

Revista
Técnica
Tributaria

**MODIFICACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO
SOBRE EL VALOR AÑADIDO CON CAUSA EN PROCESOS
CONCURSALES (SUSPENSIÓN DE PAGOS O QUIEBRA)**

Fernando Gómez Martín
Intendente Mercantil
Miembro de la AEDAF

- 1. INTRODUCCIÓN**
- 2. REGULACIÓN HASTA EL 31.12.96**
- 3. NORMATIVA VIGENTE DESDE EL 1.01.97**
- 4. DERECHO TRANSITORIO**
- 5. CONCLUSIONES**

Addenda

ANEXOS

ABREVIATURAS

E S T U D I O S

1. INTRODUCCIÓN

Por su incidencia bilateral para el cliente (destinatario de la operación) y proveedor (sujeto pasivo), cuando se convierten en deudor suspenso o quebrado y acreedor "en la masa", respectivamente, vamos a estudiar determinados efectos del IVA con la Hacienda Pública y en sede concursal, que estimo de interés para los asesores fiscales y los auditores de cuentas, así como para otros expertos jurídico-económicos, al haber observado, durante el último trienio, el escaso interés que se viene prestando por los directamente interesados, es decir, por los acreedores, en el ejercicio de su derecho a recuperar el IVA devengado, cuando se produce la insolvencia judicial de su deudor.

2. REGULACIÓN HASTA EL 31.12.96.

La Ley 22/93, de 22 de diciembre, de Medidas Fiscales de Reforma del Régimen Jurídico de la Función Pública y de la Protección por Desempleo, dedica el Título I a Normas Tributarias y el Capítulo IV al IVA, que en el art. 4º se refiere a la modificación de la base imponible, para dar nueva redacción, en su número uno, al apartado dos del art. 80 de la Ley 37/92, de 28 de diciembre, incorporando tres párrafos, dos de los cuales contemplan:

a) La modificación de la base imponible, en la cuantía correspondiente, 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, medie una declaración judicial de quiebra o suspensión de pagos y lo autorice la Administración tributaria previa solicitud del interesado.

b) La improcedencia de la referida modificación de la base imponible, en relación con los créditos que disfruten de garantía real o estén afianzados por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca y con los créditos entre personas vinculadas definidos en el artículo 79, apartado cinco, de la Ley.

La intención del legislador, según la Exposición de Motivos, trataba de resolver: *"la situación en que se encuentran frecuentemente en la actualidad sujetos pasivos del impuesto por las operaciones sujetas que realizan, pero sin conseguir cobrar la cuota repercutida, y sin que por la situación financiera del destinatario, especialmente en el caso de procedimientos concursales, resulte previsible su total cobro, ni en el momento actual ni en un futuro próximo"*.

La aplicación de este cambio legislativo se reserva a las operaciones respecto de las cuales el destinatario de la operación, declarado en quiebra o en suspensión de pagos, no hubiera hecho efectivo el importe del IVA repercutido y cuyo devengo se hubiese producido a partir del 1 de enero de 1994, según se dispone en el número dos del citado art. 4º de la Ley 22/93.

La reducción de la base imponible del IVA, en caso de anulación, de invalidación, de rescisión, de impago total o parcial o de minoración del precio, después del momento en que se efectúe la operación, estaba autorizada por la Sexta Directiva (77/388/CEE) del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en su art. 11, como nos recuerda García Ruiz¹, que destaca el diferente tratamiento temporal, respecto de los efectos de la modificación de la base imponible del IVA, dado a la suspensión de pagos respecto de la quiebra, en la referida reforma legislativa. Gascón Orive y Pellin Rivas² puntualizan que, hasta el 31 de diciembre de 1993, cuando el destinatario de una operación sujeta a este impuesto no satisfacía el importe de la misma, el sujeto pasivo debía ingresar la cuota correspondiente, aunque ésta no le hubiese sido abonada por el destinatario de la operación, pudiendo, únicamente, según establecía el artículo 80 de la Ley, modificarse la base, al quedar sin efecto la operación por virtud de resolución judicial o administrativa o con arreglo a Derecho o a los usos de comercio.

