

EDICIONS DIGITALS

2N CONGRÉS ADVOCACIA
DE BARCELONA

CENTRE DE DOCUMENTACIÓ

BIBLIOTECA



GUIA PRÀCTICA PROCEDIMENT DE RECUPERACIÓ DE L'IVA DE LES FACTURES IMPAGADES

2n Congrés de l'Advocacia de Barcelona - 2017

Esther Colls

Advocada

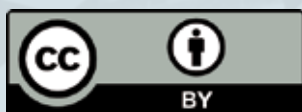


Edicions Digitals

Curs 2017-2018

Edita: Centre de Documentació de l'Il·lustre
Col·legi de l'Advocacia de Barcelona
Mallorca 283, 08037 Barcelona
biblioteca@icab.cat

Primera edició: Octubre 2017
www.icab.cat



Reconeixement (by): Es permet qualsevol explotació de l'obra, incloent-hi una finalitat comercial, així com la creació d'obres derivades, la distribució de les quals també està permesa sense cap restricció.
<http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/deed.cat>

© Esther Colls Borràs
© de l'edició ICAB

ÍNDEX

	Pàg.
1.- INTRODUCCIÓ.....	1
2.- LA MODIFICACIÓ DE LA BASE IMPOSABLE DE L'IVA PEL CONCURS DE CREDITORS DEL DEUTOR.....	2
2.1- Requisits.....	2
2.2- Termini per modificar la base imposable.....	2
2.3- Requisits formals per fer la modificació de la base imposable per concurs del deutor.....	3
2.4- Supòsits en els que s'ha de tornar a modificar de nou a l'alça la base imposable rectificada.....	3
2.5- Comptabilitat entre la modificació de la base imposable per impagament i per situació concursal.....	4
3.-MODIFICACIÓ DE LA BASE IMPOSABLE DE L'IVA PER CREDIT INCOBRABLE.....	4
3.1- Termini per considerar el crèdit incobrable a efectes de IVA.....	4
3.2- Requisits subjectius.....	5
3.3- Requisits objectius.....	5
3.3.1- Concepte de 'reclamació judicial'.....	5
3.3.2- Concepte de 'requeriment notarial'.....	5
3.4- Procediment a seguir per modificar la base imposable per crèdit incobrable.....	6
3.4.1- Operacions a terminis i amb cobraments a terminis.....	7
3.4.2- Operacions realitzades per subjectes passius acollits al 'Règim especial del criteri de caixa'.....	8
3.5- Conseqüències de l'incompliment dels terminis.....	8
3.6- Exemples de terminis.....	8
4. REQUISITS DE LES FACTURES RECTIFICATIVES.....	10
4.1- Contingut obligatori de la factura rectificativa.....	10
4.2. Exemple d'una factura rectificativa per impagament.....	10
4.3- Forma d'acreditar la remissió de la factura rectificativa al destinatari.....	11
4.4- Cas pràctic.....	12
5. COMUNICACIÓ DE LA MODIFICACIÓ DE LA BASE IMPOSABLE A L'AEAT.....	13
5.1- Aportació de la 'documentació complementària' a través del registre electrònic de l'AEAT.....	13
5.2- Presentació telemàtica del model 952.....	14
6. OBLIGACIONS DEL DESTINATARI DE LA FACTURA RECTIFICADA PER IMPAGAMENT.....	15
6.1- Comunicació a l'AEAT pel destinatari de les operacions.....	15
6.2- La rectificació de les deduccions pel destinatari, determina el naixement del crèdit a favor de l'AEAT.....	15

1. INTRODUCCIÓ

La Llei 37/1992, de 28 de desembre, de l'Impost sobre el Valor Afegit¹, als apartats Tres i Quatre, de l'article 80, estableix un mecanisme voluntari per recuperar l'IVA ingressat a Hisenda per les factures emeses i no cobrades.

Tot i que el procediment establert està inclòs a l'article relatiu a la modificació de la base imposable de l'IVA, el que es rectifica en aquests supòsits dels apartats Tres i Quatre de l'article 80 LIVA, es la quota de IVA repercutida.

La redacció actual d'aquest article és la donada per l'article 1 apartat 18 de la Llei 28/2014, de 27 de novembre, per la qual es modifica la Llei 37/1992, de 28 de novembre de l'Impost sobre el Valor Afegit, i pel que fa a l'apartat Quatre, també per l'article 12 apartat dos de la Llei 16/2012, de 27 de desembre, per la que s'adopten diverses mesures tributaries dirigides a la consolidació de les finances públiques i a l'impuls de l'activitat econòmica, en vigor a partir del 28-12-2012.

Per poder optar a aquest reintegrament, és necessari que, o bé les factures pendents de pagament siguin de clients en situació de concurs de creditors (apartat Tres art. 80 LIVA), o bé que hagin resultat incobrables per haver transcorregut un temps superior a 1 any, o 6 mesos, si es tracta d'una Empresa amb una facturació inferior a 6.010.121,04 euros, des del meritament de l'operació (apartat Quatre art. 80 LIVA).

Les condicions i els requisits exigits per la normativa de l'IVA als creditors per rectificar la quota repercutida de IVA de les factures que han resultat impagades pels seus clients, i obtenir el reintegrament, per la via de la compensació, de l'IVA ingressat a Hisenda son certament complexes.

