



APTtCB

ASSOCIACIÓ PROFESSIONAL DE TÈCNICS
TRIBUTARIS DE CATALUNYA I BALEARIS

SEMINARIO

TRIBUTACIÓN DE SOCIEDADES CIVILES Y COMUNIDADES DE BIENES A PARTIR DEL 2016. INSOLVENCIAS CON EL IVA

Palma, 26 de Noviembre de 2015

Ponente:
Sr. Vicente Arbona Mas
Administrador AEAT Ibiza-Formentera

IMPUESTO SOCIEDADES CONTRIBUYENTES SOCIEDADES CIVILES

1

- Con efectos 1/1/2016 las sociedades civiles que tengan objeto mercantil y personalidad jurídica
 - ✓ Pasarán a tributar por el Impuesto sobre Sociedades.
 - ✓ Quedarán fuera del régimen de atribución de rentas.

- En la DT 19ª se establece un régimen especial aplicable a la disolución y liquidación en caso de que opten por ella basado en la neutralidad para el caso de posibles adjudicaciones de bienes a los socios.

2

DISTINCIÓN ENTRE SOCIEDAD CIVIL Y COMUNIDAD DE BIENES

La regulación de las sociedades civiles se encuentra recogida en los artículos 166? a 1708 del CC y la regulación de las comunidades de bienes en los artículos 392 a 406 del CC.

Conforme al artículo 166? del CC *“la sociedad es un contrato por el que dos o más personas se obligan a poner en común dinero bienes o industria con ánimo de partir entre sí las ganancias.”*

Por otra parte, el art. 392 del CC indica que *“hay comunidad de bienes, cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece pro indiviso a varias personas.”*

3

La doctrina ha tratado de diferenciar ambas instituciones en base a los siguientes criterios:

Nacimiento:

- S.C: Para que nazca es necesaria la voluntad de dos o más personas de unirse.
- C.B: El nacimiento es automático, en el momento que la propiedad de una cosa o derecho pertenece proindiviso a varias personas, con independencia de su voluntad de unirse, si bien es recomendable firmar un contrato que regule el régimen de la comunidad.

Finalidad:

- S.C: Contrato por el que se ponen en común unos bienes, dinero o industria (éstos últimos son los socios industriales, los cuales aportan únicamente su trabajo), **con objeto de desarrollar una actividad**, de la cual se obtengan unos beneficios a repartir entre los socios.
- C.B: Existe una propiedad común de unos bienes, y la finalidad de los comuneros es la **conservación y el aprovechamiento de estos bienes**.

4

La unión de voluntades y el patrimonio común existe en ambas, si bien:

- La comunidad supone la existencia de una propiedad en común y proindivisa de mantenimiento y aprovechamiento (art. 392 del CC).
- La sociedad civil contando también con patrimonio común, se dirige a la obtención de ganancias comunes, partibles y divisibles, igual que las pérdidas (art. 166? del Código Civil).

La línea que separa a este tipo de entidades es difusa, pues parten ambas de un mismo requisito objetivo: la aportación de algo en común, ya sea un capital, ya sea un bien en proindiviso.

La diferencia fundamental estriba en el requisito subjetivo: la affectio societatis (voluntad de partir entre sí las ganancias).

?

Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de julio de 1993:

*“Si bien resulta a veces dificultoso diferenciar entre comunidad de bienes y el contrato de sociedad, la Jurisprudencia de esta Sala ha ido precisando las características que distinguen una y otra figura jurídica, ya que si bien son coincidentes en darse una situación de voluntades en unión, no lo son en cuanto a sus fines y operatividad. **Las comunidades de bienes suponen la existencia de una propiedad en común y proindivisa, perteneciente a varias personas (art. 392 CC), lo que se traduce en su mantenimiento y simple aprovechamiento plural.** En cambio, las sociedades civiles, aparte de la existencia de un patrimonio comunitario, éste se aporta al tráfico comercial ya **que la voluntad societaria se orienta a este fin principal y directo para obtener ganancias y lucros comunes, partibles y divisibles y, consecuentemente, lo mismo sucede con las pérdidas,** que encaja en la calificación de sociedad civil irregular o de hecho, la puesta en común para la explotación de negocio constructivo, como sucede en el caso de autos.”*

CONSULTAS RELATIVAS A COMUNIDADES DE BIENES (1)

CONSULTAS RELATIVAS A COMUNIDADES DE BIENES

- **V2386-15:** La entidad consultante es una **comunidad de bienes que desarrolla la actividad de óptica**, encuadrada en el epígrafe 679.3 del Impuesto sobre Actividades Económicas → APORTARON APARATOS DE ÓPTICA Y MOBILIARIO.
- **V2388-15:** La entidad consultante es una **comunidad de bienes que desarrolla la actividad de servicios de instalación de material de iluminación y sonido en espectáculos**, encuadrada en el epígrafe 843.9 del Impuesto sobre Actividades Económicas → INICIALMENTE NO APORTARON NADA MÁS QUE SU TRABAJO.
- **V2387-15 :** La entidad consultante es una **comunidad de bienes que desarrolla la explotación de paneles solares para la producción de energía eléctrica**, encuadrada en el epígrafe 171.4 del Impuesto sobre Actividades Económicas → APORTARON DINERO Y REALIZARON UNA COMPRA INDIVISA DE PANELES SOLARES.
- **V2385-15 :** La entidad consultante es una **comunidad de bienes que desarrolla la actividad de reparación de aparatos electrónicos**, encuadrada en el epígrafe 699 del Impuesto sobre Actividades Económicas → APORTARON APARATOS ELÉCTRICOS.

- **V2382-15:** La entidad consultante es una **comunidad de bienes que desarrolla la actividad de "otros cafés y bares"** encuadrada en el epígrafe 673.2 del Impuesto sobre Actividades Económicas.
- **V2383-15:** La entidad consultante es una **comunidad de bienes que desarrolla la actividad de comercio al por mayor** de productos de papel, plástico y cartón, encuadrada en el epígrafe 619.4 del Impuesto sobre Actividades Económicas. Para el desarrollo de esta actividad **dispone de medios materiales y humanos para su ejercicio**.

7

CONSULTAS RELATIVAS A COMUNIDADES DE BIENES (2)

- **V2389-15:** La entidad consultante es una **comunidad de bienes que desarrolla la actividad de exposición y venta de lámparas**, encuadrada en el epígrafe 673.1 del Impuesto sobre Actividades Económicas.
- **V2390-15:** La entidad consultante es una **comunidad de bienes que desarrolla la actividad de venta de productos de bollería y panadería**, encuadrada en el epígrafe 644.1 del Impuesto sobre Actividades Económicas.
- **V2391-15 :** La entidad consultante es una **comunidad de bienes que desarrolla la actividad de hostelería**, encuadrada en el epígrafe 6732.1 del Impuesto sobre Actividades Económicas.
- **V2393-15:** La entidad consultante es una **comunidad de bienes formada por un padre y sus tres hijos, propietarios pro-indiviso de una embarcación de pesca, que desarrolla la actividad de pesca costera**.
- **V2394-15:** La entidad consultante es una **comunidad de bienes formada por dos hermanos, que desarrolla la actividad de comercio al por mayor de productos de perfumería y cosmética**, epígrafe 672.3 del Impuesto sobre Actividades Económica

8

CONSULTAS RELATIVAS A COMUNIDADES DE BIENES (3)

➤ **V2395-15**: La entidad consultante es una ***comunidad de bienes que desarrolla la actividad profesional de abogacía.***

V2376-15 → La entidad consultante es una ***comunidad de bienes que se constituyó en 2004 por un abogado y un graduado social,*** ostentando cada uno un 50% de la entidad.

V2430-15: La entidad consultante es una comunidad de bienes que desarrolla la actividad de ***comercio al por menor de medicamentos, productos sanitarios y de higiene,*** epígrafe 62.1 del Impuesto sobre Actividades Económicas

9

CONSULTAS RELATIVAS A COMUNIDADES DE BIENES (4)

RESPUESTA COMÚN A LAS CONSULTAS ANTERIORES



Puesto que el único contribuyente que se incorpora al Impuesto sobre Sociedades son las sociedades civiles con objeto mercantil, **la entidad consultante, comunidad de bienes, seguirá tributando como entidad en atribución de rentas** conforme al régimen especial regulado en la Sección 2ª del Título X de la LIRPF.

