

# BIBLIOTECA DE RECURSOS



**INSTITUTO EUROPEO DE ASESORÍA FISCAL**

[www.ineaf.es](http://www.ineaf.es)

Descargado desde la Biblioteca de Recursos de INEAF

**NUM-CONSULTA** V2502-09

**ORGANO** SG de Impuestos sobre el Consumo

**FECHA-SALIDA** 11/11/2009

**NORMATIVA** Ley 37/1992 arts. 80-dos, tres y cuatro, 89, 114. Real Decreto 1496/2003 artículos 13 y 15. Real Decreto 1624/192 art. 24

**DESCRIPCION-HECHOS** La consultante presentó solicitud de concurso voluntario de acreedores que, en el momento de presentar consulta, no se ha admitido a trámite.

Asimismo, ha elaborado una propuesta de convenio extrajudicial a los acreedores que de ser aprobado determinará el desistimiento de la solicitud de concurso voluntario. Se prevé un calendario de pagos y una quita del 14 por ciento del saldo adeudado para evitar la declaración de concurso.

**CUESTION-PLANTEADA** Modificación de la base imponible en el caso de concesión de la indicada quita como consecuencia del convenio extrajudicial.

**CONTESTACION-COMPLETA** 1.- El artículo 80 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29) establece en su apartado dos lo siguiente:

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

Por su parte, el artículo 89 de la misma Ley dispone:

“Uno. Los sujetos pasivos deberán efectuar la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente o se produzcan las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de esta Ley, dan lugar a la modificación de la base imponible.

La rectificación deberá efectuarse en el momento en que se adviertan las causas de la incorrecta determinación de las cuotas o se produzcan las demás circunstancias a que se refiere el párrafo anterior, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el Impuesto correspondiente a la operación o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el citado artículo 80.

(...)

Cuatro. La rectificación de las cuotas impositivas repercutidas deberá documentarse en la forma que reglamentariamente se establezca.

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

a) Iniciar ante la Administración Tributaria el correspondiente procedimiento de devolución de ingresos indebidos.

b) 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. En este caso, el

sujeto pasivo estará obligado a reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso”.

De conformidad con lo anterior si el consultante, sin haber iniciado un procedimiento concursal o habiendo desistido del mismo, llega a un acuerdo con sus acreedores para reducir en un 14 por ciento el importe de los créditos la base imponible del impuesto se modificará en la cuantía correspondiente.

2.- En cualquier caso, y en relación con este tipo de operaciones, se deberán observar los requisitos establecidos reglamentariamente en los casos de modificación de la base imponible, que se recogen, fundamentalmente en el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (Boletín Oficial del Estado del 30), y en el Reglamento de facturación, aprobado por el artículo 1 del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre (Boletín Oficial del Estado del 29).

El artículo 24 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece lo siguiente:

“1. En los casos a que se refiere el artículo 80 de la Ley del Impuesto, el sujeto pasivo estará obligado a expedir y remitir al destinatario de las operaciones una nueva factura o documento sustitutivo en la que se rectifique o, en su caso, se anule la cuota repercutida, en la forma prevista en el artículo 13 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre.

La disminución de la base imponible o, en su caso, el aumento de las cuotas que deba deducir el destinatario de la operación estarán condicionadas a la expedición y remisión del documento que rectifique al anteriormente expedido.

(...)

3. En el caso de adquisiciones intracomunitarias de bienes en las que el adquirente obtenga la devolución de los impuestos especiales en el Estado miembro de inicio de la expedición o transporte de los bienes, se reducirá la base imponible en la cuantía correspondiente a su importe.

No obstante, no procederá modificar los importes que se hicieran constar en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias a que se refiere el artículo 78.

La variación en el importe de la cuota devengada se reflejará en la declaración-liquidación correspondiente al período en que se haya obtenido la devolución, salvo que ya hubiera sido totalmente deducida por el propio sujeto pasivo. En este último supuesto no procederá regularización alguna de los datos declarados.”

Finalmente, el artículo 13 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación dispone que “(...) 2. Igualmente, será obligatoria la expedición de una factura o, en su caso, documento sustitutivo rectificativo en los casos en que las cuotas impositivas repercutidas se hubiesen determinado incorrectamente o 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.

3. La expedición de la factura o documento sustitutivo rectificativos deberá efectuarse tan pronto como el obligado a expedirlos tenga constancia de las circunstancias que, conforme a los apartados anteriores, obligan a su expedición, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el impuesto o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el artículo 80 de la Ley del Impuesto.

4. La rectificación se realizará mediante la emisión de una nueva factura o documento sustitutivo en el que se hagan constar los datos identificativos de la factura o documento sustitutivo rectificado. Se podrá efectuar la rectificación de varias facturas o documentos sustitutivos en un único documento de rectificación, siempre que se identifiquen todas las facturas o documentos sustitutivos rectificados. No obstante, cuando la modificación de la base imponible tenga su origen en la concesión de descuentos o bonificaciones por volumen de operaciones, así como en los demás casos en que así se autorice por el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, no será necesaria la identificación de las facturas o documentos sustitutivos rectificados, bastando la determinación del periodo al que se refieran.