El procediment exigeix la realització d'una sèrie de tràmits i el compliment d'uns requisits formals i materials, que s'han de complir escrupolosament, i, que si no es coneixen bé es molt difícil aconseguir la reintegració de l'IVA dels incobrables.

El present treball té com objectiu servir de guia pràctica del procediment de recuperació de l'IVA de les factures impagades, sintetitzant tots els passos que s'han de seguir per portar a terme amb èxit el dret del subjecte passiu, a la rectificació de l'IVA que ha resultat impagat pel destinatari de les operacions subjectes a IVA.

Per començar hem de determinar els supòsits en els que la modificació de la base imposable no procedeix, d'acord amb el previst de forma expressa a la normativa de l'IVA.

La modificació de la base imposable no procedeix quan es tracti dels següents crèdits:

- Amb garantia real, afiançats per entitats de crèdit, o amb cobertura d'una assegurança de crèdit i caució.
- Entre persones o entitats vinculades.
- Degudes o afiançades per entitats públiques (no obstant aquesta exclusió s'excepciona en el cas de modificació de la base imposable per impagament que no procedeixi de procediment concursal).

¹ A partir d'ara LIVA.

- Quan el deutor no estigui establert al territori d'aplicació de l'IVA, Canàries, Ceuta o Melilla.

No s'admet rectificar la base imposable:

- Als subjectes passius acollits al règim simplificat de l'IVA, donat que en aquest règim no es declaren operacions realment efectuades, sinó una estimació de les mateixes.
- Als subjectes passius acollits al règim especial d'agricultura, ramaderia i pesca de l'IVA.²

2. LA MODIFICACIÓ DE LA BASE IMPOSABLE DE L'IVA PEL CONCURS DE CREDITORS DEL DEUTOR

El procediment per fer la modificació de la base imposable, regulat a l'apartat Tres de l'article 80 LIVA, es un procediment especial, habilitat per la Llei, a la vista de que es produeixi la situació concursal del destinatari de la operació impagada.

2.1. Requisits

Que s'hagi dictat Auto judicial de declaració del concurs del client-deutor, amb posterioritat al meritament de la operació impagada.

2.2. Termini per modificar la base imposable

Fins el 31-12-2014, el termini en aquest cas era d'un mes des del dia següent de l'última publicació dels anuncis al BOE de l'auto judicial de declaració del concurs.

A partir del 1-1-2015, el termini per modificar la base imposable en aquest supòsit es de 3 mesos des del dia següent a la publicació en el BOE de l'auto judicial de declaració del concurs. Dintre d'aquest mateix termini, s'ha de fer la notificació de la factura rectificativa a l'Administració concursal.

Un cop passat el termini previst de 3 mesos des del dia següent a la publicació de l'auto de declaració del concurs, per fer la modificació de la base imposable, per aquesta via, no procedirà la modificació de la base imposable (Consulta DGT V-1255-14 de 8-5-2014).

S'admet que la modificació tingui lloc un cop s'hagi dictat l'auto de declaració del concurs sense necessitat d'esperar a la seva publicació (Informe DGT IE0093-13 de 14-1-2013), el que no cap, es modificar la base imposable de l'IVA quan la data de la factura (i per tant de l'IVA) es posterior a la data de publicació en el BOE de l'auto judicial de declaració de concurs.

En cas de que el concurs es tramiti pel procediment abreujat el termini és el mateix. Aquest ha estat un assumpte polèmic, i finalment, aquest criteri és el que ha assumit la Resolució del TEAC de 19-2-2014 (R.G. 00-07127-2012), seguint el criteri establert per les Sentències de la Audiència Nacional de 12 de setembre de 2013, de 20 d'octubre de 2013 i 10 de gener de 2014.

² Consultes DGT V2432-09 de 30-10-2009 i V1797-13 de 31-5-2013.

2.3. Requisits formals per la modificació de la base imposable per concurs del deutor

Un cop emesa, dintre del termini dels tres mesos previstos per fer la modificació de la base imposable, la factura rectificativa s'ha de comunicar en el termini d'un mes per via electrònica a l'AEAT i enviar-la al destinatari de l'operació i a l'Administració Concursal.

El client concursat ha de comunicar a l'AEAT la recepció de la factura rectificada i modificar les declaracions de l'IVA en les que s'hagués deduït l'IVA suportat de la base que es modifica.

A partir de la Llei 7/2012, de 29 de octubre, la rectificació de la deducció que en el seu dia va efectuar el concursat, com a conseqüència de la modificació de la base imposable pel creditor, s'ha de fer a la declaració-liquidació en que en el seu dia es va efectuar la deducció, sense recàrrecs ni interessos de demora.

2.4. Supòsits en els que s'ha de tornar a modificar de nou a l'alça la base imposable rectificada per concurs del deutor

En el cas de la modificació de la base imposable per concurs de creditors s'estableixen unes formes de conclusió del concurs que, en cas de que es produeixin, obliguen a modificar de nou a l'alça la base imposable mitjançant una nova factura rectificativa.