PARECÍA QUE LA DGT, CON ESTA RESPUESTA COMÚN A TODAS LAS CONSULTAS SOBRE COMUNIDADES DE BIENES ESTABA REALIZANDO UN "BLINDAJE" PARA SU PERMANENCIA EN EL RÉGIMEN DE ATRIBUCIÓN DE RENTAS, ENTENDIENDO QUE LO DETERMINANTE ES LA DENOMINACIÓN (CB O SC) Y NO LA VERDADERA NATURALEZA JURÍDICA

10

PERO, CUIDADO CON ESTA CONSULTA (1):

NUM-CONSULTA	V2768-15
ORGANO	SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas
FECHA-SALIDA	25/09/2015
NORMATIVA	LIRPF Ley 35/2006 art. 8, 88 y 89 LIS Ley 27/2014 art. 7
DESCRIPCION-HECHOS	<p>La persona física consultante pretende constituir, junto con otra persona, una entidad para desarrollar la actividad de mediadores de comercio (agentes comerciales) y venta en establecimiento al público de semillas y productos fitosanitarios.</p> <p>En la constitución, aportarían material informático, de comunicación, mercancías para la venta y dinero en efectivo.</p>
CUESTION-PLANTEADA	Si se podrían constituir como comunidad de bienes y si la comunidad de bienes tributaría por el Impuesto sobre Sociedades a partir de 2016.

11

PERO, CUIDADO CON ESTA CONSULTA (2):

*Por tanto, **en la medida en que, en cumplimiento de la normativa civil aplicable, fuera posible la constitución de una comunidad de bienes que desarrollara la actividad descrita en los hechos de la consulta**, y puesto que el único contribuyente que se incorpora al Impuesto sobre Sociedades son las sociedades civiles con objeto mercantil, la comunidad de bienes tributaría como entidad en atribución de rentas conforme al régimen especial regulado en la Sección 2ª del Título X de la LIRPF.*

12

La cuestión que se plantea es: si existe incumplimiento de la normativa civil aplicable (no puesta en común de bienes), aunque formalmente se denomine Comunidad de Bienes, ¿cómo tributarán sus rentas?

Hay que tener en cuenta que la forma de la sociedad determina el régimen de tributación aplicable, por lo que ésta no puede quedar a voluntad de los socios y por tanto habrá que atender al objeto para comprobar que efectivamente se ajusta a la realidad de la entidad de que se trate.

El artículo 13 de la Ley General Tributaria señala que las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez.

13

En la aportación de un dinero inicial para la explotación de un negocio, “(...) es una sociedad civil, porque no hay, previamente a la decisión de explotar el negocio del bar, ningún patrimonio poseído en común. Pero es que, **aunque lo hubiera, la decisión de emplear los bienes comunes en la explotación de ese negocio transformaría ipso iure la previa comunidad en una sociedad.**”

“Siempre que exista intención de asociarse para realizar una actividad estamos ante una sociedad, y no una comunidad de bienes.”

En conclusión, en el caso de comunidades de bienes que se constituyan para poner en común dinero, bienes, o industria con el ánimo de obtener ganancias y lucros comunes estaremos en presencia de una sociedad civil, que desde el 1 de enero de 2016, será sujeto pasivo del Impuesto de Sociedades.

14

SOCIEDADES CIVILES (1)

➤ Respecto a la **PERSONALIDAD JURÍDICA** hay que tener presente que una sociedad civil la tiene si sus pactos sociales son públicos.

➤ **Resolución de 02-07-2012 de la Dirección General de los Registros y del Notariado**, entiende que **sólo con la inscripción de la sociedad civil en el Registro Mercantil se adquiere personalidad jurídica**, pues dicha inscripción es la única forma legal prevista para dar publicidad a los pactos sociales.

➤ **TSJ de Andalucía, Sede de Granada, en el recurso n.º 1344/2006**: no se puede dudar de la personalidad jurídica de la sociedad civil si los pactos no permanecen secretos y los socios contratan en nombre de la sociedad → no es requisito imprescindible que la escritura esté inscrita en el Registro Mercantil

➤ **OBJETO MERCANTIL según Código Comercio** → no tienen objeto mercantil las actividades agrarias, forestales, mineras y profesionales

➤ **Reforma Código Comercio** → las sociedades anteriores pasarán a tener carácter mercantil.

15

SOCIEDADES CIVILES (2)

EN RELACIÓN CON LA PRIMERA CUESTIÓN ("PERSONALIDAD JURÍDICA"),

✚ De conformidad con lo dispuesto en el **artículo 1669 del Código Civil**, la sociedad civil tiene personalidad jurídica siempre que los pactos entre sus socios no sean secretos. La sociedad civil requiere una voluntad de sus socios de actuar frente a terceros como una entidad. Para su constitución no se requiere una solemnidad determinada, pero resulta necesario que los pactos no sean secretos.

✚ Trasladando lo anterior al ámbito tributario, cabe concluir que:

✚ **Para considerarse contribuyente del impuesto sobre sociedades, es necesario que la sociedad civil se haya manifestado como tal frente a la administración tributaria.**

✚ Por tal motivo, a efectos de su consideración como contribuyentes del impuesto sobre sociedades, **LAS SOCIEDADES CIVILES HABRÁN DE CONSTITUIRSE EN ESCRITURA PÚBLICA O BIEN EN DOCUMENTO PRIVADO, SIEMPRE QUE ESTE ÚLTIMO CASO, DICHO DOCUMENTO SE HAYA APORTADO ANTE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA A LOS EFECTOS DE LA ASIGNACIÓN DEL NÚMERO DE IDENTIFICACIÓN FISCAL DE LAS PERSONAS JURÍDICAS Y ENTIDADES SIN PERSONALIDAD**, de acuerdo con el artículo 24.2 del reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el real decreto 1065/2007, de 27 de julio.

✚ **Sólo en tales casos se considerará que la entidad TIENE PERSONALIDAD JURÍDICA A EFECTOS FISCALES.**

16

SOCIEDADES CIVILES (3)

EN RELACIÓN CON LA SEGUNDA CUESTIÓN (“OBJETO MERCANTIL”),

- ✚ Se entenderá por **objeto mercantil** la realización de una actividad económica de producción, intercambio o prestación de servicios para el mercado en un sector no excluido del ámbito mercantil.
- ✚ Quedarán, así, **excluidas** de ser contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades las entidades que se dediquen a **actividades agrícolas, ganaderas, forestales, mineras y de carácter profesional, por cuanto dichas actividades son ajenas al ámbito mercantil.**

17

SOCIEDADES CIVILES (4)

- **V2378-15** La entidad consultante es una **sociedad civil que realiza la actividad de venta menor** de juguetes y artículos de deporte, encuadrada en el epígrafe 659.6 del Impuesto sobre Actividades Económicas. A efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido está en el **régimen de recargo de equivalencia**.
 - En el presente caso, **la entidad consultante es una sociedad civil que goza de personalidad jurídica a efectos del Impuesto sobre Sociedades, puesto que se constituyó mediante documento privado presentado ante la Administración tributaria para la obtención de número de identificación fiscal.** Adicionalmente, la entidad consultante desarrolla una **actividad de venta menor** de juguetes y artículos de deporte, actividad económica **no excluida del ámbito mercantil y por tanto constitutiva de un objeto mercantil.**
 - Consecuentemente, **la entidad consultante, con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016, tendrá la consideración de contribuyente del Impuesto sobre Sociedades, puesto que cumple los requisitos establecidos en el artículo 7.1.a) de la LIS.**

18

SOCIEDADES CIVILES (5)

- **V2379-15**: La entidad consultante es una **sociedad civil que realiza la actividad de fabricación de artículos de carpintería metálica** encuadrada en el epígrafe 314.1 del Impuesto sobre Actividades Económicas. A efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido **tributa en el régimen de módulos**.
- En el presente caso, la entidad consultante **es una sociedad civil que goza de personalidad jurídica** a efectos del Impuesto sobre Sociedades, puesto que se constituyó mediante documento privado que debió presentar ante la Administración tributaria para la obtención de número de identificación fiscal. Adicionalmente, la **entidad consultante desarrolla una actividad de fabricación de artículos de carpintería metálica, actividad económica de carácter mercantil y por tanto constitutiva de objeto mercantil**.
 - Consecuentemente, la entidad consultante, **con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016, tendrá la consideración de contribuyente del Impuesto sobre Sociedades**, puesto que cumple los requisitos establecidos en el artículo 7.1.a) de la LIS.

19

SOCIEDADES CIVILES (6)

- **V2380-15** : La entidad consultante es una **sociedad civil particular que realiza la actividad de explotación agrícola de secano y regadío**. A efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido tributa en el **régimen especial agrario** y en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aplica el régimen especial de entidades en atribución de rentas, determinando sus resultados en **estimación objetiva**.
- En el presente caso, **la entidad consultante es una sociedad civil que desarrolla una actividad agrícola**. Puesto que **las actividades agrícolas están excluidas del ámbito mercantil**, la entidad consultante **no tendrá la consideración de contribuyente del Impuesto sobre Sociedades** por no cumplir los requisitos establecidos en el artículo 7.1.a) de la LIS. Consecuentemente, **seguirá tributando como entidad en atribución de rentas** conforme al régimen especial regulado en la Sección 2ª del Título X de la LIRPF.