5. La factura o documento sustitutivo rectificativo deberá cumplir los requisitos que se establecen, respectivamente, por los artículos 6 ó 7. Asimismo, se hará constar en el documento su condición de documento rectificativo y la descripción de la causa que motiva la rectificación.

Cuando lo que se expida sea una factura rectificativa, los datos a los que se refiere el artículo 6.1.f), g) y h) expresarán la rectificación efectuada. En particular, los datos que se regulan en los párrafos f) y h) del citado artículo 6.1 se podrán consignar, bien indicando directamente el importe de la rectificación, con independencia de su signo, bien tal y como queden tras la rectificación efectuada, señalando igualmente en este caso el importe de dicha rectificación.

(...)

En caso de que el documento rectificativo se expida como consecuencia de la rectificación de la repercusión del impuesto y esta obligue a la presentación de una declaración-liquidación extemporánea o se pueda sustanciar a través de la presentación de una solicitud de devolución de ingresos indebidos, en él deberá indicarse el período o periodos de declaración-liquidación en el curso del cual se realizaron las operaciones.

6. Únicamente tendrán la consideración de facturas rectificativas las que se expidan por alguna de las causas previstas en los apartados 1 y 2. En particular, las facturas que se expidan en sustitución de documentos sustitutivos expedidos con anterioridad no tendrán la condición de rectificativas, siempre que los documentos sustitutivos expedidos en su día cumplieren los requisitos establecidos en el artículo 7.”.

Por tanto, los acreedores de la consultante deberán expedir y remitir a la consultante una nueva factura o documento sustitutivo en la que se rectifique la cuota repercutida, en la forma prevista en el artículo 13 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre.

Asimismo, es condición para proceder a la disminución de la base imponible que la factura en la que se rectifique la cuota repercutida se remita al destinatario de las operaciones, conforme a lo establecido en los artículos 15 y siguientes del Reglamento de facturación. Cumplido lo anterior, los acreedores de la consultante podrán minorar el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido cuya repercusión ha rectificado en la declaración-liquidación del periodo de liquidación correspondiente al momento en que hubiera expedido esta factura rectificativa o en los posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación, según lo dispuesto en la letra b) del artículo 89.cinco de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por su parte la entidad consultante deberá proceder en los términos previstos en el artículo 114 de la Ley del Impuesto y rectificar las deducciones practicadas siempre que la rectificación de las cuotas repercutidas implique una minoración del importe inicialmente deducido.

La rectificación de deducciones originada por la previa rectificación del importe de las cuotas inicialmente soportadas se efectuará en la declaración-liquidación correspondiente al período impositivo en que el sujeto pasivo reciba el documento justificativo del derecho a deducir en el que se rectifiquen las cuotas inicialmente soportadas.

3.- Sin embargo, en el caso que se declare concurso de acreedores se estará a lo previsto en el artículo 80, apartado tres, de la Ley 37/1992, según el cual “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 máximo fijado en el número 5º del apartado 1 del artículo 21 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.

Sólo 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, 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 repercute la cuota precedente.”.

El número 5º del apartado 1 del artículo 21 de la Ley 22/2003, en la redacción dada al mismo por el Real Decreto-ley 3/2009, de 27 de marzo, de medidas urgentes en materia tributaria, financiera y concursal ante la evolución de la situación económica (BOE del 31), establece, dentro de los pronunciamientos que han de contenerse en el auto de declaración de concurso, “el llamamiento a los acreedores para que pongan en conocimiento de la administración concursal la existencia de sus créditos, en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente a la publicación en el “Boletín Oficial del Estado” del auto de declaración de concurso, conforme a lo dispuesto en el artículo 23.”

En este sentido, el apartado 1 del artículo 23 de la Ley 22/2003 precisa que “(...) el extracto de la declaración de concurso se publicará, con la mayor urgencia y de forma gratuita, en el “Boletín Oficial del Estado”, y contendrá únicamente los datos indispensables para la identificación del concursado, incluyendo su NIF, el juzgado competente, el número de autos, el plazo establecido para la comunicación de los créditos, el régimen de suspensión o intervención de facultades del concursado y la

dirección electrónica del Registro Público Concursal donde se publicarán las resoluciones que traigan causa del concurso.

4.- El desarrollo del artículo 80, apartado tres, de la Ley 37/1992 se contiene en el apartado cinco de dicho precepto así como en el artículo 24 del Reglamento del Impuesto.

Por otra parte, de acuerdo con el artículo 80.cinco de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido “En relación con los supuestos de modificación de la base imponible comprendidos en los apartados tres y cuatro anteriores, se aplicarán las siguientes reglas:

1ª. No procederá la modificación de la base imponible en los casos siguientes:

- a) Créditos que disfruten de garantía real, en la parte garantizada.
- b) Créditos afianzados por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca o cubiertos por un contrato de seguro de crédito o de caución, en la parte afianzada o asegurada.
- c) Créditos entre personas o entidades vinculadas definidas en el artículo 79, apartado cinco de esta Ley.
- d) Créditos adeudados o afianzados por Entes públicos.