En aquest sentit, l'article 80. Tres LIVA, a l'últim paràgraf estableix, que només quan s'acordi la conclusió del concurs per les causes expressades a l'article 176.1, apartat 1er., 4 i 5è, de la Llei Concursal, el creditor que hagués modificat la base imposable tindrà que modificar-la novament a l'alça mitjançant la emissió d'una factura rectificativa en la que es repercuteixi la quota procedent.

Les tres causes detallades a l'article 176.1 de la Llei Concursal, de conclusió del concurs de creditors que obliguen a modificar de nou a l'alça la base imposable rectificada, son en concret les següents:

- a) Per revocació de l'Auto de declaració del concurs mitjançant auto ferm dictat per la Audiència Provincial a la que s'hagués recorregut en apel·lació. (apartat 1er. de l'article).
- b) Per satisfacció dels deutes dels creditors (a l'actual redacció de la Llei Concursal aquesta causa de conclusió del concurs, està regulada a l'apartat 4, que incorpora un nou supòsit de conclusió del concurs quan es comprovi que ja no existeix la situació d'insolvència).
- c) Per resolució ferma de desistiment del concursat o renúncia de tots els creditors en qualsevol estat del procediment, un cop acabada la fase comú del concurs. (apartat 5è de l'article 176.1 LC).

L'aprovació del conveni de creditors, en el seu cas, no afectarà a la modificació de la base imposable que s'hagués efectuat prèviament, d'acord amb el que preveu expressament l'article 24.2.c RIVA.

2.5. Compatibilitat entre la modificació de la base imposable per impagament i la modificació de la base imposable per situació concursal del deutor

Aquest ha estat un tema conflictiu, i donat que fins la modificació de l'article 80 Cinquè 3er., de la LIVA, per la Llei 16/2012, la LIVA no establia expressament aquesta incompatibilitat entre els dos supòsits, la Resolució del Tribunal Econòmic-Administratiu Central de 20 de setembre de 2012, es va encarregar d'interpretar aquesta compatibilitat.

De forma que, a la pràctica, si intentada la modificació de la base imposable per impagament, i quan encara no s'haguessin complert algun dels requisits que s'exigeixen per aquest procediment, al que ens referirem a l'apartat 3, i per tant quan encara no s'hagués perfeccionat la modificació de la base imposable, la posterior situació de concurs del deutor, habilita al subjecte passiu per fer la rectificació de la base imposable, de conformitat amb el procediment de l'article 80. Tres LIVA, sempre i quan es compleixin tots els requisits propis d'aquest supòsit de modificació de la base imposable de l'IVA.

La Llei 16/2012, de 27 de desembre, per la que s'adopten mesures tributaries dirigides a la consolidació de les finances públiques i a l'impuls de l'activitat econòmica, que va entrar en vigor a partir del 28 de desembre del 2012, va acabar amb aquesta controvèrsia, introduint a la reforma de l'apartat Cinquè de l'article 80 LIVA, la obligació de modificar la base imposable en el cas de trobar-se el client en situació de concurs de creditors per la via exclusiva de l'article 80.Tres LIVA.

Per tant, no procedirà la modificació de la base imposable pel procediment de l'article 80.Tres de la LIVA, per concurs de creditors del deutor, fora dels terminis legals i dels requisits establerts a l'efecte, ni tampoc podrà utilitzar-se el requeriment notarial o la reclamació judicial per modificar la base imposable en els termes de l'article 80.Quatre, si el deutor, ha entrat en concurs de creditors.

3. MODIFICACIÓ DE LA BASE IMPOSABLE DE L'IVA PER CREDIT INCOBRABLE

El segon mecanisme previst a la Llei de l'IVA per la recuperació de la quota de IVA repercutit que ha resultat impagat pel client, és el previst a l'**apartat Quatre de l'article 80 LIVA**, que permet la reducció de la base imposable de l'IVA quan les quotes de l'IVA repercutides de les factures emeses siguin total o parcialment incobrables.

Amb aquest mecanisme es pot corregir una situació que es considera injusta, que és el deure d'ingressar quotes repercutides no cobrades.

3.1. Termini per considerar el crèdit incobrable a efectes de l'IVA

Aquest fet s'ha anat modificant, al llarg dels anys, com a conseqüència de la crisi econòmica iniciada el 2007, el que suposa una millora a la pràctica de tot el procediment de recuperació de l'IVA ingressat i impagat pel destinatari de la operació, respecte a la rígida regulació inicial que era de dos anys sense cobrar i tres mesos per modificar, de forma que:

- Fins el 14-4-2010: el termini era d'un any des del meritament (que és la data de la factura emesa).
- A partir del 14-4-2010 fins el 31-12-2014: 6 mesos a partir del meritament de l'operació (pels empresaris o professionals amb volum d'operacions durant l'any natural immediat anterior, inferior a 6.010.121,04€), per la resta 1 any.

- A partir del 1-1-2015: aquest termini de 6 mesos no és obligatori pels empresaris o professionals amb volum d'operacions inferior a 6.010.121,04€, i es pot optar pel termini de 6 mesos o el general d'un any.

3.2. Requisits subjectius

Per poder aplicar aquest procediment de recuperació de l'IVA de les factures impagades, el client/deutor ha de tenir la condició d'empresari o professional.

Quan el deutor és un particular, la base imposable de la factura impagada ha de superar els 300 euros, IVA exclòs.