El apartado tres del mentado art. 80 mantenía su redacción original con la exigencia de que la reducción de la base imponible, en los casos previstos en el apartado dos, quedaba condicionada al cumplimiento de los requisitos que reglamentariamente se establecieran, y tales requisitos fueron incorporados en la redacción dada al art. 24 del Reglamento del IVA, por RD 1811/94, de 2 de septiembre, para la modificación de la base imponible cuando mediase la declaración judicial de quiebra o suspensión de pagos, a saber:

1º. Que el deudor, destinatario de las operaciones sujetas, no hubiera hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas y devengadas a partir del 1.01.94.

2º. Que se tratase de una operación devengada con anterioridad a la providencia judicial de admisión a trámite de la suspensión de pagos o auto de declaración de quiebra del deudor.

3º. La declaración judicial de quiebra o suspensión de pagos del deudor. En el procedimiento de suspensión de pagos, la autorización se consideraba provisional hasta el auto de declaración del estado legal de suspensión de pagos.

¹ GARCIA RUIZ, Juan, "Fiscalidad de las entidades suspensas". Ponencia al I Seminario de Intervención Judicial en suspensiones de pagos, organizado por el Colegio Oficial de Titulados Mercantiles y Empresariales de Málaga. Marbella, 11, 12 y 13 de Mayo de 1994.

² GASCON ORIVE, Alfaro y PELLIN RIVAS, Francisco, "El Impuesto sobre el Valor Añadido en las Leyes 21/1993 y 22/1993, de 29 de Diciembre". Estudios Financieros. *Revista de Contabilidad y Tributación*. Febrero 1994, nº 131, pág. 78.

E S T U D I O S

4º. La presentación de una declaración, por parte del sujeto pasivo, de que el crédito impagado no disfrutaba de garantía real, ni afianzamiento por entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca, y de que no existía vinculación entre las partes interesadas.

5º. La presentación de una solicitud del acreedor a la Administración tributaria correspondiente a su domicilio fiscal, con aportación de copia de las facturas que se pretendían modificar y copia fehaciente de la resolución judicial o certificación del Registro Mercantil acreditativa de la misma.

6º. Que fuese expedida y entregada por el acreedor (sujeto pasivo) nueva factura o documento equivalente, en el que se rectifique o, en su caso, se anule la cuota repercutida, en la forma prevista en el Real Decreto 2402/85, de 18 de diciembre.

7º. Que las operaciones cuya base imponible se pretenda rectificar hubiesen sido facturadas y contabilizadas en tiempo y forma.

Una vez cumplidos los mencionados requisitos, y concedida la autorización administrativa de forma expresa o presunta, el sujeto pasivo (acreedor) podía rectificar o, en su caso, anular la cuota repercutida, en la cuantía correspondiente y, paralelamente, el destinatario de la operación (quebrado o suspenso) debía reducir el importe del IVA soportado, si era deducible, o reconocer la deuda a la Hacienda Pública, en caso de que el impuesto no fuera deducible para él, por efectuar operaciones exentas y con fundamento en la neutralidad de este impuesto. Así lo explica Blesa³ y concluye que mientras el acreedor minora el IVA devengado, el deudor minora el soportado deducible en el importe total de las cuotas no pagadas, y que la Administración se subroga, por virtud de la autorización, en la posición del acreedor (sujeto pasivo) frente al deudor (destinatario de la operación), permitiendo a aquél la compensación de su crédito y exigiendo a éste el pago de su deuda (?). Sobre esta última consecuencia volveré luego, para matizarla.