20

SOCIEDADES CIVILES (7)

- **V2381-15:** La entidad consultante es una **sociedad civil, constituida mediante contrato privado en 2005, que se eleva a público en 2007**. Está participada por tres socios, con un porcentaje del 50%, 25% y 25%, respectivamente. **Desarrolla una actividad de ganadería, dedicándose a la explotación de ganado vacuno de leche así como la venta de terneros procedentes de dicha actividad.**
- Si la actividad desarrollada por la entidad consultante tiene la consideración de **objeto mercantil** y por tanto debe tributar como contribuyente del Impuesto sobre Sociedades.
 - “...no tendrá la consideración de contribuyente del Impuesto sobre Sociedades por no cumplir los requisitos establecidos en el artículo 7.1.a) de la LIS. Consecuentemente, seguirá tributando como entidad en atribución de rentas conforme al régimen especial regulado en la Sección 2ª del Título X de la LIRPF.”
- ▶ En el presente caso, **la entidad consultante es una sociedad civil que desarrolla una actividad ganadera**. Puesto que **las actividades ganaderas están excluidas del ámbito mercantil**, la entidad consultante **no tendrá la consideración de contribuyente del Impuesto sobre Sociedades** por no cumplir los requisitos establecidos en el artículo 7.1.a) de la LIS. Consecuentemente, **seguirá tributando como entidad en atribución de rentas** conforme al régimen especial regulado en la Sección 2ª del Título X de la LIRPF.

21

SOCIEDADES CIVILES (8)

- **V2377-15:** La entidad consultante es una **sociedad civil particular profesional, que desarrolla la actividad profesional** prevista en el **epígrafe 731 (ABOGADO) de la sección segunda de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE)**.
- “**Puesto que las actividades profesionales están excluidas del ámbito mercantil, la entidad consultante no tendrá la consideración de contribuyente del Impuesto sobre Sociedades** por no cumplir los requisitos establecidos en el artículo 7.1.a) de la LIS. **Consecuentemente, seguirá tributando como entidad en atribución de rentas** conforme al régimen especial regulado en la Sección 2ª del Título X de la LIRPF.”

22

SOCIEDADES CIVILES (9)

- **V2412-15:** La entidad consultante es una **sociedad civil particular, cuya actividad principal consiste en el asesoramiento fiscal y contable**, prevista en el epígrafe 842 de la sección primera de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE). Con el paso de los años, la entidad consultante también ha desarrollado **otras actividades complementarias**, tales como la **administración de fincas** (epígrafe 834) y **confección de nóminas y seguros sociales** de los clientes (epígrafe 849.9).
- En el presente caso, la entidad consultante es una **sociedad civil que goza de personalidad jurídica** a efectos del Impuesto sobre Sociedades, puesto que se constituyó mediante documento privado que debió presentar ante la Administración tributaria para la obtención de número de identificación fiscal.
 - **Puesto que las actividades desarrolladas por la entidad consultante consisten en la prestación de servicios para el mercado en un sector no excluido del ámbito mercantil, las mismas son constitutivas de un objeto mercantil.**
 - Consecuentemente, la entidad consultante, con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016, tendrá la consideración de contribuyente del Impuesto sobre Sociedades, puesto que cumple los requisitos establecidos en el artículo 7.1.a) de la LIS.

23

SOCIEDADES CIVILES (10)

- **V2392-15:** La entidad consultante es una **sociedad civil que se dedica a prestar servicios de propiedad inmobiliaria, obteniendo una comisión por la intermediación**, encuadrada en el epígrafe 834 de la sección primera del Impuesto sobre Actividades Económicas.
- En el presente caso, **la entidad consultante es una sociedad civil que goza de personalidad jurídica a efectos del Impuesto sobre Sociedades, puesto que se constituyó mediante documento privado que presentó ante la Administración tributaria para la obtención de número de identificación fiscal.**
 - **La entidad consultante desarrolla una actividad de prestación de servicios de propiedad inmobiliaria, actividad económica no excluida del ámbito mercantil y por tanto constitutiva de un objeto mercantil.**
 - Consecuentemente, **la entidad consultante, con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016, tendrá la consideración de contribuyente del Impuesto sobre Sociedades, puesto que cumple los requisitos establecidos en el artículo 7.1.a) de la LIS.**

24

SOCIEDADES CIVILES (11)

- **V2431-15:** La entidad consultante es una *sociedad civil de carácter particular y externo, residente en territorio español, con personalidad jurídica y plena capacidad para adquirir para sí cualesquiera bienes y derechos y asumir cualesquiera obligaciones.*
- Se constituyó mediante *escritura pública* y cuenta con número de identificación fiscal.
- **Su *objeto social* constituye la inversión de productos financieros, nacionales o extranjeros, y, en particular, en instituciones de inversión colectiva.**
- La única actividad que desarrolla la entidad consultante consiste en participar en una comunidad de bienes, cuyo objeto coincide con el de la entidad consultante. En concreto, la comunidad de bienes es titular de inversiones en activos financieros depositados y gestionados en el extranjero en entidades financieras.
 - En el presente caso, *la entidad consultante es una sociedad civil que goza de personalidad jurídica a efectos del Impuesto sobre Sociedades, pero que desarrolla una actividad de mera titularidad de inversiones en instrumentos financieros, actividad. Consecuentemente, la entidad consultante, con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016, **no tendrá la consideración de contribuyente del Impuesto sobre Sociedades**, puesto que no cumple los requisitos establecidos en el artículo 7.1.a) de la LIS.*

LA MODIFICACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DEL IVA EN CASO DE IMPAGO DE OPERACIONES

*Vicente Arbona
Noviembre, 2015*

INDICE

1.- MODIFICACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE EN EL CASO DE IMPAGO DE OPERACIONES NO INCURSAS EN PROCEDIMIENTOS CONCURSALES (ART. 80.CUATRO DE LA LEY 37/1992).

2.- MODIFICACION DE LA BASE IMPONIBLE EN EL CASO DE OPERACIONES INCURSAS EN PROCEDIMIENTOS CONCURSALES (ART. 80.TRES DE LA LEY 37/1992).

3.- CONCURRENCIA Y PRELACIÓN DE LOS PROCEDIMIENTOS DE LOS ARTÍCULOS 80.TRES Y 80.CUATRO LIVA.

4.- ASPECTOS O ELEMENTOS COMUNES EN LA MODIFICACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE CUANDO HAY CONCURSO DEL DESTINATARIO (Art. 80.Tres LIVA) Y EN CASO DE CRÉDITOS INCOBRABLES (Art. 80.Cuatro LIVA).

5.- RESUMEN DE PLAZOS. RIGUROSIDAD EN LA EXIGENCIA DE SU CUMPLIMIENTO. OTROS SUPUESTOS PARTICULARES.

6.- PROCEDIMIENTO A SEGUIR POR EL DEUDOR COMO CONSECUENCIA DE LA MODIFICACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE COMUNICADA POR EL ACREEDOR.

1.- MODIFICACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE EN EL CASO DE CRÉDITOS INCOBRABLES DE OPERACIONES NO INCURSAS EN PROCEDIMIENTOS CONCURSALES (ART. 80.CUATRO DE LA LEY 37/1992).

A) REGULACIÓN NORMATIVA DE LA MODIFICACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE: ART.80.CUATRO LIVA.

Conforme al art. 80.Cuatro de la Ley 37/92:

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

Se trata de una modificación voluntaria de la base imponible: *“podrá reducirse”*.

B) CONDICIONES QUE DEBEN CONCURRIR PARA CONSIDERAR UN CRÉDITO TOTAL O PARCIALMENTE INCOBRABLE.

1ª) Plazo de tiempo que debe transcurrir sin obtener el cobro total o parcial del crédito.

VOLUMEN DE OPERACIONES (Art. 121 LIVA) DEL EMPRESARIO O PROFESIONAL TITULAR DEL CREDITO DURANTE EL AÑO NATURAL INMEDIATO ANTERIOR AL DEL DEVENGO	PLAZO DESDE EL DEVENGO DEL IVA
Superior a 6.010.121,04 euros	Un año
Hasta 6.010.121,04 euros.	Seis meses / Un año

→ Hay que entender que el volumen de operaciones viene referido al del año natural inmediato anterior al del devengo de la operación.

→ Devengo en arrendamientos y operaciones de tracto sucesivo o continuado: *“en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción”* (art. 75.Uno.7º LIVA)¹.

2ª. “Que esta circunstancia haya quedado reflejada en los Libros Registros exigidos para este Impuesto”.

