

CIRCULAR 21/2023 • FISCAL

16 DE OCTUBRE DE 2023

RECUPERACIÓN IVA IMPAGADOS

Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido, Art.80. cuatro apartados A) y B), y cinco. Regla 2ª - Modificados por el artículo 77 y la DT Quinta de la Ley 31/2022, de 23 de diciembre.

Estimado cliente:

Debido a la coyuntura económica actual, y al incremento de la morosidad que se viene produciendo, estimamos conveniente volver a **recordar los requisitos para la recuperación del IVA repercutido por créditos incobrables** teniendo en cuenta las últimas novedades introducidas por la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de los Presupuestos Generales del Estado para 2023 , por el que se modifica la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, siendo objeto de modificación las condiciones 3ª y 4ª de la letra A) y la letra B) del apartado cuatro, y la regla 2ª del apartado cinco del art. 80 regulando dicha modificación en el art. 77 de la Ley 31/2022, de 23 de diciembre y en la Disposición transitoria quinta de la misma.

ÍNDICE

| | |
|--|-----------|
| CIRCULAR 21/2023 • FISCAL | 1 |
| 1 Impago de las operaciones | 3 |
| 1.1 Procedimiento de modificación de base imponible por impago | 4 |
| 1.2 Impago de operaciones incursas en procedimientos concursales | 6 |
| 1.2.1 <i>Requisitos de modificación de Base Imponible en procedimientos concursales:</i> | 6 |
| 1.2.2 <i>Modificación de la base imponible al alza en procedimientos concursales</i> | 8 |
| 1.3 Impago de operaciones no incursas en procedimientos concursales | 9 |
| 1.3.1 <i>Procedimiento de modificación de Base Imponible en operaciones no incursas en procedimientos concursales:</i> | 9 |
| 1.3.2 <i>Modificación de la base imponible en alza en procedimientos no concursales:</i> | 12 |
| 1.4 Incompatibilidades entre ambas vías: | 13 |
| 1.5 Operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial del criterio de caja: | 13 |
| 1.6 Consideraciones para la modificación de la base imponible por impagados en operaciones a plazos. | 14 |

1 Impago de las operaciones

La Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA) regula dos supuestos voluntarios de modificación de la base imponible en los que el destinatario de las operaciones no haya satisfecho el pago de las cuotas repercutidas:

- a) Operaciones incursas en **procedimientos concursales** (Art.80.tres LIVA)
- b) Operaciones consideradas como **total o parcialmente incobrables** (Art.80.cuatro, LIVA).

En ambos casos han de tenerse en cuenta las siguientes reglas:

1. Créditos excluidos de la posibilidad de rectificación. La modificación de la base imponible no procede cuando se trate de créditos:
 - Que disfruten de garantía real, estén 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 garantizada, afianzada o asegurada, según los casos;
 - Entre personas o entidades vinculadas, según la LIVA art.79.cinco;
 - Adeudados o afianzados por entes públicos; no obstante, desde el 14-4-2010, esta exclusión se exceptiona en el caso de modificación de la base imponible por impago de operaciones no incursas en procedimientos concursales (LIVA art.80.cinco.d redacc RDL 6/2010 art.7);
 - Cuyo deudor no esté establecido en el territorio de aplicación del IVA, ni en Canarias, Ceuta o Melilla.

No obstante, como novedad a partir del ejercicio 2023, la Ley de Presupuestos Generales del Estado, prevé la modificación de la base imponible en caso de créditos incobrables como consecuencia de un proceso de insolvencia declarada por un órgano jurisdiccional de otro Estado miembro.

2. En caso de cobro parcial con anterioridad a la modificación, se entiende siempre que en esta cantidad está incluido el IVA.

3. La rectificación de las deducciones del destinatario de la operación, determina el nacimiento del correspondiente crédito a favor de la Hacienda Pública.

1.1 Procedimiento de modificación de base imponible por impago.

- **Obligaciones formales:**

- El acreedor debe haber facturado, contabilizado y anotado en el libro de facturas expedidas las operaciones, en tiempo y forma.