3.3. Requisits objectius

És necessari que la factura impagada estigui registrada al llibre de factures emeses del subjecte passiu, i que s'hagi instat el seu cobrament mitjançant reclamació judicial o requeriment notarial al deutor, inclòs quan es tracti de crèdits afiançats per entitats públiques.

3.3.1. Concepte de "reclamació judicial"

D'acord amb el criteri establert per la Direcció General de Tributs en les Consultes V0643-09 de 31-3-2009, i Consulta 1038-03 de 25-7-2003, s'admet com assimilable a una "reclamació judicial" les següents actuacions:

- La realitzada dintre d'una Junta d'Arbitratge (regulada per Llei 36/1988 d'Arbitratge).
- L'acte de conciliació judicial previst a l'article 460 de la LEC, encara que finalitzi sense efecte.
- Les reclamacions davant de les Juntes Arbitrals de Transport (regulades per Llei 16/1987 d'ordenació de transports terrestres).

La data determinant del compliment del termini per fer la modificació de la base imposable és la de la interposició de la demanda judicial o presentació de la conciliació, però és necessari que hi hagi admissió a tràmit del procediment.

No s'admet d'acord amb el criteri de la Direcció General de Tributs com assimilable a una "reclamació judicial", les següents actuacions:

- La interposició d'una demanda de concurs necessari contra el deutor.
- El protest d'una lletra de canvi no s'equipara a "reclamació judicial."
- La denuncia criminal per un presumpte delictes d'estafa.

3.3.2. Concepte de "requeriment notarial"

Ha de reunir els requisits que preveu l'Informe emès per la Direcció General de Registres i del Notariat de 26 d'octubre de 2010, que determina que el concepte de "requeriment notarial" és unívoc a qualsevol context.

D'acord amb el criteri establert per la Direcció General de Tributs a les Consultes Vinculants V0480-07 de 2-3-2007, V2534-10 de 24-11-2010, V2536-10 de 24-11-2010, i Consulta V2556-10 de 26-11-2010, no s'assimila a “**requeriment notarial**” les següents actuacions i/o requeriments:

- Els realitzats pels serveis de notificació de correus (burofax, o carta notarial o testimoni notarial de l'enviament).
- Per internet.
- Requeriments de pagaments efectuats per tercers de confiança.
- Les actes de presència.

En el supòsit de crèdits deguts per entitats públiques, la reclamació judicial o requeriment notarial, es substitueix per un certificat expedit per l'òrgan competent de l'entitat pública deutora, d'acord amb l'Informe de l'Interventor o Tresorer de entitat pública, en el que consti el reconeixement de la obligació de pagament a càrrec del mateix, i la seva quantia.

Es pot sol·licitar la expedició d'aquesta certificació a partir de la data en que es tingui dret al cobrament del crèdit.

En aquesta certificació ha de constar expressament que s'emet als efectes del que disposa l'article 80 de la LIVA, i no es pot substituir per un llistat de factures impagades, ni per impressions de pantalles d'ordinador que recullin les factures pendents de pagament, sinó que l'entitat pública ha de ser coneixedora de que l'emissor de la factura impagada ha iniciat el procediment de rectificació³.

3.4. Procediment a seguir per modificar la base imposable de l'IVA per crèdit incobrable

El procediment a seguir per fer correctament la modificació de la base imposable de l'IVA en cas de crèdit incobrable està regulat a l'article 24 del RIVA, i s'ha de fer d'acord amb les fases següents:

- a) Emetre i enviar al deutor la factura rectificativa dintre del termini dels tres mesos següents a la finalització del període d'un any o dels 6 mesos previstos per considerar el crèdit incobrable.
- b) Comunicar-ho a l'AEAT per via electrònica, posteriorment, en el termini d'un mes des de l'emissió de la factura rectificativa, aportant a l'AEAT còpia de la factura rectificativa i de la reclamació judicial o requeriment notarial (requisits d'obligat compliment).
- c) El client deutor, també ha de comunicar per via telemàtica a l'AEAT, la recepció de la factura rectificativa, e incloure-la en el període de liquidació en el que l'hagi rebut. L'incompliment d'aquesta obligació no impedeix al creditor fer la modificació de la base imposable.

³ Resolució TEAR d'Andalusia de 26-2-2016.

La Resolució del Tribunal Econòmic-Administratiu de Castella i Lleó de 29 de gener de 2016 (reclamació 34-00043-2014), ha senyalat que la emissió de la factura rectificativa pot ser anterior al requeriment de pagament, tot i que la modificació de la base només es podrà consignar a la declaració-liquidació un cop que es perfeccionin tots els pressupostos de fet exigits per la norma. L'anticipació en la emissió de la factura rectificativa no pot suposar, en aquest cas, la pèrdua del dret a rectificar la base.

Un cop practicada la reducció de la base imposable, per regla general, aquesta no es tornarà a modificar a l'alça, encara que s'obtingués el cobrament total o parcial de la contraprestació. Per excepció, quan el destinatari no actuï com empresari o professional, en aquest cas, s'entendrà que el IVA està inclòs en les quantitats que es recuperin i en la mateixa proporció que la part de contraprestació rebuda, i en aquest cas es tindria que tornar a ingressar a les declaracions-liquidacions que corresponguin al període temporal del seu pagament pel client particular.