La circunstancia que ha de quedar reflejada en los libros registro es, en buena lógica, el impago por parte del destinatario. El libro registro en el que se ha de dejar constancia es el de facturas emitidas, que es el que plasma los documentos en los que se repercutió el IVA que ahora se pretende recuperar.

3ª. Que el destinatario de la operación actúe en la condición de empresario o profesional, o, en otro caso, que la base imponible de aquélla, Impuesto sobre el Valor Añadido excluido, sea superior a 300 euros.

¹ **V0472-11:** *“en tanto no se cancele plenamente la relación arrendaticia, en su caso, mediante el cumplimiento por sentencia judicial y desahucio, o bien por término del plazo de tres años del contrato, se seguirá devengando el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al arrendamiento del mismo. En concreto se debe expedir factura por el periodo consultado de julio-septiembre 2009 e ingresar el Impuesto sobre el Valor Añadido repercutido en la misma”.*

4ª. Que el sujeto pasivo haya instado su cobro al deudor.

4ª.1) Mediante reclamación judicial.

→ Se entiende que el acreedor ha instado el cobro de los créditos mediante reclamación judicial cuando se haya planteado la correspondiente demanda judicial, siempre y cuando sea admitida a trámite.

→ Momento en que puede realizarse la reclamación judicial al deudor:

- **V1214-13:** en cualquier momento anterior al cumplimiento del plazo de los tres meses para modificar la base imponible (en total 15 / 9 meses desde el devengo).

→ Equiparación del acto de conciliación judicial previsto en la Ley de Enjuiciamiento Civil a la reclamación judicial (**V0480-07; INFORMA 107131**):

→ Equiparación de la demanda de arbitraje (Ley 60/2003) a la reclamación judicial. (**V0643-09; V2512-12; 1038-03 y 1511-03**)

4ª.2) Mediante requerimiento notarial.

→ Requisitos que hacen válido un requerimiento notarial a efectos de calificar el crédito como incobrable a efectos de IVA: **V2534-10** que hace referencia a Informe de la Dirección General de Registros y del Notariado de 26 de octubre de 2010.

→ Debe tratarse de un acta notarial compuesta de dos secciones:

1ª Una rogación inicial dirigida por el requirente al notario en la que se dejará constancia:

- a) De los particulares que han de trasladarse a un tercero.
- b) La identificación del tercero a quien ha de dirigirse el requerimiento.
- c) El domicilio a que debe dirigirse el requerimiento.

2ª Una diligencia redactada y autorizada por el notario en la que se dejará constancia:

- a) Del intento de traslado del notario al tercero de la exigencia, petición, etc. que formula el rogante inicial.
- b) Del medio empleado para el ofrecimiento y su resultado.
- c) En su caso, la contestación que el requerido haya dado al requerimiento.

→ La Dirección General de Registros y del Notariado advierte que no cumplen la función del requerimiento notarial, otros tipos de actas en las que se priva al requerido del derecho de contestación que es inherente al acta de requerimiento:

- Actas de presencia: su contenido se reduce a lo presenciado por el notario.
- Actas de remisión de documentos por correo: la fe notarial cubre únicamente el contenido del documento remitido y el hecho de su remisión por un determinado medio, pero no los extremos relativos a si el envío llegó o no a su destinatario ni, en su caso, quién ni cuándo la haya recibido, o si ha podido quedar enterado de su contenido o no.

4ª.3) Caso de créditos adeudados por Entes públicos.

→ La reclamación judicial o el requerimiento notarial se sustituirán por una certificación expedida por el órgano competente del Ente público deudor de acuerdo con el informe del Interventor o Tesorero de aquél en el que conste el reconocimiento de la obligación a cargo del mismo y su cuantía.

→ **DGT V2752-10 y V2753-10:**

- El plazo de solicitud del certificado se extenderá desde el vencimiento de la deuda exigible y no pagada hasta el final del plazo para modificar la base imponible.
- La ausencia de expedición de la certificación no es susceptible de producir los efectos propios del silencio administrativo regulado en la Ley 30/1992 de RJAP y PAC.
- Solicitud del certificado en plazo y expedición una vez cumplido el plazo legal para la reducción de la base imponible.
 - ✓ La posibilidad de proceder a la reducción de la base imponible no puede verse impedida por la inacción administrativa.
 - ✓ El plazo para la reducción de la base imponible queda interrumpido hasta que se disponga del mismo.
 - ✓ La reducción de la base imponible no podrá realizarse hasta que se disponga del certificado.

C) PLAZO PARA REALIZAR LA MODIFICACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE. Art. 80.Cuatro.B) LIVA**1) En general.**

VOLUMEN DE OPERACIONES	PLAZO DESDE EL DEVENGO DEL IVA PARA CONSIDERAR EL CRÉDITO INCOBRABLE	PLAZO PARA MODIFICAR LA BASE IMPONIBLE
Superior a 6.010.121,04 euros	Un año	Tres meses siguientes a la finalización del plazo anterior.
Hasta 6.010.121,04 euros.	Seis meses / un año	

2) Rigurosidad en el cumplimiento de los plazos de modificación de la base imponible.

→ “Es criterio reiterado de este Centro Directivo que no procederá la modificación de la base imponible por créditos incobrables fuera de los plazos legales vigentes establecidos en la propia Ley” (V0750-10, V2768-10, V1981-11, V0255-11, V0556-12).

→ “El acreedor de la entidad consultante ha expedido las facturas rectificativas, que documentan la modificación de la base imponible, fuera del plazo previsto en los mencionados preceptos, la citada modificación no resultará procedente y, por tanto, la entidad consultante no estará obligada a aceptar dichas facturas”. (V2855-11, V2857-11).

D) SUPUESTOS DE NUEVA MODIFICACIÓN AL ALZA DE LA BASE IMPONIBLE TRAS LA REDUCCIÓN DE LA MISMA. Art. 80.Cuatro.C) LIVA

→ **Caso de cobro parcial o total de la contraprestación:**

- ✓ Destinatario actúa como empresario o profesional: no modificación al alza de la base imponible.
- ✓ Destinatario no actúa en condición de empresario o profesional: modificación al alza de la base imponible.

→ **Cuando el sujeto pasivo desista de la reclamación judicial al deudor o llegue a un acuerdo de cobro con el mismo con posterioridad al requerimiento notarial efectuado** deberá 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.

→ **¿Es adecuado imputar el cobro a las facturas más antiguas de las cuales ya se ha recuperado el IVA aunque existan facturas posteriores sobre las que todavía no se ha modificado la base imponible?** La DGT (V1214-13) acepta la imputación de los cobros realizados a las facturas más antiguas (criterio FIFO):

- a) Si hubiera sido rectificada la base imponible por declaración de crédito incobrable, la base imponible no deberá rectificarse al alza siempre que no se haya desistido en la reclamación judicial o notarial del crédito incobrable.
- b) Si no se hubiera modificado la base imponible de las facturas más antiguas, se entenderá que el IVA está incluido en las cantidades percibidas y en la misma proporción que la parte de contraprestación satisfecha, según lo que previene el artículo 80. Cinco.4ª de la Ley 37/1992 (cobros anteriores a la modificación de la base imponible).

2.- MODIFICACION DE LA BASE IMPONIBLE EN EL CASO DE OPERACIONES INCURSAS EN PROCEDIMIENTOS CONCURSALES (ART. 80.TRES DE LA LEY 37/1992).

→ Art. 80.Tres LIVA:

*“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 auto de declaración de concurso.*

- “... con posterioridad al devengo de la operación se dicte auto de declaración de concurso”:
 - ✓ Las cuotas de IVA que se pretenden modificar deben de haberse devengado con anterioridad al auto judicial de declaración de concurso (créditos concursales).
 - ✓ Si son devengadas con posterioridad al auto de declaración de concurso (créditos contra la masa²) no pueden reducirse por el art. 80.Tres LIVA.
- Ejemplo: si el auto de declaración del concurso se dicta el 20 de enero del 2014:
 - ✓ Todas las operaciones con IVA devengado hasta el 19 de enero 2014 (este incluido) y que no hayan sido pagadas por el deudor podrá modificarse su base imponible por el 80.Tres LIVA.
 - ✓ Las operaciones devengadas desde el 20 de enero del 2014 (este incluido), aunque no se paguen no pueden modificarse por el 80.Tres LIVA y podrán modificarse por el 80.Cuatro LIVA, como posteriormente se expondrá.

² El IVA devengado desde la declaración del concurso se considerará como **crédito contra la masa** y conforme al artículo 84.3 de la Ley Concursal *“cualquiera que sea su naturaleza y el estado del concurso, **se pagarán a sus respectivos vencimientos**”*. Estos créditos contra la masa son generados con posterioridad a la declaración del concurso, generalmente por el normal desarrollo de la actividad económica, y **deben ser satisfechos con preferencia a los créditos concursales**.

