

MODIFICACIÓN DE BASE IMPONIBLE POR CONCURSO DE ACREEDORES DE UN CLIENTE. CÓMO RECUPERAR EL IVA.

Artículo nº 15– 2023

16.10.2023

CONTABLE



Albert Mallo
Economista
Departamento Contable
albert@mallolassessors.com

La publicación de esta semana está relacionada con un tema que, muy a pesar nuestro, muchas empresas la considerarán interesante. La guerra entre Rusia y Ucrania, el fin de las carencias de los préstamos ICO y la creciente inflación en la zona euro ha repercutido en que muchas empresas hayan tenido que abocarse a solicitar concurso de acreedores con lo que ello supone: dejar de pagar facturas a acreedores que se ven afectados. En estos casos, ¿qué pasa con el IVA repercutido en la factura e ingresado en la AEAT por parte del acreedor?

La Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido prevé, en los apartados Tres y Cuatro de su artículo 80, dos supuestos de modificación de base imponible a través de los cuales se permite al acreedor poder “recuperar” el IVA de las facturas que no ha cobrado. El supuesto previsto en el artículo 80.Cuatro es el del caso en el que un cliente deja de pagar una factura sin declararse en concurso de acreedores. En este caso debemos esperar seis meses desde la fecha de devengo del IVA para poder recuperar ese impuesto (un año para las empresas que facturan más de 6.010.121,04 euros). Es decir, los empresarios que facturen menos de 6.010.121,04 euros considerados como *pyme* podrán modificar la base imponible una vez transcurridos 6 meses, o bien esperar al plazo general de 1 año para el resto de los empresarios. Esto está regulado en el **artículo 80.Cuatro de la Ley 37/1992 del IVA** y en el **artículo 24 del Reglamento del IVA**, que establecen los requisitos para modificar dicha base cuando el cliente moroso no haya hecho efectivo el pago.

Ahora bien, a través del presente artículo queremos hacer hincapié al supuesto previsto en el artículo 80.Tres de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido: ¿qué ocurre con el IVA que en su momento hemos ingresado a Hacienda y que no cobraremos por parte de nuestro cliente declarado en concurso?

El **artículo 80.Tres de la Ley 37/1992 del IVA** establece que “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. La modificación, en su caso, no podrá efectuarse después de transcurrido el plazo de dos meses contados a partir del fin del plazo máximo fijado en el número 5.º del apartado 1 del artículo 21 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.

(...)” Este precepto de la normativa concursal establece que los acreedores dispondrán del plazo de un mes a contar desde el día siguiente a la publicación del concurso en el BOE para poner en conocimiento de la administración concursal la existencia de sus créditos. Por lo tanto, el plazo máximo para rectificar la base imponible es de tres meses a contar desde la publicación en el BOE de la declaración del concurso.

¿Qué se deberá hacer en este plazo de 3 meses? El artículo 24 del Reglamento del IVA (RD 1624/1992) nos lo indica: el sujeto pasivo estará obligado a expedir y remitir al destinatario de las operaciones una nueva factura en la que se rectifique o, en su caso, se anule la cuota repercutida. Asimismo y deberá remitir una copia también de la factura a la administración concursal en el mismo plazo. La acreditación de esta remisión corresponderá al acreedor.

Ahora bien, la modificación de la base imponible quedará condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:

- Las operaciones cuya base imponible se pretenda rectificar deberán haber sido facturadas y anotadas en el registro de facturas expedidas por el acreedor en tiempo y forma.
- El acreedor tendrá que comunicar por vía electrónica a la AEAT, mediante el modelo 952, en el plazo de un mes contado desde la fecha de expedición de la factura rectificativa, la modificación de la base imponible practicada.

¿Cómo deberá emitirse la factura rectificativa? De entrada deberá contener los datos normales de cualquier otra factura y además deberá hacerse constar lo siguiente:

- 1) Anulación de la cuota de IVA de la factura nºXXX de fecha dd/mm/aaaa, al amparo del Art. 80.Tres de la Ley de IVA vigente;
- 2) En el concepto de la factura aconsejamos incorporar la siguiente coletilla *“La presente factura se emite en los términos prevenidos en los arts. 80.Tres y 89 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, y art. 24 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado mediante Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, sin que ello suponga, en ningún caso, la renuncia al cobro de las cantidades debidas.”*;

Hay que decir que estos trámites de recuperación del IVA no podrán hacerse en operaciones que estén cubiertas por seguros de crédito o afianzado por entidades de crédito o entes públicos, ni los que disfruten de garantía real. Tampoco se podrá rectificar el IVA derivado de operaciones efectuadas con personas o entidades vinculadas, ni de operaciones cuyo destinatario no esté establecido en el territorio de aplicación del impuesto, ni en Canarias, Ceuta o Melilla.

Entramos ahora a analizar cómo debemos contabilizar la factura rectificativa emitida. Lo haremos a través de un ejemplo:

supongamos que tenemos un saldo de un cliente por importe de 1.210 euros pendientes de cobro (IVA incluido de 210 euros)

Asiento de regularización de iva:

-210	(430)		
		(477)	-210

- El importe de IVA repercutido se reflejará en negativo para compensar el ingreso ya abonado a la AEAT en periodos anteriores.
- El tipo de transacción deberá hacerse constar “modif. autorizadas en quiebras y susp. de pagos”.
- En la autoliquidación de IVA correspondiente el importe se reflejará en las casillas 14 y 15, donde en la primera irá la base imponible en negativo y en la segunda la cuota de IVA también en negativo.

De esta forma, al contabilizar el asiento de IVA propuesto, el mayor de la cuenta de cliente quedará con el saldo de la base imponible, que es el importe que en su momento se presupuestó al cliente por el servicio proporcionado.

Ahora solo quedará esperar noticias sobre la evolución del concurso. En el caso que el concurso finalizara en régimen de liquidación y no se llegara a cobrar nada, conllevaría que el acreedor pudiera dotar el importe pendiente en la cuenta del cliente a la cuenta nº 650 *“pérdidas de créditos comerciales incobrables”*.