Si es produeix un desistiment de la reclamació judicial, o s'arriba a un acord de cobrament amb el deutor, amb posterioritat al requeriment notarial: en aquests casos s'ha de modificar de nou la base imposable a l'alça, emetent la corresponent factura rectificativa en el termini d'un mes a comptar des del desistiment o des de l'acord de cobrament, a la que es repercuteixi la quota de IVA que procedeixi.

3.4.1. Operacions a terminis i amb cobraments a terminis

En el supòsit d'operacions amb cobraments a terminis, el termini d'un any o 6 mesos, previst a la norma per considerar a efectes de l'IVA, el crèdit com incobrable, es computarà des del venciment del termini o terminis impagats, per tal de poder fer la reducció proporcional de la base imposable, i quota d'IVA repercutida, que ha resultat impagada.

Serà suficient, en aquest cas, haver reclamat judicialment o requerit notarialment, el cobrament d'un dels terminis, per fer la modificació de la base imposable, en la proporció que correspongui, pel termini o terminis impagats.

Pel que fa a quins són els efectes de la minoració del termini d'un any a sis mesos per les Pymes en relació a aquest tipus d'operacions amb preu ajornat, aquesta qüestió ha estat abordada per la Resolució de 21-2-2014 TEAR d'Andalusia (reclamació 41-14106-2012), i per solucionar aquesta qüestió per els empresaris i professionals als que els resulti aplicable el nou termini de 6 mesos, distingeix entre dos supòsits possibles:

- a) Quan el termini de pagament de la factura es superior a 6 mesos s'ha de considerar el termini general d'un any, per entendre incobrable el crèdit.
- b) Quan el termini de pagament de la factura sigui inferior a 6 mesos, es aplicable el termini de sis mesos computat des de la data de meritació de la operació es a dir la data d'emissió de la factura impagada.

3.4.2. Operacions realitzades per subjectes passius acollits al "Règim especial del criteri de caixa"

Recordem en primer lloc que, de conformitat amb el previst a l'article 163 terdecies LIVA, a les operacions a les que resulti d'aplicació aquest règim especial del criteri de caixa, l'IVA es merita en el moment del seu cobrament total o parcial, i si aquest no s'hagués produït, el meritament de l'operació es produeix al arribar al 31 de desembre de l'any següent al de l'operació sense aconseguir el cobrament. Per tant, si es dona aquesta última circumstància, el termini de 6 mesos o 1 any, ha d'haver passat des del venciment del termini o terminis impagats fins l'esmentat meritament. Si es així, el termini de 3 mesos per portar a terme la modificació de la base imposable, s'inicia el mateix 31 de desembre en que es produeix el meritament, permetent així que meritament i modificació de la base imposable tinguin lloc a la mateixa data.

3.5. Conseqüències de l'incompliment dels terminis

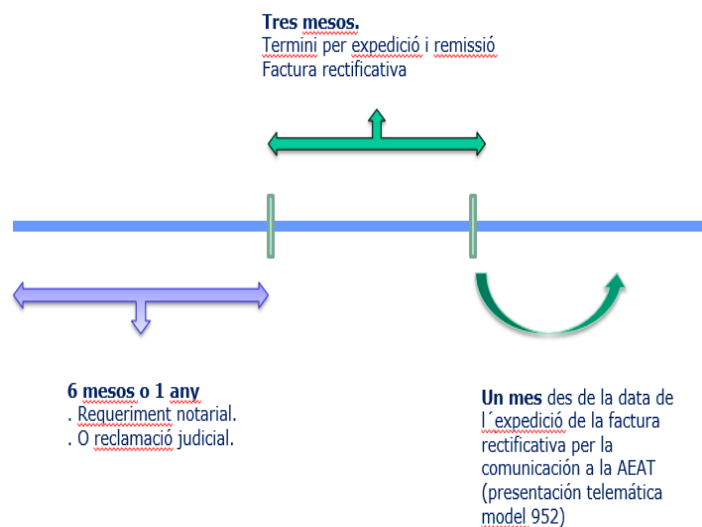
Si s'expedeix la factura rectificativa que documenta la modificació de la base imposable, fora de termini, la citada modificació serà improcedent⁴.

El deutor no estarà obligat a acceptar la modificació de la base imposable⁵.

Aquest també és el criteri fixat per la Jurisprudència dels Tribunals de Justícia. En aquest sentit, la Sentència del TSJ de Madrid nº 318/04, determina que no procedeix la reducció de la base imposable en un cas en el que, tot i haver complert els requisits en quant al transcurs del termini des de que es va produir el meritament de la operació, i haver instat el seu cobrament al deutor mitjançant reclamació judicial, el subjecte passiu, va incomplir el requisit d'expedició i remissió al destinatari de la nova factura rectificativa de la quota prèviament repercutida.

3.6. Exemples de terminis

De forma esquemàtica tots els terminis previstos a la normativa de l'IVA, per fer la modificació de la base imposable per crèdit incobrable (article 80.Quatre LIVA), a comptar des de la data d'expedició de la factura subjecta a IVA que ha resultat impagada, són els següents:



⁴ Consultes DGT V0750-10, V2768-10, V1981-11 i V0255-11.

⁵ Consultes DGT V2855-11 i V2857-11 de 1-12-2011.