La exposición de motivos de la Ley Concursal señala *“Los créditos contra la masa operan con el carácter de prededucibles, en el sentido de que, antes de proceder al pago de los concursales, han de deducirse de la masa activa los bienes y derechos, no afectos a créditos singularmente privilegiados, que sean necesarios para satisfacer aquéllos a sus respectivos vencimientos.”*

→ **Plazo para la modificación de la base imponible:**

• **Art. 80.Tres LIVA:**

“La modificación, en su caso, no podrá efectuarse después de transcurrido el plazo máximo fijado en el número 5.º del apartado 1 del artículo 21 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal”.

• **Número 5.º del apartado 1 del artículo 21 de la Ley 22/2003.**

“5.º 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.”

REFORMA FISCAL → 2 meses más.

→ **Rectificación al alza de la base imponible después de realizada la reducción de la misma.**

• **Art. 80.Tres LIVA:**

“Solo cuando se acuerde la conclusión del concurso por las causas expresadas en el artículo 176.1, apartados 1.º, 4.º y 5.º de la Ley Concursal, el acreedor que hubiese modificado la base imponible deberá modificarla nuevamente al alza mediante la emisión, en el plazo que se fije reglamentariamente, de una factura rectificativa en la que se repercuta la cuota procedente”.

• **Artículo 176.1, apartados 1.º, 4.º y 5.º de la Ley Concursal:**

- ✓ Cuando la Audiencia Provincial, en apelación, revoque el auto de declaración del concurso.
- ✓ Cuando se produzca o compruebe el pago o la consignación de la totalidad de los créditos reconocidos o la íntegra satisfacción de los acreedores por cualquier otro medio.
- ✓ Cuando, una vez terminada la fase común del concurso, quede firme la resolución que acepte el desistimiento o la renuncia de la totalidad de los acreedores reconocidos.

- **Cobro de parte de la deuda tras la finalización del concurso. ¿Rectificación al alza de la base imponible previamente reducida? (V1131-10)**

“La consultante es acreedor de otra empresa declarada en concurso de acreedores. La consultante comunica su crédito al Juzgado de lo Mercantil siendo reconocido el mismo posteriormente por la Administración Concursal.

*La consultante procedió a modificar la base imponible presentando el correspondiente escrito ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria. **Tras la finalización del concurso, la consultante consigue cobrar parte de su crédito.***

CONSULTA: Obligación de reembolsar a la Hacienda Pública las cantidades reducidas y posteriormente recuperadas.”

CONTESTACIÓN: “De conformidad con lo expuesto, la consultante, una vez practicada la reducción de la base imponible, no volverá a modificar esta al alza salvo cuando se acuerde la conclusión del concurso por las causas expresadas en el artículo 176.1, apartados 1º, 3º y 5º de la Ley Concursal, citadas anteriormente, en cuyo caso la consultante deberá volver a modificar la base imponible al alza mediante la emisión, en el plazo que se fije reglamentariamente, de una factura rectificativa en la que se repercuta la cuota procedente.

No habiéndose concluido el concurso por estas causas específicas, no se deberá proceder a reembolsar cantidad alguna a la Hacienda Pública”.

- **Archivo del expediente del procedimiento concursal por falta de activos realizables. ¿Posibilidad de reducir la base imponible? (V2067-10).**

“... sociedad que presentó concurso de acreedores. Mediante Auto dictado por el juzgado mercantil competente, de 23 de diciembre de 2009, se ordenó el archivo del procedimiento concursal por inexistencia de bienes en la masa activa del concurso. Por tanto, el concurso se dio por concluido en todas sus secciones, ordenando librar los mandamientos al Registro Mercantil y la disolución de la sociedad, quedando a deber una cantidad a la consultante por servicios de producción y entrega de materiales.

*CONSULTA: **Si procede modificar la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido.***

CONTESTACIÓN “El hecho que se haya procedido al archivo del expediente del procedimiento concursal por falta de activos realizables no es óbice para que no se pueda llevar a cabo la modificación de la base imponible en el supuesto regulado en el artículo 80, apartado tres de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, ...”

3.- CONCURRENCIA Y PRELACIÓN DE LOS PROCEDIMIENTOS DE LOS ARTÍCULOS 80.TRES Y 80.CUATRO LIVA.

- En caso de un deudor en concurso, por las operaciones posteriores a la declaración de concurso, se puede modificar la base imponible por el art. 80.Cuatro LIVA.
- En caso de un crédito incobrable respecto del que no se modifica la base imponible en el plazo establecido en el art. 80.Cuatro LIVA, si posteriormente es declarado en concurso, se puede modificar la base imponible por el art. 80.Tres LIVA.
- En caso de deudor en concurso, por operaciones anteriores a la declaración de concurso, si no se modifica la base imponible por el art. 80.Tres LIVA, no se puede modificar posteriormente por el art. 80.Cuatro LIVA

4.- ASPECTOS O ELEMENTOS COMUNES EN LA MODIFICACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE CUANDO HAY CONCURSO DEL DESTINATARIO (Art. 80.Tres LIVA) Y EN CASO DE CRÉDITOS INCOBRABLES (Art. 80.Cuatro LIVA).

A) PAGOS PARCIALES ANTERIORES A LA MODIFICACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE.

→ **Art. 80.Cinco.4ª LIVA:**

“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.”

→ **Ejemplo.** Una entidad ha realizado una venta por importe de 300.000 euros más IVA al 21% (63.000 euros) en el año X.

En marzo de X+1 recibe un pago de 100.000 euros.

- *En dicho pago se entiende que está incluido el IVA:*
- *Base imponible: $100.0000 / 1,21 = 82.644,63$ euros. IVA 21% = 17.355,37 euros.*

En mayo, el deudor presenta concurso de acreedores.

- *Se podrá modificar la base imponible por importe de $300.000 - 82.644,63 = 217.355,37$ euros.*
- *Se podrá recuperar el IVA por importe de 21% de $217.355,37 = 45.644,63$ euros.*

B) LIMITACIONES A LA POSIBILIDAD DE MODIFICACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE (Art. 80.Cinco.1ª LIVA).

→ **Por razón del acreedor:**

- **Sujetos pasivos del régimen simplificado del IVA:**
 - ✓ Operaciones incluidas en el régimen simplificado: no se admite la rectificación de la base imponible pues en dicho régimen no se declaran las operaciones realmente efectuadas, sino una estimación de las mismas (**V0254-04; V2432-09; V1797-13**).
 - ✓ Operaciones que quedan fuera del régimen especial simplificado (entregas de activos fijos materiales y las transmisiones de activos fijos inmateriales): se admite la rectificación de la base imponible pues en ellas sí debe repercutirse el IVA real al destinatario.
- **Sujetos pasivos del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca:**
 - ✓ No cabe modificación a la baja salvo para aquellas operaciones que quedan fuera del régimen y por las que sí deben emitir factura y repercutir el IVA (entregas de bienes de inversión de naturaleza inmobiliaria).

- **Proveedores de sujetos pasivos en el régimen especial del recargo de equivalencia:** la reducción alcanzaría al IVA y al recargo de equivalencia.
- **Sujetos pasivos en el régimen especial del recargo de equivalencia:** cabe la modificación en el caso de operaciones con artículos o productos excluidos (vehículos, joyas, etc. Art. 59.2 RIVA).

→ **Por razón de la garantía del crédito:**

- a) Que disfruten de garantía real en la parte garantizada. El simple hecho de ostentar garantía real impide el ejercicio de la rectificación del IVA, incluso cuando se trata de una segunda hipoteca (**V1185-10**).
- b) 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.

→ **Por razón del deudor³:**

- a) Créditos entre personas o entidades vinculadas a efectos del IVA⁴.
 - Los supuestos en los que existe vinculación nos los da el art. 79.5 LIVA.
 - El campo de aplicación de la vinculación en IVA es más amplio que el fijado por el art. 16 TRLIS ya que afecta no solo a las operaciones entre personas físicas con sociedades o entre sociedades con sociedades, sino también entre personas físicas con otras personas físicas y a las realizadas con trabajadores o el personal de la empresa.
- b) Créditos adeudados por entes públicos⁵:
 - No aplicación del art. 80.Tres LIVA: debido a que las entidades de derecho público no pueden ser declaradas en concurso (art. 1.3 Ley Concursal).
 - Si aplicación del art. 80.Cuatro LIVA: se exige que se acredite documentalmente el impago mediante certificación expedida por el órgano competente del ente público con el informe del interventor o tesorero.
- c) Créditos cuyo deudor no esté establecido en el territorio de aplicación del IVA, ni en Canarias, Ceuta o Melilla.
- d) En créditos incobrables: si se trata de un cliente particular y el importe de la base imponible de la operación, IVA excluido, no supere los 300 €.