El referido Reglamento del IVA concretaba, en el apartado 3 del citado art. 24, los requisitos de la nueva normativa con las siguientes reglas: "1ª. *El destinatario de las operaciones deberá presentar una declaración para poner en conocimiento de la Delegación 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, consignando el importe total de las cuotas rectificadas y, en su caso, el de las no deducibles. También deberá presentarse en la mencionada Delegación, conjuntamente con la declaración*

³ BLESÁ BAGUENA, Angel. Colaboración 12/94, entrega nº 9, Octubre 1994. Asociación Española de Asesores Fiscales.

indicada en el párrafo anterior, la declaración-liquidación correspondiente al período en el que se hayan recibido las facturas rectificativas, haciendo constar en esta última el importe total de las cuotas rectificadas como minoración de las cuotas deducibles (?). ... 3ª. La base imponible modificada deberá rectificarse nuevamente al alza en el momento y en la medida en que el sujeto pasivo acreedor obtenga el pago de las cantidades inicialmente adeudadas, debiendo entenderse, en todo caso, que el Impuesto sobre el Valor Añadido está incluido en las cantidades percibidas. En estos casos, el acreedor deberá emitir y expedir una nueva factura por los importes correspondientes. Ciertos sectores de la doctrina han considerado esta última regla (rectificación al alza) un exceso reglamentario, por vulnerar la reserva de ley.

A) Desde la posición del destinatario de las operaciones sujetas al impuesto, posteriormente declarado en quiebra o suspensión de pagos, se presenta un supuesto de registro contable, con base en una operación con precio de 100 unidades monetarias:

1) Empresa no exenta.

a) Por la adquisición, en el supuesto de que hubiese sido una operación de compra:

100	(600) Compras			
16	(472) HP IVA soportado	a	Proveedores (400)	116

b) Al recibir facturas rectificativas:

16	(400) Proveedores	a	HP acreedor por IVA (4750)	16
----	-------------------	---	----------------------------	----

Algunos autores utilizan la cuenta de abono 472 HP IVA soportado.

2) Empresa exenta.

a) Por la adquisición, en supuesto similar:

116	(600) Compras	a	Proveedores (400)	116
-----	---------------	---	-------------------	-----

b) Al recibir las facturas rectificativas.

16	(400) Proveedores	a	HP acreedor por IVA (4750)	16
----	-------------------	---	----------------------------	----

B) Para el sujeto pasivo acreedor, también en una operación con base 100, el juego contable puede representarse con el siguiente modelo:

E S T A D O D E L O S

a) En la entrega de bienes o prestación de servicios:

116	(430) Clientes	a	Ventas (700)	100
		a	HP IVA repercutido (477)	16

b) Por la declaración de quiebra o suspensión de pagos del deudor:

116	(435) Clientes dudoso cobro	a	Clientes (430)	116
-----	-----------------------------	---	----------------	-----

116	(694) Dotación provisión insolvencias de tráfico	a	Provisión para insolvencias de tráfico (490)	116
-----	---	---	---	-----

c) Autorización por parte de la Administración y extensión/entrega de factura rectificativa:

16	(477) HP IVA repercutido	a	Clientes dudoso cobro (435)	16
----	--------------------------	---	-----------------------------	----

16	(490) Provisión para insolvencias de tráfico	a	Provisión para insolvencias de tráfico aplicada (794)	16
----	---	---	--	----

Cuanto antecede fue insinuado, con mejor o peor fortuna por el autor de estos comentarios, en el XX Congreso de la AEDAF⁴ y desarrollado en la Reunión de Estudio celebrada en Madrid, por la misma Asociación⁵. Posteriormente, desde la óptica tributaria y contable, se publicaron numerosas colaboraciones de interés, entre las que se citan aquéllas de las que conservo antecedentes.

Los profesores Navarro García y Puerto Llopis⁶ advierten sobre la complejidad del procedimiento arbitrado por la Administración, para resolverlo, seguidamente, con la presentación de los asientos contables recomendados para las diversas hipótesis planteadas, que completan con el supuesto de que se pro-

⁴ GOMEZ MARTIN, Fernando, "Fiscalidad y procedimientos concursales". Ponencia al XX Congreso Nacional de la Asociación Española de Asesores Fiscales, celebrado en Tenerife, Octubre de 1993.

⁵ GOMEZ MARTIN, Fernando, "La Hacienda Pública como acreedor, en situaciones de crisis empresarial", Asociación Española de Asesores Fiscales, Colección Monografías, Número 3 (Julio 1994).