Exemple 1

Plantejament dels fets:

Factura emesa el 15-7-2016, i no cobrada.

L'empresari o el professional va declarar l'IVA repercutit corresponent a la declaració-liquidació de l'IVA del període 3T 2016.

L'empresa factura menys de 6.010.121,24 euros.

Va presentar reclamació judicial per instar el cobrament el 2-12-2016. No ha emès factura rectificativa a data 05-12-2016.

Solució:

Si l'Empresa està dintre dels terminis previstos a la normativa de l'IVA per portar a terme la modificació de la base imposable per impagament del deutor: el crèdit es considera incobrable el 15-1-2017 (passats els sis mesos des de la data de meritació de la operació efectuada, un cop complet aquest primer termini, el termini per fer la modificació de la base imposable es de tres mesos, es a dir, fins el 15-4-2017. La modificació de la base imposable, mitjançant l'emissió de la factura rectificativa de la inicial impagada, es tindrà que efectuar abans del 15-4-2017, o bé, optar, per esperar al termini de l'any, i tres mesos mes per fer la modificació de la base imposable (donat que el volum d'operacions es inferior a 6.010.121,24 euros). I, un cop emesa la factura rectificativa el termini per fer la seva comunicació a l'Administració Tributaria és d'un mes.

Exemple 2

Plantejament dels fets:

Factura emesa el 15-2-2015, i no cobrada.

L'empresari o el professional emissor de la factura, va declarar l'IVA repercutit, corresponent, a la declaració-liquidació de l'IVA del 1T 2015.

L'empresa factura menys de 6.010.121,24 euros.

Va remetre al deutor un requeriment notarial per instar el cobrament el 15-7-2015. No ha emès factura rectificativa a data 05-7-2016.

Solució:

L'incompliment del termini de tres mesos per emetre la factura rectificativa en aquest exemple, es a dir, la no realització de la modificació de la base imposable en el termini previst, determina la caducitat del dret a la modificació⁶.

⁶ Resolució del TEAC de 24-1-2013.

4. REQUISITS DE LES FACTURES RECTIFICATIVES

En tots els casos de modificació de la base imposable, tant per situació concursal del deutor com per impagament de les factures, als que es refereix l'article 80 LIVA, el subjecte passiu estarà obligat a expedir i remetre al destinatari de les operacions una nova factura a la que es rectifiqui, o s'anul·li, en el seu cas, l'anteriorment expedida, en la forma prevista a l'article 15 del Reglament per el que es regulen les obligacions de facturació, aprovat per Reial Decret 1619/2012, de 30 de novembre.

Els requisits formals del procediment i termini per fer la remissió de la factura rectificativa estan previstos a l'article 24 del Reglament de l'IVA, als que ja hem fet referència anteriorment, en cada supòsit de modificació de la base imposable, en concret, pel que fa al termini actualment vigent, de remissió de la factura rectificativa, és de tres mesos des de que es publiqui l'auto judicial de declaració del concurs, en el cas del procediment pel concurs de creditors del deutor, i de tres mesos, des de que s'entengui que el crèdit es incobrable a efectes de IVA (termini d'un any o sis mesos des de la data de la factura impagada), en el cas del procediment de modificació de la base imposable per impagament.

De la seva regulació hem de destacar la obligació de portar **una sèrie específica** per les factures rectificatives.

Pel que fa al tipus d'IVA a aplicar a la factura rectificativa, aquest ha de ser el mateix tipus que es va aplicar a la factura inicial que es rectifica⁷.

4.1. Contingut obligatori de la factura rectificativa

La nova factura en la que s'ha de rectificar, o en el seu cas, anul·lar la quota d'IVA inicialment repercutida impagada, ha de reunir tots el requisits establerts als articles 6 i 7 del Reglament de Facturació, que regulen tots els requisits obligatoris per les factures tant normals com simplificades, i, en aquest cas, a la factura rectificativa, és imprescindible que hi consti la menció expressa del nº i la data de la factura impagada que es rectifica.

4.2. Exemple d'una factura rectificativa per impagament

D'acord amb el previst als articles 6 i 7 del Reglament de Facturació, la factura emesa rectificativa per impagament de la inicial, d'acord amb el procediment previst a l'article 80. Quatre de la LIVA, tindria el contingut següent:

⁷ Resolució del TEAR d'Andalusia de 30-9-2016.

ABC ASSESSORS, S.L.
CIF B12345678
C/PASSEIG DE GRACIA, 66
08019 BARCELONA

XYZ, S.L.
CIF B0234596
C/ MALLORCA, 22
08019 BARCELONA

Nº FACTURA: R1
Data: 16/06/2016

CONCEPTE	Quantia	Preu	IVA	Import
FACTURA RECTIFICATIVA QUE SUBSTITUEIX LA FACTURA Nº 1 DE DATA 16/11/2015 PER CAUSA DE MODIFICACIÓ DE LA BASE IMPOSABLE I ANUL·LACIÓ DE LA QUOTA REPERCUTIDA.	1	1.000,00	0	1.000,00
"Aquesta factura s'emet en compliment dels requisits previstos a l'article 80.4 de la Llei 37/1992 de l'IVA."				
Quota de l'IVA anul·lada: -210,00				
Base	%IVA	Quota IVA	TOTAL FACTURA	
1.000,00	0	0,00	1.000,00 €	

4.3. Forma d'acreditar la remissió de la factura rectificativa al destinatari

El subjecte passiu, el creditor, tindrà que provar el compliment dels requisits previstos als articles 80 LIVA i 24 del Reglament de l'IVA (RIVA), que estableixen que la disminució de la base imposable, i en tot cas la rectificació o anul·lació de les quotes d'IVA repercutides que hagin resultat impagades, estarà condicionada a l'expedició i remissió de la factura que rectifiqui a l'anteriorment expedida, amb la obligació d'acreditar el subjecte passiu la seva remissió al destinatari.