- **Factura rectificativa:**

- **El acreedor debe expedir en serie específica y remitir al destinatario de las operaciones, debiendo acreditar la remisión, una nueva factura rectificativa** en la que se rectifique o, en su caso, se anule la cuota repercutida con motivo de la modificación de Base Imponible de IVA efectuada. Precisiones:
- En esta **factura rectificativa**, la base imponible y la cuota se pueden consignar, bien indicando directamente el importe de la rectificación, sea el resultado positivo o negativo, o bien, tal y como queden tras la rectificación efectuada, siendo obligatorio en este último caso señalar el importe de la rectificación. También se hará constar su condición de documento rectificativo, la descripción de la causa que motiva la rectificación, los datos identificativos y las fechas de expedición de las correspondientes facturas rectificadas.

- Aconsejamos **envíen las facturas rectificativas por burofax, conducto notarial, correo certificado, etc...** para poder justificar el envío de dichas facturas al deudor en caso de comprobación Administrativa.
- En los supuestos del Art. 80. tres de la LIVA (concurso), deberá expedirse y remitirse asimismo una copia de dicha factura a la administración concursal y en el mismo plazo.
- **Comunicación** a la Delegación o Administración de la AEAT de la **modificación de la base imponible:**
 - El acreedor debe presentar una comunicación vía electrónica a través del formulario disponible en la sede electrónica de la AEAT, de la modificación de la base imponible efectuada.
 - **Plazo: un mes desde la expedición de la factura rectificativa.**
 - **Acceso al formulario:**
 - Sede Electrónica de la AEAT: Inicio → Todos los trámites → Impuestos y Tasas → IVA → Comunicación de la modificación de la base imponible en supuestos de concurso y por crédito incobrable → Trámites
 - Ir a: Aportar documentación complementaria y adjuntar:
 - Copia de las facturas rectificativas
 - Documento de reclamación judicial o requerimiento notarial o Certificado del Ente público
 - En el supuesto de grandes empresas, además de lo anterior, la relación de las facturas rectificativa.
 - La presentación de esta documentación complementaria generará un Código del asiento de registro que

obligatoriamente se deberá consignar en el apartado "Documentación adicional obligatoria" de la Comunicación de modificación de bases imponibles.

- Ir a: Presentación del modelo:
 - Rellenar el formulario, y consignar el Código de asiento de registro generado en la aportación de "Documentación adicional obligatoria".

1.2 Impago de operaciones incursas en procedimientos concursales.

(LIVA art.80.tres redacc L 62/2003; RIVA art.24 redacc RD 87/2005; L 22/2003)

En este supuesto, la LIVA determina que la base imponible puede reducirse cuando el destinatario de las operaciones sujetas al IVA -de no estar sujetas no se habrá producido la repercusión-, no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas y exista un procedimiento concursal contra él.

1.2.1 Requisitos de modificación de Base Imponible en procedimientos concursales:

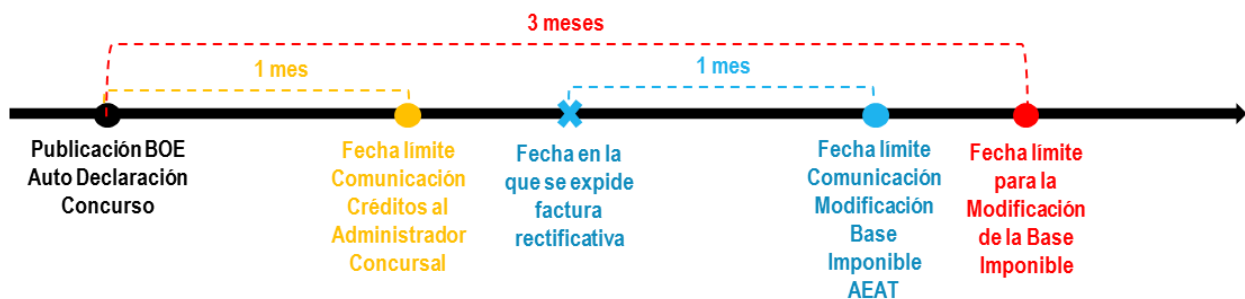
Desde el 1 de enero de 2015, la modificación de la Base Imponible del IVA en los supuestos de impago para las operaciones incursas en procedimientos concursales no podrá efectuarse transcurrido el plazo máximo de dos meses contados *a partir del fin del plazo máximo fijado en el número 5.º del apartado 1 del artículo 21 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal*.