⁶ NAVARRO GARCIA, Juan Carlos y PUERTO LLOPIS, Antonio, "Incidencia contable del nuevo tratamiento del IVA en las insolvencias", en *Técnica contable*, Diciembre 1994, págs. 835 a 844.

duzca la insolvencia definitiva del cliente, y no difieren, en lo substancial, con el planteamiento anterior.

Arias y Sancristóval⁷ acota subjetivamente la aptitud para el procedimiento de modificación de la base imponible, desde la Norma Foral de Alava, y con referencia expresa al marco normativo europeo, previa incursión en las leyes sustantivas y procesales que regulan el Derecho concursal y sus efectos en el IVA (retroacción, vencimiento anticipado de créditos, terceros *ex iure domini*, el convenio, etc.), y considera injusto que no pueda causar efectos cuando los destinatarios de las operaciones careciesen de la cualidad de comerciantes (profesionales, agricultores, artesanos, sociedades civiles, comunidades de bienes, etc.) o siéndolo, caso de empresarios mercantiles individuales, plantea la limitación objetiva por aptitud de las cuotas repercutidas exclusivamente en el ámbito de su actividad empresarial, quedando excluidas las cuotas de las deudas asumidas en su actuación particular. Contempla, así mismo, la limitación subjetiva en razón de la aptitud con causa en el régimen de tributación, descartando la posible modificación de la base imponible cuando el destinatario de la operación tributase en régimen simplificado, especial de la agricultura o de recargo de equivalencia. Pone de manifiesto, de igual modo, el hecho paradójico que puede darse en determinados contratos de tracto sucesivo, como el arrendamiento financiero, por ejemplo, en los que la entidad arrendadora podrá reducir la base imponible por las cuotas de arrendamiento no satisfechas anteriores a la declaración judicial de insolvencia mercantil del arrendatario, pero no las posteriores que resultaren impagadas y, probablemente, incobrables. Finaliza su documentado estudio con el tratamiento contable de la supuesta recuperación por el arrendador de su crédito, que le obligará a la extensión de la correspondiente factura.

Fernández Alcaide y López-Hermoso⁸ resumen el procedimiento para la recuperación del IVA, en los casos de impagados por suspensión de pagos o quiebra.

Sánchez Ayuso⁹ analiza el cambio operado por la Ley 22/93, con su desarrollo reglamentario, y destaca que deben establecerse series especiales de numeración para las facturas de rectificación, por el acreedor (sujeto pasivo), a

⁷ ARIAS Y SANCRISTOVAL, Ignacio Maria de, "La modificación de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido en supuestos de insolvencia", en *Gaceta Tributaria del País Vasco*, nº 1 de 1995, Marzo 1995, págs. 127 a 147.

⁸ FERNANDEZ ALCAIDE, Susana y LOPEZ-HEMOSO AGIUS, Juan Carlos, "Procedimiento para la recuperación del IVA en los casos de impagados por suspensión de pagos o quiebra". Asociación Española de Asesores Fiscales. Abril 1995, entrega nº 4, colaboración 3/95.

⁹ SANCHEZ AYUSO, Carmen. Colaboración 11/95, entrega nº 8 de Septiembre 95. Asociación Española de Asesores Fiscales y Boletín Informativo de Legislación Fiscal, Octubre 1995, págs. 421 a 424.

E S T U D I O S

tenor de lo previsto en el art. 9 del Real Decreto 2402/85, de 18 de diciembre, y que si éste, posteriormente, obtiene el pago de las cantidades adeudadas, deberá emitir una nueva factura, por el importe cobrado, considerando el IVA incluido, y desglosando la base imponible y el IVA correspondiente. Concluye su interesante artículo con el tratamiento contable de nuevos documentos emitidos para rectificar la base imponible y, en su caso, cuando se recuperase posteriormente la deuda, total o parcialmente (rectificación al alza). Esta aportación doctrinal fue matizada por Francisco Cayuela Garrido¹⁰, con dos sugerencias: *"1ª. La factura o documento en que se realice la rectificación deberá incluir con claridad como texto que es una factura a los sólo efectos del artículo 24 del Reglamento del IVA. Esto es preciso para que el destinatario de esta factura rectificativa sepa que la razón de la misma es únicamente la modificación de la base imponible por la suspensión de pagos o de quiebra.*