Aquest és un dels requisits que més problemes pràctics presenta en aquest procediment, donada la formalitat de la regulació i el criteri estricte de la interpretació de la Direcció General de Tributs.

D'acord amb el criteri de la Direcció General de Tributs⁸ l'acreditació de la remissió de la corresponent factura rectificativa per part del subjecte passiu, podrà fer-se mitjançant la remissió de la factura per burofax amb còpia certificada, com una de les modalitats d'enviament de burofax previstes per la "Sociedad Estatal de Correos y Telégrafos, S.A.", sense que, a aquests efectes, sigui

⁸ Consulta DGT V0890-14 de 31-03-2014.

necessari acreditar la recepció d'aquest burofax pel destinatari, donat que el que exigeix el Reglament de l'IVA es la "acreditació de la remissió", no de la seva acceptació pel destinatari.

4.4. Cas pràctic

La Societat "ABC ASSESSORS, S.L." efectua una prestació de serveis el 5-2-2016, a la Societat "XYZ, S.L." per import de 20.000 euros + IVA del 21%, amb venciment de pagament a dos mesos.

El dia del venciment, el 5-4-2016, el deutor no paga, i la Societat "ABC ASSESSORS, S.L.", el dia 15-4-2016, procedeix a fer un requeriment notarial al deutor.

Un cop passat el termini de 6 mesos, el 15-11-2016, per exemple, pot fer la factura rectificativa, es registra, i s'envia de forma fefaentment al destinatari, la Societat "XYZ, S.L.", i juntament amb el requeriment notarial es presentada a l'AEAT, omplint el formulari model 952.

Les operacions efectuades es registren comptablement a la Societat "ABC ASSESSORS, S.L.", de la forma següent:

a) Per la factura emesa que correspon a la prestació de serveis efectuada el 5-2-2016:

24.200	(430) Clients	(705) Prestació de serveis	20.000
		(477) H.P.IVA repercutit	4.200

b) El 15-4-2016, un cop ha resultat impagat, es re-classifica comptablement el crèdit como de dubtós cobrament i es comptabilitza el deteriorament del mateix, de la forma següent:

24.200	(436) Clients de dubtós cobrament	a (430) Clients	24.200
24.200	(694) Pèrdues per deteriorament crèdits per operacions comercials	a (490) Deteriorament valor de crèdits per operacions comercials	24.200

c) El 15-11-2016, per la modificació de la base imposable de l'IVA mitjançant la factura rectificativa:

4.200	(490) Deteriorament de valor de crèdits por operacions comercials	a (436) Clients de dubtós cobrament	4.200
4.200	(477) H.P. IVA repercutit	a (794) Reversió del deteriorament de crèdits per operacions comercials	4.200

Amb aquest últim assentament, veiem que s'ha produït la reversió del deteriorament del crèdit per l'import de l'IVA que es recupera mitjançant el mecanisme previst a l'article 80. Quatre de la LIVA.

5. COMUNICACIÓ DE LA MODIFICACIÓ DE LA BASE IMPOSABLE A L'AEAT

La comunicació a l'Administració Tributaria de la modificació de la base imposable de l'IVA per impagament de la contraprestació pel destinatari de la operació, per els 2 procediments previstos a l'article 80 LIVA, per situació concursal del deutor i per crèdit incobrable, és obligatòria.

La comunicació s'ha de fer en el termini màxim d'un mes des de que s'ha emès la factura rectificativa de modificació de la base imposable.

Aquesta comunicació no és una mera formalitat, sinó que tal i com han senyalat les resolucions dels Tribunals Econòmic-Administratiu⁹ és un requisit material de la rectificació, donat que no efectuar la comunicació o efectuar-la fora dels terminis previstos, impedeix l'exercici de les facultats de comprovació i pot perjudicar a la Hisenda Pública, per la possible deducció indeguda de quotes per part del concursat.

En aquest punt el TEAC, a la seva Resolució de 17-7-2014 (R.G. 00/5205/2012) considera que a l'IVA s'ha de distingir entre el termini de tres mesos establert per exercir el dret a la rectificació, que el seu incompliment determina la caducitat de l'esmentat dret, i el termini d'un mes establert pel RIVA per complir amb la obligació de comunicar a l'Administració Tributaria les rectificacions efectuades i entregar-li la documentació corresponent. Si el que s'incompleix és aquest últim termini, només si a més a més, aquest incompliment impedeix l'exercici d'un adequat control administratiu, necessari per garantir la correcta recaptació de l'Impost, tindrà una incidència directa en el dret de rectificació del subjecte passiu, podent constituir aquest fet causa de denegació de l'exercici del esmentat dret. Però, sosté el TEAC, que no hi cap la denegació automàtica del dret de rectificació como a conseqüència d'un compliment extemporani de la obligació de comunicació.