*Es decir, desde el 1 de enero de 2015, el plazo para la modificación de base imponible en los supuestos de concurso de acreedores pasa a ser de **tres meses (y no de uno) desde la publicación del concurso en el BOE.***

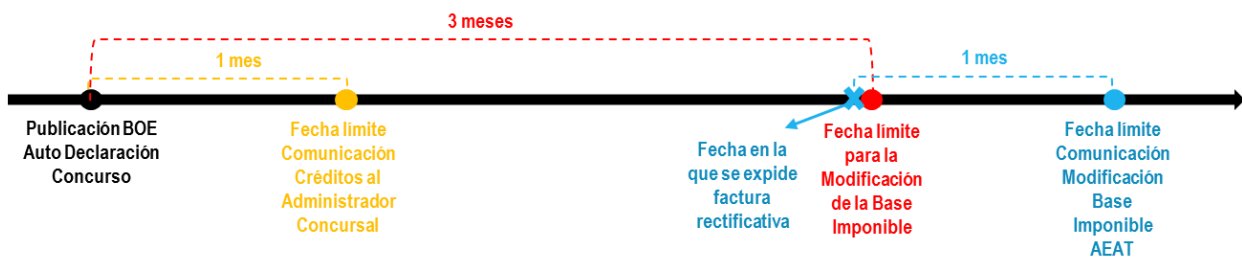
1.2.1.1 *Plazos:*

- **Comunicación de créditos a la Administración concursal: 1 mes**, a contar desde la publicación en B.O.E. del auto de declaración de concurso.
- **Procedimiento de modificación de la base imponible de IVA:**
 - o **3 meses**, a contar desde la publicación en B.O.E. del auto de declaración de concurso.
- **Comunicación a la Delegación o Administración de la AEAT de la modificación de la base imponible practicada a través de factura rectificativa:**
 - o **1 mes**, a contar desde la fecha de expedición de la factura rectificativa.

Supuesto A: sin apurar límites en la expedición de la factura rectificativa.



Supuesto B: apurando límites en la expedición de la factura rectificativa.



1.2.2 Modificación de la base imponible al alza en procedimientos concursales

Con la entrada en vigor de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, el legislador modificó el segundo párrafo del apartado tres del artículo 80 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, introduciendo unos casos en los que se debe modificar la base imponible al alza, tras haber sido ésta previamente modificada a la baja como consecuencia de una declaración de concurso de acreedores. Éstos son:

- a. Una vez sea firme el auto de la Audiencia Provincial que revoque en apelación el auto de declaración de concurso. En esta circunstancia, la declaración de concurso quedaría sin efecto y, como consecuencia, se procedería a la rectificación de la autoliquidación de IVA correspondiente al periodo en que se ejercitó la deducción (minoración).
- b. En cualquier estado del procedimiento concursal, siempre y cuando se compruebe el pago o la consignación de la totalidad de los créditos reconocidos o la íntegra satisfacción de los acreedores por cualquier otro medio o que ya no existe la situación de insolvencia.
- c. Una vez terminada la fase común del concurso, cuando quede firme la resolución por la que se acepte el desistimiento o la renuncia de la totalidad de los acreedores reconocidos.

La modificación de base imponible, en cualquier caso, deberá realizarse mediante la emisión de una nueva factura rectificativa en la que se repercuta la cuota procedente. Dicha factura se declarará en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en el que se produzca su emisión, salvo en el caso descrito en el apartado a) anterior que se efectuará en el periodo en el que se ejercitó la deducción; no desvirtualizando así la neutralidad del impuesto.

1.3 Impago de operaciones no incursas en procedimientos concursales

(LIVA art. 80.cuatro redacc L62/2003; RIVA art. 24 redacc RD 87/2005; L 22/2003)

El segundo supuesto de modificación voluntaria de la base imponible del IVA se refiere al caso en que las operaciones sujetas resulten total o parcialmente incobrables y, consecuentemente, las cuotas repercutidas derivadas de las mismas, sin que necesariamente el deudor esté incurso en un procedimiento concursal. Con efectos a partir del 1-1-2004 se permite dicha modificación por causa de impago de la contraprestación en los casos en los que el deudor no tenga la condición de empresario o profesional, con lo que se generaliza, aunque con ciertas limitaciones, dicha posibilidad.

Así, la base imponible puede reducirse cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables.

1.3.1 Procedimiento de modificación de Base Imponible en operaciones no incursas en procedimientos concursales:

Requisitos:

1ª. 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 o, en el caso de que la empresa facture menos de 6.010.121,04 euros al año, dispondrá de seis meses para reclamar una factura impagada en lugar de un año.