2ª. Al contabilizar esa factura que disminuya o anule la cuota repercutida, utilizar una cuenta abierta al efecto, que podría ser la número 637: "Ajuste por modificación base imponible IVA", en lugar de la 794: "Provisión para insolvencias de tráfico aplicada", que proponíamos en nuestra colaboración. De este modo, el asiento correspondiente sería, por el importe de la cuota que se reduce.

H.P. IVA Repercutido (477)	a	(637) Ajuste por modificación base imponible IVA
----------------------------	---	--

La razón es que la cuota inicialmente repercutida que se reduce no supone un cobro por cuenta del deudor, que sigue debiendo íntegramente la deuda (incluido el IVA), sino que es la Hacienda Pública la que repone al sujeto pasivo el impuesto ingresado, mediante la compensación con el IVA repercutido del período que corresponda". Posteriormente, el ICAC¹¹ reserva esta cuenta 637 para registrar los importes correspondientes al IVA y al IGIC, que se produce como consecuencia de la aplicación de los regímenes especiales correspondientes a los citados tributos.

Pese a la aparente regularidad del proceso descrito, debe repararse en la regla 1ª del apartado 3 del art. 24 del citado Reglamento, cuyo segundo pá-

¹⁰ CAYUELA GARRIDO, Francisco. Nota aclaratoria a la Colaboración de Carmen Sánchez Ayuso, "Impuesto sobre el Valor Añadido-Base imponible", Asociación Española de Asesores Fiscales. Noviembre 1995, entrega nº 10, colaboración 11/95.

¹¹ Resolución de 20.01.97, por la que se desarrolla el tratamiento contable de los regímenes especiales establecidos en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en el Impuesto General Indirecto Canario (BOE 3.03.97).

rrafo obligaba al destinatario de la operación, además de recordarle su obligación de presentar la declaración sobre las facturas rectificativas recibidas, a presentar *“la declaración-liquidación correspondiente al período en el que se hayan recibido las facturas rectificativas, haciendo constar en esta última el importe total de las cuotas rectificadas como minoración de las cuotas deducibles”*(?). Se aprecia un posible exceso reglamentario, respecto de la Ley del IVA, y la vulneración frontal de las leyes concursales mercantiles (*par conditio creditorum*), si lo que pretende el párrafo transcrito es que el deudor “ingrese” la cuota rectificada, por medio de la minoración practicada de las cuotas deducibles (soportadas), o sea cancelada vía compensación, cuando ambas formas de pago están prohibidas por la normativa concursal (art. 9 de la Ley de 1922 y art. 878 del C. de C.), con causa en su consideración como deudas “en la masa”. Al respecto Fernández Basoco¹² propone, y comparto, la siguiente interpretación: *“Si la minoración del IVA soportado, que propone el RIVA, por el importe total de las cuotas rectificadas, no diera lugar a un posible desembolso por parte del suspenso, sino tan solo se produjera una información adicional para Hacienda, de que esa empresa tiene unas cuantías de IVA soportado supeditadas a un control de los resultados del procedimiento judicial abierto, conseguiríamos aunar los fines perseguidos por las normativas en colisión: por un lado, estaría Hacienda dentro de la suspensión a la espera del resultado del convenio de acreedores y, por otro, conocería el importe del IVA soportado que en principio minora el resto de las cuotas de IVA soportado, pero sin ocasionar desembolso adicional alguno, por tal concepto, hasta que se resuelvan las estipulaciones que se contengan en el convenio de acreedores que se apruebe, en su caso. Es decir, conseguiríamos que todos los acreedores del quebrado o suspenso, sin derecho de abstención o con derecho de abstención no ejercitado, respetasen la “par conditio creditorum”*. A continuación desarrolla el movimiento contable, para un supuesto de suspensión de pagos, en el que he ajustado el tipo de gravamen vigente y tratado de hacerlo concorde con el supuesto anterior:

A) Sujeto pasivo.-

1. Por la venta.

116	(430) Clientes	a Ventas (700)	100
		HP IVA repercutido (477)	16

¹² FERNANDEZ BASOCO, Mercedes, “Estudio sobre la nueva normativa de modificación de la base imponible en el IVA y las relaciones contables que conlleva dentro de un proceso de suspensión de pagos”, Vitoria-Gasteiz, 30 de enero de 1996.