³ **Cesión de créditos:** En los casos de cesión de créditos entre empresas el sujeto pasivo que efectuó la repercusión al destinatario de las operaciones es quien debe efectuar la modificación de la base imponible, aunque haya cedido el crédito a un tercero. (**V2342-08**).

⁴ En cuanto al momento en que debe apreciarse la vinculación, según se desprende de la **V1092-10**, debe atenderse al momento de declaración de concurso, en caso de producirse éste.

⁵ Respecto a la consideración, a estos efectos, como ente público a una entidad con forma societaria y participada íntegramente por un ente público (ente local, estatal o Comunidad Autónoma) ver DGT **V0645-07**.

C) FACTURACIÓN Y ANOTACIÓN PREVIA EN EL LIBRO REGISTRO DE FACTURA EMITIDAS DE LAS OPERACIONES CUYA BASE IMPONIBLE SE PRETENDE MODIFICAR.

→ Art. 24.2.a)1º RIVA:

“Las operaciones cuya base imponible se pretenda rectificar deberán haber sido facturadas y anotadas en el libro registro de facturas expedidas por el acreedor en tiempo y forma.”

D) AUTOLIQUIDACIÓN PREVIA DE LAS OPERACIONES CUYA BASE IMPONIBLE SE PRETENDE MODIFICAR.

→ Aunque no lo indique expresamente el art. 80 LIVA.

E) OBLIGACIÓN DEL ACREEDOR DE EXPEDIR Y REMITIR FACTURA RECTIFICATIVA PARA DOCUMENTAR LA MODIFICACIÓN.

→ **Regulación de la obligación: art. 24.1 RIVA:**

- El sujeto pasivo estará obligado a expedir y remitir al destinatario de las operaciones una nueva factura rectificativa de la anteriormente expedida en la se anule la cuota repercutida.
- **NOVEDAD**⁶: *“debiendo acreditar el sujeto pasivo dicha remisión.”*
- **NOVEDAD**⁷: *“En los supuestos del apartado tres del artículo 80 de la Ley del Impuesto, deberá expedirse y remitirse asimismo una copia de dicha factura a la administración concursal y en el mismo plazo”.*

→ **Expedición de la factura rectificativa:** artículo 15 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

“Artículo 15. Facturas rectificativas.

....

2. Igualmente, será obligatoria la expedición de una factura rectificativa en los casos en que... se hubieran producido las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de la Ley del Impuesto, dan lugar a la modificación de la base imponible.

...

4. La rectificación se realizará mediante la emisión de una nueva factura en la que se haga constar los datos identificativos de la factura rectificada. Se podrá efectuar la rectificación de varias facturas en un único documento de rectificación, siempre que se identifiquen todas las facturas rectificadas...

⁶ Introducida por RD 828/2012, de 25.10, con efectos 27/10/2014.

⁷ Introducida por RD 828/2012, de 25.10, con efectos 27/10/2014.

→ **Criterio de la DGT sobre la confección de la factura rectificativa (V2758-11)**

“En el supuesto al que se refiere el escrito de consulta se da el caso de que los destinatarios de las operaciones están incurso en un proceso judicial. En tal circunstancia, parece lo más adecuado la expedición de una factura en la que se mantenga el dato relativo a la base imponible en los términos en que se procedió a la expedición del documento original, consignando corregido el dato de cuota tributaria que se deja de repercutir al cliente precisamente como consecuencia de la modificación de la base imponible, dejando claro que dicho dato se hace igual a cero.”

FACTURA ORIGINAL

GUIMERA ASSESSORS SL				
C.I.F. B12222222 CL SEVERO OCHOA, 50 12580 BENICARLO				
Nº FACTURA: 1 Fecha: 20/02/12			DEUDOR SL CL CORTS VALENCIANES, 222 12580 BENICARLO	
			C.I.F.: B14555555	
CONCEPTO	Cantidad	Precio	Iva	Importe
ASESORIA FISCAL, CONTABLE Y LABORAL 1T	1	1000,00	21	1000,00
Base	% Iva	Cuota Iva	TOTAL FACTURA	
1000,00	21	210,00	1.210,00 €	

FACTURA RECTIFICATIVA (I)

GUIMERA ASSESSORS SL				
C.I.F. B12222222 CL SEVERO OCHOA, 50 12580 BENICARLO				
Nº FACTURA: R1 Fecha: 12/11/12			DEUDOR SL CL CORTS VALENCIANES, 222 12580 BENICARLO	
			C.I.F.: B14555555	
CONCEPTO	Cantidad	Precio	Iva	Importe
FACTURA RECTIFICATIVA QUE SUSTITUYE A LA FACTURA Nº 1 DE FECHA 20/02/12 POR CAUSA DE MODIFICACION DE BASE IMPONIBLE Y ANULACION DE CUOTA REPERCUTIDA	1	1000,00	0	1000,00
"Esta factura se emite en cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 80.3 de la Ley 37/1992 del IVA y el artículo 24 del R.D. 1624/1992 del Reglamento del IVA"				
Cuota de IVA anulada: - 210,00				
Base	% Iva	Cuota Iva	TOTAL FACTURA	
1000,00	0	0,00	1.000,00 €	

FACTURA RECTIFICATIVA (II)

GUIMERA ASSESSORS SL				
C.I.F. B12222222 CL SEVERO OCHOA, 50 12580 BENICARLO				
Nº FACTURA: R1		DEUDOR SL		
Fecha: 12/11/12		CL CORTS VALENCIANES, 222 12580 BENICARLO		
C.I.F.: B14555555				
CONCEPTO	Cantidad	Precio	Iva	Importe
	1	0,00	21	0,00
"Esta factura se emite en cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 80.3 de la Ley 37/1992 del IVA y el artículo 24 del R.D. 1624/1992 del Reglamento del IVA"				
Base	% Iva	Cuota Iva	TOTAL FACTURA	
0,00	21	-210,00	- 210,00 €	

→ **Plazo para “expedir” la factura rectificativa conforme al art. 15.3 del Reglamento de facturación.**

- ✓ Una vez transcurrido el plazo (de un año o seis meses) desde el devengo del IVA para que el crédito haya pasado a ser considerado incobrable.
- ✓ Pero dentro de los tres meses siguientes a la finalización del plazo anterior.

→ **Plazo para “remitir” la factura rectificativa.**

- El art. 24.1 RIVA obliga al sujeto pasivo no sólo a “expedir” sino también a “remitir al destinatario de las operaciones una nueva factura ...”
- El art. 18 del Reglamento de facturación nos indica el plazo para remitir la factura rectificativa al destinatario:

“La obligación de remisión de las facturas... deberá cumplirse en el mismo momento de su expedición o bien, cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal, en el plazo de un mes a partir de la fecha de su expedición.”

- Cuestión que se plantea: ¿dentro del plazo de los tres meses debe de haberse expedido la factura y también debe haberse remitido?, o bien, sólo se exige la emisión mientras que la remisión debe ajustarse al plazo del art. 18 del Reglamento de facturación, aunque se realice fuera del plazo de los tres meses que hay para modificar la base imponible.

→ **Necesidad de acreditar por el acreedor la remisión de la factura rectificativa.**

- Regulada en el art. 24.1 RIVA, según redacción dada por el RD 828/2013, con efectos 27/10/2013:

“... debiendo acreditar el sujeto pasivo dicha remisión.”

- Medios para acreditar la remisión:

- ✓ TEAC (Resolución de 21/09/2010, número 7340/2008):

“La normativa española del Impuesto sobre el Valor Añadido no prevé medios de prueba específicos a tal fin, por lo que la sociedad consultante podrá utilizar para ello cualquier medio de prueba admitido en Derecho.”

- ✓ DGT **V2319-12:**

“... este Centro Directivo no puede especificar cuáles son los medios más idóneos para acreditar la remisión y expedición de la factura rectificativa al destinatario en el supuesto objeto de consulta ya que no están contemplados de forma explícita en la Ley del Impuesto ni en las normas dictadas en su desarrollo.”

Será la entidad consultante quien habrá de presentar, en cada caso, los medios de prueba que, conforme a Derecho, sirvan para justificar los requisitos previstos..., los cuales serán valorados por la Administración tributaria.”

