en vivienda habitual, etc.)–. Asimismo, la creciente informatización de la Administración Tributaria acorta el tiempo de la resolución de los procedimientos internos de verificación o comprobación sobre la veracidad de la mora incurrida y los trámites se resuelven con celeridad.

En este punto cabe realizar una crítica al período transitorio otorgado, si bien toda norma es de vigencia tras su publicación en el Boletín Oficial del Estado y para paliar los desajustes se implementan las disposiciones transitorias, en el caso presente se produce una disfunción evidente que la norma podría haber paliado con mayor plazo que el de tres meses contemplado en el período transitorio de la disposición transitoria tercera de la Ley 4/2008.

Así, las deudas que a la entrada en vigor de la Ley 4/2008 –26 de diciembre de 2008– hubiera transcurrido más de un año pero menos de dos años y tres meses, es decir aquellas cuyo devengo del IVA repercutido –e incobrable– se produjo entre el 26 de septiembre de 2006 y el 26 de diciembre de 2007, tenían como plazo para su modificación únicamente tres meses (hasta el 26 de marzo de 2009) en lugar de esperar a los dos años de la normativa anterior. Esta circunstancia que puede interpretarse como beneficiosa por la anticipación de los períodos, pudiera haber llevado a ciertos contribuyentes a la prescripción del derecho por la interpretación restrictiva del período transitorio otorgado –salvo que posteriores recursos contra la denegación por fuera de plazo sean admitidos por los tribunales como discriminatorios o por crear una cierta indefensión hacia el acreedor–.

ANEXO I

FACTURA RECTIFICATIVA (RECUPERACIÓN IVA)

Dirección, número

CP, Localidad

Teléfono / Fax

Fecha :

N.º Factura rectificativa : A-

Nombre del cliente

Dirección, número

CP Localidad

NIF

Descripción	Unidades	Precio unidad	Total
(Incluir la descripción detallada de los servicios prestados o de los bienes entregados que se incluyó en la factura original).			

Base imponible

IVA tipo impositivo %

Total factura

Motivos de rectificación artículo 13 (RD 1496/2003 Reglamento de facturación)

Nota importante:

Esta factura rectificativa se emite a los únicos efectos de recuperar el IVA no satisfecho por el destinatario, según lo establecido en el artículo 80 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido. Por lo tanto, no implica en ningún modo la renuncia del emisor al cobro de los importes que el destinatario le adeuda.

ANEXO II

RECUPERACIÓN DE IVA: NOTIFICACIÓN AEAT

..... (*nombre de la compañía*), provista de NIF....., domiciliada en....., y en su nombre y representación, como administrador (o apoderado), don....., provisto de DNI.....

EXPONE

1. Que (*nombre de la compañía*) es sujeto pasivo del IVA, siendo su actividad la de (*indicar datos de la actividad realizada*).
2. Que como consecuencia de sus relaciones comerciales, en su día emitió las facturas..... (*enumerar facturas e importe*), cuyo IVA asciende a (*importe del IVA*), facturas que a fecha de hoy todavía no han sido satisfechas y cuyo cobro ha sido reclamado por vía judicial.
3. Que la compañía abajo firmante ha considerado estos créditos como incobrables, y, de acuerdo con la normativa del IVA, ha procedido a rectificar la base imponible del impuesto. En este sentido, se cumplen todos los requisitos necesarios para proceder a dicha modificación:
 - Ha transcurrido más de un año desde el devengo del impuesto.
 - Los créditos no están garantizados, afianzados o asegurados.
 - El deudor no es una entidad vinculada con la sociedad acreedora, ni un ente público, y es un empresario o profesional establecido en territorio de aplicación del IVA español.
4. Que adjunta la siguiente documentación:
 - Copia de las facturas originales y de las rectificativas.
 - Documentos que acreditan que se ha instado el cobro del crédito mediante reclamación judicial.

Por todo ello,

SOLICITA

Tenga por presentado este escrito, junto con la documentación que lo acompaña, y, en su virtud, tenga por comunicada la modificación de la base imponible del IVA en las operaciones y por los motivos indicados.

..... (*Lugar, fecha y firma*)

Sr. Jefe de la Dependencia de Gestión

AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

ADMINISTRACIÓN DE HACIENDA DE (*dirección*)

Bibliografía

- AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA [2008]: *Manual Práctico IVA 2008*, Editorial Agencia Estatal de Administración Tributaria. Madrid.
- ALGUACIL MARÍ, Pilar *et. al.* [2007]: *Fiscalidad de la empresa 2007. Esquemas, ejemplos y casos prácticos*. Editorial diálogo-ediciones tilde. Valencia.
- CABRERA FERNÁNDEZ, José Manuel y CABRERA HERRERO, María [2007]: *Todo IVA 2007*. CISS. Valencia.
- CHECA GONZÁLEZ, Clemente [2007]: *El IVA y las transmisiones globales del patrimonio empresarial o profesional*. Thomson Aranzadi. Cizur Menor Navarra.
- GARCÍA CASTELAO, Andrea [2008]: «El régimen especial del grupo de entidades en el Impuesto sobre el Valor Añadido». *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 299, febrero 2008, pags. 3-56.
- GASCÓN ORIVE, Alfaro [2008]: *IVA práctico*, CEF. Madrid.
- LONGÁS LAFUENTE, Antonio [2008]: *Impuesto sobre el Valor Añadido. Comentarios y Casos Prácticos 2008*, CEF. Madrid.
- PÉREZ MARTÍNEZ, José M.^a y REDONDO BARCALA, Miguel [2006]: *Manual del Impuesto sobre el Valor Añadido*, Consejo General de Colegios de Administradores. Madrid.
- SÁNCHEZ GALLARDO, Francisco Javier [2007]: *Nuevo régimen de consolidación fiscal en el IVA*. Francis Lefebvre. Madrid.
- VICTORIA SÁNCHEZ, Antonio [2008]: *IVA 2008*, Francis Lefebvre. Madrid.
- ZURDO RUIZ-AYUCAR, Juan [1993]: *Tratado sobre el IVA (Comentarios a la Ley 37/1992 y al Real Decreto 1624/1992)*, CEF. Madrid.

Legislación

LEY 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre) actualizada a 2009.

LEY 22/2003, de 9 de julio, Concursal (BOE de 10 de julio).

LEY 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal (BOE de 30 de noviembre).

LEY 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (BOE de 8 de enero).

LEY 66/1997, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social (BOE de 31 de diciembre).

LEY 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria (BOE de 25 de diciembre).

LEY 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social (BOE de 31 de diciembre).

REAL DECRETO 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 31 de diciembre). Actualizado a 2009.

REAL DECRETO 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, y se modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de noviembre de 2003). Modificado por Real Decreto 87/2005, de 31 de enero (BOE de 1 de febrero de 2005).

REAL DECRETO-LEY 3/2009, de 27 de marzo, de medidas urgentes en materia tributaria, financiera y concursal ante la evolución de la situación económica (BOE de 31 de marzo).

ORDEN EHA/3413/2008, de 26 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2009 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Régimen Especial Simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.

NOTA: Este artículo también ha sido publicado en la *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF. Núm. 319, octubre 2009.