Dicho requisito no supone una novedad puesto que, a partir del 1 de enero de 2015, los empresarios o profesionales cuyo volumen de operaciones en el año natural inmediato anterior no haya excedido de 6.010.121,04 euros (PYMES) podrán modificar la base imponible transcurrido el plazo de 6 meses como se venía exigiendo hasta la fecha o podrán esperar al plazo general de 1 año que se exige

para el resto de empresarios.

2ª. Que esta circunstancia haya quedado reflejada en los libros registros exigidos para este impuesto.

3º. Que el destinatario de la operación actúe en la condición de empresario o profesional, o, en otro caso, que la base imponible de aquella, IVA excluido, sea superior a 50 euros en facturas a consumidores finales.

Se establece una modificación en el 2023 en la cuantía mínima de la base imponible de la operación pasando de 300 euros a 50 euros cuando el destinatario moroso tenga la condición de consumidor final. Cabe precisar que esta modificación tendrá efectos retroactivos siempre y cuando estén en plazo para ser rectificadas.

4ª. Que el sujeto pasivo haya instado su cobro mediante cualquier medio que acredite de forma fehaciente la reclamación de cobro al deudor, siendo esta una de las principales novedades a partir del ejercicio 2023, puesto que previamente era necesario acreditar la reclamación de deuda mediante reclamación judicial o por medio de requerimiento notarial al deudor, incluso cuando se tratase de créditos afianzados por Entes Públicos.

5ª. Que la rectificación se efectúe en el plazo de los seis meses siguientes a la finalización del plazo de un año o seis meses (facturación inferior a 6.101.121,04 euros) desde el momento del devengo de la operación, y se comunique a la Administración en el mes siguiente a la fecha de rectificación.

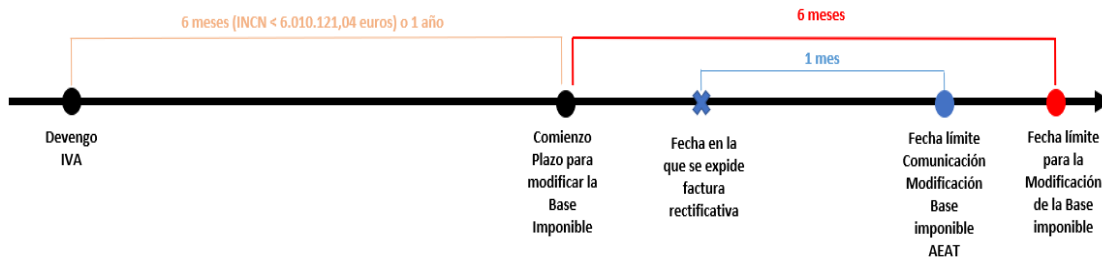
En aras de clarificar las modificaciones, se establece el siguiente cuadro-resumen:

| | Hasta 2022 | Desde 2023 |
|---|---|--|
| Plazo máximo para realizar la modificación de la base imponible en una factura | 3 meses | 6 meses |
| Importe mínimo en base imponible | 300 € | Mínimo de 50 € en facturas a consumidores finales |
| Vías válidas para acreditar la reclamación de la deuda | Reclamación judicial o requerimiento notarial | Cualquier medio que acredite de forma fehaciente la reclamación de cobro al deudor |
| Reflejo en los libros contables | Obligatorio | Obligatorio |

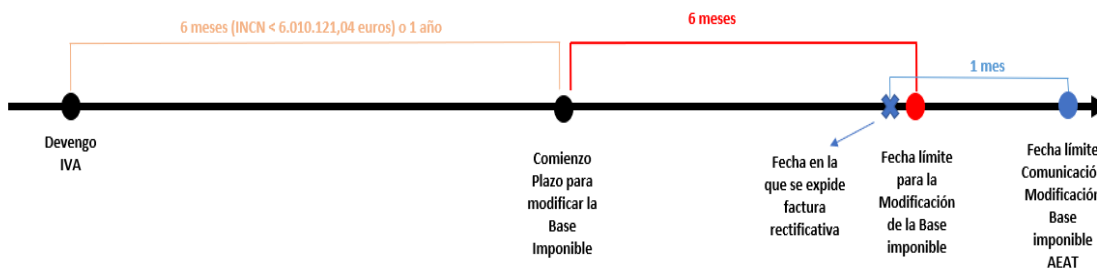
1.3.1.1 *Plazos:*

- **Inicio plazo para modificar la base imponible:**
 - o **6 meses (o 1 año)**, a contar desde la fecha de devengo del IVA repercutido sin haber obtenido el cobro o parte del crédito.
- **Procedimiento de modificación de la base imponible de IVA:**
 - o **6 meses**, a contar desde la finalización del plazo de 6 meses o 1 año (a contar desde la fecha de devengo)
- **Comunicación a la Delegación o Administración de la AEAT de la modificación de la base imponible practicada:**
 - o **1 mes**, a contar desde la fecha de expedición de la factura rectificativa.