- ✓ ¿Certificado de correos, burofax?...
- ✓ Una entidad mercantil tiene arrendado un local comercial y el arrendatario ha impagado la renta, promoviendo dicha entidad un procedimiento de desahucio. La mercantil ha enviado las facturas rectificativas por burofax al arrendatario, negándose éste a su recepción. Pues bien, la acreditación de la remisión de la correspondiente factura rectificativa por parte de la entidad, a que se refiere el segundo párrafo del art. 24.1 del RD 1624/1992 (Rgto. IVA), podrá efectuarse remitiendo la factura mediante un burofax con copia certificada, como una de las modalidades de envío de burofax previstas por la Sociedad Estatal Correos y Telégrafos, S.A., **sin que a dichos efectos, sea preciso acreditar la recepción de dicho burofax por el destinatario**, pues dicho precepto lo que exige es la acreditación de la remisión, no su aceptación por el destinatario (**V0890/2014**)
- ✓ Art. 9 Reglamento de facturación. Factura electrónica:

“1. Se entenderá por factura electrónica aquella factura que se ajuste a lo establecido en este Reglamento y que haya sido expedida y recibida en formato electrónico.

2. La expedición de la factura electrónica estará condicionada a que su destinatario haya dado su consentimiento”.

→ **Plazo para realizar la expedición y remisión de la factura en casos de modificación de la base imponible conforme al art. 80.Tres. LIVA, deudores incursos en concurso.**

- **Informe de la DGT de 11/01/2013, en relación con el plazo para la modificación de la base imponible previsto en el art. 80.Tres LIVA.**

*“... se podrá modificar la base imponible, **mediante la emisión de la factura rectificativa**, desde la fecha en que se dicte el auto de declaración de concurso del deudor, sin que, en ningún caso, proceda dicha modificación una vez transcurrido el plazo del mes a que se refiere el número 5º del apartado 1 del artículo 21 de la Ley Concursal.”⁸*

- **En cuanto a la remisión será normal que la factura se remita como máximo en el plazo del mes siguiente al día siguiente a la publicación del auto en el BOE,** ya que dentro de este mes los acreedores deben poner en conocimiento de la administración concursal la existencia de sus créditos y el importe de los mismos, **si no quieren que el crédito sea calificado como subordinado,** conforme al artículo 21.1.5º y el artículo 92 de la Ley Concursal, para la formación de la masa pasiva del concurso.

→ **Anotación de la factura rectificativa en libros (V1701-11)**

- CONSULTA:

*“El empresario consultante ha expedido facturas rectificativas como consecuencia de que un cliente ha entrado en concurso de acreedores, habiendo notificado dicha circunstancia a la Agencia Estatal de Administración Tributaria. **En qué libro registro deben anotarse estas facturas rectificativas.**”*

- CONTESTACIÓN: *“...las facturas rectificativas, ..., deberán ser objeto de **anotación separada en el libro registro de facturas expedidas***

***consignando** su número, la fecha de expedición, identificación del cliente, naturaleza de la operación, base imponible, tipo impositivo y cuota,*

***debiéndose hallar anotadas** ... en el momento en que se realice la liquidación y pago del Impuesto relativo a dichas operaciones o, en cualquier caso, antes de que finalice el plazo legal para realizar la referida liquidación y pago en período voluntario.”⁹*

⁸ **Art. 80.Tres LIVA:** *“La modificación, en su caso, no podrá efectuarse después de transcurrido el plazo máximo fijado en el número 5.º del apartado 1 del artículo 21 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal”.*

Número 5.º del apartado 1 del artículo 21 de la Ley 22/2003: *“5.º 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.”*

⁹ **V1701-11:** *“El sistema de anotación de las facturas rectificativas en el libro registro de facturas expedidas dependerá de la forma en que aquéllas hayan sido expedidas, es decir, bien indicando directamente el importe de la rectificación, bien tal como quedan tras la rectificación efectuada. También dependerá de los procedimientos de anotación que, en particular, tengan adoptados los diferentes sujetos pasivos, que deben permitir, en todo caso, determinar con precisión en cada período de liquidación el importe total del Impuesto sobre el Valor Añadido que se hubiera repercutido a los clientes, conforme establece el artículo 67 del Reglamento de dicho Impuesto.”*

F) OBLIGACIÓN DEL ACREEDOR DE COMUNICAR A LA AEAT LA MODIFICACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE.

→ Esta obligación viene **regulada en el art. 24.2.a).2º RIVA** (según redacción dada por el RD 828/2013, con efectos 1/1/2014).

→ **Contenido de la comunicación:** la modificación de la base imponible, haciendo constar:

- Que dicha modificación no se refiere a créditos garantizados, afianzados o asegurados, a créditos entre personas o entidades vinculadas, ni a operaciones cuyo destinatario no está establecido en el territorio de aplicación del Impuesto ni en Canarias, Ceuta o Melilla.
- Si se trata de créditos incobrables: que el deudor no ha sido declarado en concurso o si ha sido declarado en concurso que la factura rectificativa expedida es anterior a la fecha del auto de declaración del concurso.

→ **Plazo para efectuar la comunicación:**

- Un mes contado desde la fecha de expedición de la factura rectificativa.
- Puede efectuarse fuera del plazo de tres meses (art. 80.Cuatro) o un mes (art. 80.Tres) que hay para la emisión de la factura rectificativa.

→ **Forma:** vía electrónica, a través del formulario 952 disponible a tal efecto en la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

→ **Documentación a acompañar** (debe presentarse a través del registro electrónico de la AEAT):

- La copia de las facturas rectificativas, en las que se consignarán las fechas de expedición de las correspondientes facturas rectificadas.
- En el supuesto de créditos incobrables, los documentos que acrediten que el acreedor ha instado el cobro del crédito mediante reclamación judicial al deudor o mediante requerimiento notarial.
- En el caso de créditos adeudados por Entes públicos, el certificado expedido por el órgano competente del Ente público deudor.
- Ya no es necesario adjuntar copia del auto de declaración de concurso.

→ **Instrucciones para la correcta presentación de la comunicación por el acreedor:**

- a) **Previamente a la presentación del formulario 952 se presenta la documentación complementaria** a través del registro electrónico mediante la opción " Aportar documentación complementaria", a la que se accede a través de la ruta Impuestos y tasas/ IVA/ IVA. Comunicación de la modificación de la base imponible en supuestos de concurso y por crédito incobrable.

La presentación de la 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. Acreedor" para poder realizar la posterior presentación de la referida comunicación.

- b) Una vez obtenido el código del asiento de registro, **la comunicación se podrá realizar y presentar** por medio certificado electrónico, o bien, PIN24H (en el supuesto de personas físicas) a través de siguiente ruta de la Sede Electrónica Impuestos y tasas/ IVA/ IVA. Comunicación de la modificación de la base imponible en supuestos de concurso y por crédito incobrable.

→ **Formulario 952:**

		Agencia Tributaria Teléfono: 901 33 55 33 www.agenciatributaria.es		Impuesto sobre el Valor Añadido Comunicación de modificación de la base imponible. Acreedor (artículo 24.2.a.2º del Reglamento del IVA)	
Declarante		Nro de justificante: 9520345641992			
NIF del acreedor E07786544		Apellidos y nombre, razón social o denominación del acreedor COMUNIDAD PROP.DOLORES MOLINA MERCEDES M			
El acreedor manifiesta que la modificación de la base imponible realizada no se refiere a créditos garantizados, fianzados o asegurados, a créditos entre personas o entidades vinculadas, ni a operaciones cuyo destinatario no esté establecido en el territorio de aplicación del impuesto ni en Canarias, Ceuta o Melilla.....		<input checked="" type="checkbox"/>			
El acreedor manifiesta que la modificación de la base imponible realizada se refiere a créditos incobrables fianzados por Entes públicos		<input type="checkbox"/>			
El acreedor manifiesta que la modificación realizada se refiere a créditos incobrables de un deudor que no ha sido declarado en concurso o, en su caso, que la factura rectificativa expedida al mismo es anterior a la fecha del auto de declaración del concurso		<input type="checkbox"/>			
Persona con quien relacionarse					
Teléfono 639230048		Apellidos y nombre JUAN MARI SALVADOR			
Documentación adicional obligatoria					
La documentación adicional obligatoria (art. 24.2.a.2º del Reglamento del IVA), debe ser anexada con carácter previo a la presentación de este formulario, en el trámite "aportar documentación complementaria". Código del asiento de registro					
RGE791001622014					
Declarado 1					
NIF deudor X2141948G		Apellidos y nombre, razón social o denominación del deudor MEINI GIANLUCA			
Facturas rectificativas expedidas FR2/2013		Período en el que ha declarado la modificación de la base imponible 2T 2013			
Tipo de documento <input type="checkbox"/>		Fecha del documento 30/12/2013			
Base imponible modificada 4.036,50		Cuotas de IVA no cobradas 847,68			

→ **Incumplimiento del plazo de comunicación a la AEAT para modificar la base imponible - Resolución TEAC 17/07/2014:**

- ✓ Aunque la ley del IVA exige una rigurosidad en el cumplimiento de los plazos, igual que la DGT, el TEAC en esta resolución y en relación al plazo para comunicar a la AEAT la modificación de base imponible ha establecido que:
- ✓ *“En el presente caso, ha existido comunicación a la Administración Tributaria de la información necesaria para un adecuado control de las rectificaciones efectuadas y su correspondiente reflejo en las autoliquidaciones del sujeto pasivo de las operaciones objeto de rectificación y del destinatario de dichas operaciones. **Si bien dicha comunicación ha sido tardía, no se aprecia en el expediente, ni se justifica en el acto impugnado, en qué medida el retraso incurrido ha incidido en la adecuada gestión y control del Impuesto que incumbe a la Administración**”.*

G) CONSIGNACIÓN EN LAS AUTOLIQUIDACIONES DEL IVA DE LA MODIFICACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE.