2ª. Tampoco procederá la modificación de la base imponible cuando el destinatario de las operaciones no esté establecido en el territorio de aplicación del Impuesto, ni en Canarias, Ceuta o Melilla.

3ª. 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.

4ª. La rectificación de las deducciones del destinatario de las operaciones, que deberá practicarse según lo dispuesto en el artículo 114, apartado dos, número 2º, segundo párrafo de esta Ley, determinará el nacimiento del correspondiente crédito en favor de la Hacienda Pública.

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

Como ya se ha indicado, el sujeto pasivo estará obligado a expedir y remitir al destinatario de las operaciones una nueva factura o documento sustitutivo en la que se rectifique o, en su caso, se anule la cuota repercutida, en la forma prevista en el artículo 13 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, citado anteriormente.

La disminución de la base imponible estarán condicionadas a la expedición y remisión del documento que rectifique al anteriormente expedido.

Por su parte, el artículo 24.2 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido establece lo siguiente:

“2. La modificación de la base imponible cuando se dicte auto judicial de

declaración de concurso del destinatario de las operaciones sujetas al impuesto, así como en los demás casos en que los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas sean total o parcialmente incobrables, se ajustará a las normas que se establecen a continuación:

a) Quedará condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:

1.º 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.

2.º El acreedor tendrá que comunicar a la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal, en el plazo de un mes contado desde la fecha de expedición de la factura rectificativa, la modificación de la base imponible practicada, y hará constar que dicha modificación no se refiere a créditos garantizados, afianzados o asegurados, a créditos entre personas o entidades vinculadas, a créditos adeudados o afianzados por entes públicos ni a operaciones cuyo destinatario no está establecido en el territorio de aplicación del impuesto ni en Canarias, Ceuta o Melilla, en los términos previstos en el artículo 80 de la Ley del Impuesto.

A esta comunicación deberán acompañarse los siguientes documentos:

La copia de las facturas rectificativas, en las que se consignarán las fechas de expedición de las correspondientes facturas rectificadas.

En el supuesto de concurso, la copia del auto judicial de declaración de concurso del destinatario de las operaciones cuya base imponible se modifica o certificación del Registro Mercantil, en su caso, acreditativa de aquel.

En el supuesto de créditos incobrables, los documentos que acrediten que el acreedor ha instado el cobro del crédito mediante reclamación judicial al deudor.

b) En caso de que el destinatario de las operaciones tenga la condición de empresario o profesional, deberá comunicar a la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal la circunstancia de haber recibido las facturas rectificativas que le envíe el acreedor, y consignará el importe total de las cuotas rectificadas y, en su caso, el de las no deducibles, en el mismo plazo previsto para la presentación de la declaración-liquidación a que se refiere el párrafo siguiente. El incumplimiento de esta obligación no impedirá la modificación de la base imponible por parte del acreedor, siempre que se cumplan los requisitos señalados en el párrafo a).

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

Cuando el destinatario no tenga la condición de empresario o profesional, la Administración tributaria podrá requerirle la aportación de las facturas rectificativas que le envíe el acreedor.

c) La aprobación del convenio de acreedores, en su caso, no afectará a

la modificación de la base imponible que se hubiera efectuado previamente.”

5.- Por último, debe señalarse que, de acuerdo con la doctrina de este Centro Directivo recogida en la resolución de diversas consultas (por todas, consulta número V0132-06, de 23 de enero), no podrá modificarse la base imponible a través de lo dispuesto por el artículo 80.cuatro de la Ley 37/1992 cuando, respecto de los créditos controvertidos a que se corresponda, se haya dictado auto de declaración de concurso, aun cuando se cumplan los requisitos establecidos por el artículo 80.cuatro.

6.- Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.







...más Información y Recursos en nuestra web INEAF.ES

---

## BIBLIOTECA INEAF

### Biblioteca de Recursos

- Jurisprudencia.
- Lecturas de Interés.
- Modelos.
- Formularios.
- Guías Prácticas.
- Consultas.
- Casos Resueltos.

### Biblioteca de Legislación

- Internacional.
- Unión Europea.
- Estatal.
- Autonómica.
- Provincial.
- Municipal.

---

### Material Divulgativo

- Sistema Tributario Español.
  - IRPF.
  - IVA.
  - Impuesto sobre Sociedades.
  - ISD.
  - ITP y AJD.
  - Haciendas Locales.
  - Procedimientos Tributarios.
  - Otros Impuestos.
- Contabilidad.
- Mercantil.
- Laboral.

### Tribuna de Opinión

- Actualidad Contable
- Actualidad Fiscal
- Actualidad Jurídica
- Actualidad Laboral
- Actualidad Mercantil
- Consejos
- Artículos de Opinión