Supuesto A: sin apurar límites en la expedición de la factura rectificativa.



Supuesto B: apurando límites en la expedición de la factura rectificativa.



1.3.2 Modificación de la base imponible en alza en procedimientos no concursales:

Desde la entrada en vigor el 28 de diciembre de 2012 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, el legislador contempla en el apartado cuatro.C) del artículo 80 de la LIVA 37/1992, de 28 de diciembre, que una vez efectuada la modificación, no se volverá a rectificar al alza aunque se obtenga el cobro del crédito moroso, total o parcialmente, salvo que se trate de operaciones efectuadas para consumidores finales. En este caso, se entiende que el IVA está incluido en las cantidades percibidas y en la misma proporción que la parte de contraprestación percibida.

No obstante, cuando el sujeto pasivo (acreedor) desista de la reclamación judicial al deudor o llegue a un acuerdo de cobro con el mismo con posterioridad al requerimiento notarial efectuado, como consecuencia de este o por cualquier otra causa, debe modificar nuevamente la base imponible al alza mediante la expedición, en el plazo de un mes a contar desde el desistimiento o desde el acuerdo de cobro, respectivamente, de una factura rectificativa en la que se repercuta la cuota procedente.

1.4 Incompatibilidades entre ambas vías:

Como novedad introducida desde el 1 de enero de 2013, el Art. 80.cinco.3 de la LIVA establece la existencia de una incompatibilidad entre las dos vías de recuperación de IVA por impago (la del artículo 80.tres y la del 80.cuatro, vistas anteriormente).

De este modo, con posterioridad al Auto de declaración de concurso, no procederá la modificación de la base imponible según la vía del artículo 80.cuatro de la Ley de IVA para aquellos créditos correspondientes a cuotas repercutidas con anterioridad a la fecha de dicho Auto.

1.5 Operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial del criterio de caja:

En este tipo de operaciones, desde el 1 de enero de 2015, se introduce una regla especial para declarar un crédito incobrable, de tal manera que se permite la modificación de la base imponible cuando se produzca el devengo de dicho régimen especial por aplicación de la **fecha límite del 31 de diciembre del año inmediato posterior** a la fecha de realización de la operación, sin tener que esperar a un nuevo transcurso del plazo de 6 meses o 1 año que marca la normativa a computar desde el devengo del impuesto.

1.6 Consideraciones para la modificación de la base imponible por impagados en operaciones a plazos.

Se establece que, en los casos de operaciones a plazos, para considerar un crédito total o parcialmente incobrable a fin de proceder a la reducción proporcional en la base imponible, será necesario que haya transcurrido un año desde el vencimiento del plazo o plazos impagados (o 6 meses).

En las operaciones a plazo, el año o, en su caso, el plazo de seis meses (para PYMES), empiezan a contar desde el vencimiento del plazo o plazos impagados, no desde el devengo del impuesto repercutido. Se consideran operaciones a plazo o con precio aplazado aquellas 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 o, en el caso de PYMES, seis meses.

Asimismo, se establece que, para cumplir la condición de instar el cobro mediante reclamación judicial, a efectos de considerar un crédito incobrable en los casos de pagos aplazados, será suficiente instar el cobro de uno de ellos mediante reclamación judicial al deudor para proceder a la modificación de la base imponible en la proporción que corresponda.

Como de costumbre, quedamos a su disposición para aclarar o ampliar cualquiera de los puntos comentados con anterioridad.

Sin otro particular y aprovechando la ocasión para saludarles.

Síguenos en:



www.varona.es

VARONA ASESORES, S.L.P. - C/ Pascual y Genís 17-1 Valencia 46002
Tel. (+34) 96 337 43 65 // Fax (+34) 96 337 58 56 // varona@varona.es