Per contra, el TSJ de Catalunya a la Sentència 727/2016, de 11-7-2016 (recurs 604/2011), considera que la falta de comunicació a l'AEAT en el termini del mes establert, de la modificació de la base imposable, suposa un incompliment d'aquest preceptiu requisit, i determina com a conseqüència, la pèrdua del dret a la rectificació de l'IVA, en un supòsit de concurs de creditors, en el que es va presentar la comunicació a l'AEAT, dos dies fora del termini establert a l'article 24 RIVA.

La comunicació de la rectificació a l'Administració Tributaria es fa per via electrònica, de forma obligatòria, com així ho exigeix el vigent article 24 del RIVA, que regula el procediment en 2 fases que desenvolupem a continuació.

5.1. La presentació de la denominada "documentació complementària" a través del registre electrònic de la web de l'AEAT

Prèviament a la presentació de la comunicació de la modificació de la base imposable, s'ha d'aportar la que es denomina "documentació complementària", al següent enllaç de la seu electrònica de la pàgina web de l'AEAT:

Impuestos/IVA/"comunicación de la modificación de la base imponible en supuestos de concurso y por crédito incobrable."/"/"aportar documentación complementaria".

⁹ Resolucions del TEAC de 24-1-2013, 17-7-2014 i de 24-11-2016.

La “documentació complementària” que s’ha de presentar a través del registre electrònic de l’AEAT és la següent:

- a) Còpia de les factures rectificatives (en les que recordem que s’ha de consignar la data d’expedició i nº de les factures rectificades).
- b) Auto Judicial de declaració de concurs del destinatari (en el supòsit de concurs) o certificat del Registre Mercantil acreditatiu del concurs.
- c) Document de la reclamació judicial, o requeriment notarial, o certificat de l’entitat pública.

Un cop presentada la documentació complementària obligatòria, es genera un codi d’assentament de registre, que es tindrà que consignar a l’apartat “documentació addicional obligatòria” de la comunicació de la modificació de bases imposables, que s’ha de fer amb el formulari model 952 que es complimenta directament a la seu electrònica de l’AEAT.

5.2. La presentació telemàtica de la comunicació de la modificació de la base imposable a l’AEAT, en supòsits de concurs i per crèdit incobrable (model 952)

La presentació de la comunicació de la modificació de la base imposable a l’AEAT, s’ha de fer de forma obligatòria per via telemàtica, a través de la “Seu electrònica” de la pàgina Web de l’AEAT, a l’enllaç següent:

Impuestos/IVA/”comunicación de la modificación de la base imponible en supuestos de concurso y por crédito incobrable.”/”presentación del modelo”.

Omplint el formulari 952, que es compona de dos tipus:

- Model pel creditor.
- Model pel deutor o destinatari de les operacions.

S’ha de fer constar al model 952 que la modificació no es refereix a crèdits garantits, afiançats o assegurats per entitats de crèdit o societats de garantia recíproca o assegurança de crèdit o caució, a crèdits entre parts vinculades, ni a operacions amb destinataris establerts fora del territori d’aplicació de l’impost, ni Canàries, Ceuta o Melilla, que són els supòsits expressament exclosos de la possibilitat de modificar la base imposable per concurs i per crèdit incobrable, previstos a l’apartat cinquè de l’article 80 LIVA.

6. OBLIGACIONS DEL DESTINATARI DE LA FACTURA RECTIFICADA PER IMPAGAMENT

D'acord amb el que estableix l'article 24 del Reglament de l'IVA, les obligacions del destinatari de la factura rectificada per impagament son les següents:

6.1. Comunicació a l'AEAT pel destinatari de les operacions

Quan el destinatari de les operacions sigui **empresari o professional**, tindrà que comunicar a l'AEAT, de forma telemàtica, amb el **model 952, exemplar pel destinatari**, la circumstància d'haver rebut les factures rectificatives que li enviï el creditor.

El termini de presentació d'aquesta declaració model 952, és el mateix termini que correspon al període de liquidació en el que es tingui que declarar la factura rectificativa rebuda.

L'incompliment d'aquesta obligació no impedirà la modificació de la base imposable per part del creditor, sempre que es compleixin la resta de requisits.

Quan el destinatari no tingui la condició d'empresari o professional, l'AEAT podrà requerir-li l'aportació de les factures rectificatives que li remeti el creditor.

6.2. La rectificació de les deduccions pel destinatari de les operacions, determina el naixement del corresponent crèdit a favor de l'AEAT

D'acord amb el que preveu l'article 80.cinquè.5è LIVA, la rectificació es tindrà que fer pel destinatari a la declaració-liquidació corresponent al període en el que es rebí la factura rectificativa.

Concretament, es tindrà que fer constar a la casella 76 de la declaració de IVA model 303, i a la casella 658 del resum anual IVA model 390 en el concepte que consta amb la denominació: "regularización de cuotas art. 80.cinco.5º LIVA".

Si el destinatari de les operacions subjectes a IVA no hagués tingut dret a la deducció total del IVA, resultarà també deutor de l'AEAT de l'import de la quota del IVA no deduïble.