- **¿Cuándo?** Artículo 89.Cinco Ley 37/1992:

“Cinco. Cuando la rectificación **determine una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas**, el sujeto pasivo podrá optar por cualquiera de las dos alternativas siguientes:

- Iniciar ante la Administración Tributaria el correspondiente procedimiento de devolución de ingresos indebidos.
- Regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al período en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación. ...”.

→ **Modelo 303**

Liquidación (3)			
Régimen general			
IVA devengado	Base imponible	Tipo %	Cuota
Régimen general	01	02	03
	04	05	06
	07	08	09
Adquisiciones intracomunitarias de bienes y servicios	10		11
Otras operaciones con inversión del sujeto pasivo (excepto. adq. intracom)	12		13
Modificación bases y cuotas	14		15
Recargo equivalencia.....	16	17	18
	19	20	21
	22	23	24
Modificaciones bases y cuotas del recargo de equivalencia	25		26
Total cuota devengada ([03] + [06] + [09] + [11] + [13] + [15] + [18] + [21] + [24] + [26])...			27

14 y 15 Modificación de bases y cuotas: se hará constar con el signo que corresponda la modificación de bases imponibles y cuotas de operaciones en las que concurra cualquiera de las causas previstas en el artículo 80 de la LIVA (Artículo 24, apartado 1 y 2 del RIVA), así como cualquier otra modificación de bases y cuotas.

En ninguno de estos supuestos deberá procederse a desglosar por tipos de gravamen las bases y cuotas modificadas. Si la modificación supone minoración de bases y cuotas se consignará con signo menos.

5.- PROCEDIMIENTO A SEGUIR POR EL DEUDOR COMO CONSECUENCIA DE LA MODIFICACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE COMUNICADA POR EL ACREEDOR.

1. CONSIGNACIÓN EN LAS AUTOLIQUIDACIONES DE IVA DE LA MODIFICACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE¹⁰.

1.1. Deudores en general:

- a) Cómo: menor IVA deducible. Incluyendo las cuotas rectificadas que no hubieran sido deducibles¹¹.
- b) Cuándo: en la declaración-liquidación correspondiente al período en que se hayan recibido las facturas rectificativas.

1.2. Deudores en concurso:

- a) Cómo: menor IVA deducible. Incluyendo las cuotas rectificadas que no hubieran sido deducibles.
- b) Cuándo:
 - b.1) Facturas recibidas antes del 31/10/12¹²:
 - En la declaración-liquidación correspondiente al período en que se hayan recibido las facturas rectificativas.
 - Crédito contra la masa.

b.2) Facturas recibidas a partir del 31/10/2012:

- Nueva redacción del art. 114.Dos.2º.segundo párrafo LIVA¹³:

“Tratándose del supuesto previsto en el artículo 80.Tres de esta Ley, la rectificación deberá efectuarse en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que se ejerció el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, sin que proceda la aplicación de recargos ni de intereses de demora”.

¹⁰ Regulación: Arts. 80.Cinco.5ª y 114.Dos.2º, párrafos segundo y cuarto párrafo, LIVA y 24.2.b), 2º - 3º y 4ª RIVA.

¹¹ Deudores que no presentan autoliquidaciones, por ejemplo, por realizar operaciones exentas: ¿modelo 309?.

¹² Fecha de entrada en vigor de la Ley 7/2012.

¹³ Según redacción Ley 7/2012.

Ejemplo 1: Auto de declaración de concurso el 25 de marzo de 2014. Factura impagada recibida y deducida en el segundo trimestre de 2011 con un IVA soportado de 12.000 euros. Se recibe factura rectificativa del acreedor el 15 de abril de 2014

Solución:

- ✓ Deberá presentarse declaración complementaria del 2T/2011 minorando el IVA soportado en 12.000 euros.
- ✓ Hipótesis a): la autoliquidación inicial del 2T/2012 generó un saldo a compensar de 30.000 euros.
 - La declaración complementaria presentará un saldo a compensar de 18.000 euros (30.000 – 12.000).
 - “sin que proceda la aplicación de recargos ni de intereses de demora”: ¿y sanciones?
 - Este menor importe a compensar tendrá incidencia en las autoliquidaciones que se presentaron posteriormente compensado los 30.000 euros: ¿más complementarias?
- ✓ Hipótesis b): la autoliquidación inicial del 2T/2012 generó un saldo a ingresar de 5.000 euros.
 - La declaración complementaria presentará un importe a ingresar de 12.000 euros.
- ✓ NOTA: en ambos casos, estas declaraciones complementarias se presentarán en el mismo plazo que las correspondientes al período impositivo de la fecha del auto de concurso: 1T/2014.

Ejemplo 2: Auto de declaración de concurso el 25 de marzo de 2014. Factura impagada recibida y deducida en el tercer trimestre de 2009 con un IVA soportado de 12.000 euros. Se recibe factura rectificativa del acreedor el 15 de abril de 2014

Solución:

- ✓ Al estar prescrito el 3T/2009, deberá minorar el IVA soportado en 12.000 euros en la declaración liquidación preconcursal del 1T del 2014 (hechos impositivos anteriores a la fecha del auto: del 1/1/14 al 25/03/14).

Ejemplo 3: Auto de declaración de concurso el 25 de marzo de 2014. Factura impagada recibida y deducida en el segundo trimestre de 2011 con un IVA soportado de 12.000 euros, del cual fue deducible el 50 por 100 al ser aplicable la regla de la prorrata. Se recibe factura rectificativa del acreedor el 15 de abril de 2014

Solución:

- ✓ Deberá presentarse declaración complementaria del 2T/2011 minorando el IVA soportado en 6.000 euros.
- ✓ Deberá minorar el IVA soportado en 6.000 euros en la declaración liquidación preconcursal del 1T del 2014 (hechos impositivos anteriores a la fecha del auto: del 1/1/14 al 25/03/14).

1.3. **Modelo 303.**

IVA deducible	Base	Cuota
Por cuotas soportadas en operaciones interiores corrientes.....	28	29
Por cuotas soportadas en operaciones interiores con bienes de inversión.....	30	31
Por cuotas soportadas en las importaciones de bienes corrientes.....	32	33
Por cuotas soportadas en las importaciones de bienes de inversión.....	34	35
En adquisiciones intracomunitarias de bienes y servicios corrientes.....	36	37
En adquisiciones intracomunitarias de bienes de inversión.....	38	39
Rectificación de deducciones.....	40	41
Compensaciones Régimen Especial A.G. y P.	42	
Regularización bienes de inversión.....	43	
Regularización por aplicación del porcentaje definitivo de prorrata.....	44	
Total a deducir ([29] + [31] + [33] + [35] + [37] + [39] + [41] + [42] + [43] + [44]).....	45	

40 y 41 Se harán constar el importe de la base imponible y de las cuotas deducibles rectificadas, regularizadas en las autoliquidaciones del ejercicio. No se incluirán aquellas rectificaciones que hayan sido regularizadas en autoliquidaciones de periodos anteriores (artículo 24, apartado 2.b) del RIVA). Si el resultado de la rectificación implica una minoración de las deducciones, se consignará con signo negativo.

2. **COMUNICACIÓN DEL DEUDOR A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA¹⁴.**

- ✓ Presentará por vía electrónica el formulario 952 disponible en la sede electrónica de la Agencia estatal de Administración Tributaria.
- ✓ Contenido:
 - La circunstancia de haber recibido las facturas rectificativas que le envíe el acreedor
 - El importe total de las cuotas rectificadas, incluidas las que no fueron deducibles.
- ✓ Plazo: en el mismo plazo previsto para la presentación de la declaración-liquidación antes señalada.
- ✓ Efectos para el acreedor del incumplimiento de esta obligación de comunicación por el deudor: no impedirá la modificación de la base imponible por parte del acreedor.

3. **OBLIGADOS AL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES ANTERIORES EN CASO DE DEUDORES EN CONCURSO.**

- En régimen de intervención de facultades: deudor concursal o en la administración concursal, en defecto de aquél.
- En régimen de suspensión de facultades de administración y disposición: administración concursal.

¹⁴ Regulación: art. 24.2.b), 1ª RIVA.