E S T U D I O S

2. Por la autorización de la Administración a minorar el IVA repercutido y extensión/entrega de la factura rectificativa.

16	(477) HP IVA repercutido	a	Cientes (430)	16
----	--------------------------	---	---------------	----

3. Convenio de quita del 40%.

40	(650) Pérdida de créditos comerciales incobrables	a	Cientes (430)	40
----	---	---	---------------	----

4. Por el cobro del 60%.

60	(572) Bancos	a	IVA repercutido (477)	8
			Cientes (430)	52

8	(650) Pérdida de créditos comerciales incobrables	a	Cientes (430)	8
---	---	---	---------------	---

B) Destinatario de la operación.-

1. Por la compra.

100	(600) Compras			
16	(472) HP IVA soportado	a	Proveedores (400)	116

2. Por las notas de abono recibidas del proveedor (factura rectificativa).

16	(400) Proveedores	a	HP acreedor IVA SP (4750)	16
----	-------------------	---	---------------------------	----

3. Convenio de quita del 40%.

40	(400) Proveedores	a	Ingresos extraordinarios (778)	40
----	-------------------	---	--------------------------------	----

4. Por el pago del 60%.

8	(472) HP IVA soportado			
52	(400) Proveedores	a	Bancos (572)	60

8	(400) Proveedores	a	Ingresos extraordinarios (778)	8
---	-------------------	---	--------------------------------	---

Puede resultar más ortodoxo, según Documento nº 18 de la AECA, el uso de la cuenta 137 "Ingresos a distribuir en varios ejercicios", en lugar de la 778, debido a que la eficacia del convenio queda supeditada a su íntegro cumplimiento (art. 17 LSP y art. 906 del C. de C.).

Formula, seguidamente, otra cuestión: *"¿Es adecuada la reclasificación de saldos que se produce en las cuentas de acreedores del suspenso con motivo de los mandatos contenidos en el art. 24 del RIVA?"* y la resuelve, en mi opinión, acertadamente: *"Entre las funciones encomendadas a los interventores de la suspensión de pagos está la de elaborar la lista definitiva de acreedores del suspenso. El realizar los asientos contables expuestos lleva a variar los saldos de todos aquellos que optaron por solicitar la minoración de los IVA repercutidos incrementando el saldo de la deuda con Hacienda. Posteriormente, y tras la reclasificación habida, los efectos del convenio de la suspensión de pagos se hacen sentir en las cuentas adecuadas, así como en el pago donde se vuelve a reclasificar el saldo pasando de nuevo de Hacienda Pública IVA SP a Proveedores, pero eso sin volver a deducirse un nuevo IVA soportado que ya fue deducido en su día por el suspenso. Los efectos que se pueden producir si no se hace esta reclasificación, son: 1. Cuando se produjera la quita, el acreedor, en su contabilidad, reflejaría una pérdida superior a la real (por el IVA que ya recuperó en su día de Hacienda); y, 2. Podría provocar una segunda deducción improcedente del IVA soportado en el suspenso cuando, efectuado el pago, se vuelve a encontrar con una nueva factura con IVA soportado (ya deducido antes de la suspensión), por no tener ninguna cuenta contable que refleje su saldo: HP acreedor por IVA de la suspensión de pagos igual al importe de la minoración de IVA soportado por efecto de la suspensión."*

La Dirección General de Tributos, con fecha 1.07.96, contesta a una consulta formulada sobre rectificación al alza, regulado en el art. 24.3.º del Reglamento del IVA, cuando el sujeto pasivo fuese indemnizado por una compañía de seguros, a virtud de la póliza de crédito y caución suscrita para cobertura de posibles insolvencias, en los términos siguientes:

"Primero.- La sociedad consultante podrá modificar la base imponible de las operaciones a que se refiere el escrito de consulta en el supuesto de que concurran las circunstancias indicadas en los citados artículos 80.2 de la Ley 37/1992 y 24.2 y 3 de su Reglamento, y con arreglo al procedimiento previsto en dichos preceptos. En particular, y por lo que se refiere al requisito previsto en el tercer párrafo del apartado dos del artículo 80 de la Ley del Impuesto y en el número 4º del apartado 2 del artículo 24 de su Reglamento (modificados en 1993 y 1994, respectivamente), los créditos cubiertos por una póliza de seguro suscrita con una compañía de seguros no se consideran por tal hecho como afianzados por una entidad de crédito."

E S T U D I O S

Segundo.- En el supuesto de que no concurriesen todas las circunstancias indicadas en los citados artículos de la ley 37/1992 y de su Reglamento o no se cumpliesen todos los requisitos del procedimiento previsto en dichos preceptos, la sociedad consultante no podría modificar la base imponible de las operaciones a que se refiere el escrito de consulta. En particular, no podrá efectuarse la referida modificación si la sociedad no solicita la preceptiva autorización administrativa.

Tercero.- Efectuada la modificación de la base imponible, el consultante no estará obligado a rectificar al alza dicha base cuando perciba las cantidades abonadas por la compañía de seguros, en concepto de indemnización por los daños para él derivados del incumplimiento de su obligación por el suspenso o quebrado, y ello porque no nos hallamos ante "el pago de las cantidades inicialmente adeudadas" por el suspenso o quebrado, como exige el Reglamento del Impuesto, sino ante el abono de la indemnización correspondiente por la entidad aseguradora en cumplimiento del contrato de seguro.

Cuarto.- Las indemnizaciones abonadas por la entidad de seguros, a que se refiere el escrito de consulta, no constituyen contraprestación o compensación de operación alguna sujeta al impuesto efectuada por el consultante, por lo que recibirán el tratamiento previsto en el número 1º del apartado tres del artículo 80, no pudiendo entenderse que el importe de las mismas constituye o forma parte de la base imponible de operación alguna sujeta al impuesto y por la que éste hubiera de repercutirse."

Recientemente, Martín Ramos y Tablate Timón¹³, pero con referencia al RD 1811/94, de 2 de septiembre, analizan el registro contable de las operaciones a que puede dar lugar la modificación de la base imponible del IVA, con causa en la insolvencia judicial del deudor (destinatario de la operación), y matizan, entre otros extremos, que el sujeto pasivo no podrá dotar la provisión para insolvencias, en sus cuentas anuales, por la cuota del IVA repercutida en las facturas objeto de rectificación, dada su posible recuperación fiscal.

3. NORMATIVA VIGENTE DESDE EL 1.01.97.

La Ley 13/96, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, dedica la Sección 5ª del Capítulo I del Título I a la modificación de la Ley 37/92, reguladora del IVA, y en el art. 10 da nueva redacción a los arts. 80, 89 y 114, en los términos figurados en el anexo I. El Real Decreto

¹³ MARTIN RAMOS, Alejandro y TABLATE TIMON, Nuria, "Operativa contable del IVA en transacciones comerciales sujetas a procedimientos concursales". Boletín Informativo de Legislación Fiscal nº 11. Madrid, Noviembre 1977, págs.. 457 a 461.

703/97, de 16 de mayo, modifica el Reglamento del IVA, aprobado por Real Decreto 1624/92, particularmente el art. 24, cuyo texto data de 1994, según hemos expuesto en el epígrafe anterior. El Real Decreto 2402/85, de 18 de diciembre, regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios o profesionales, concretamente el apartado 1 del art. 9º. En el Real Decreto 1041/90, de 27 de julio, se regulan las declaraciones censales que han de presentar los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios. Se transcriben, en anexo II, aquellos cambios normativos que inciden en la modificación de la base imponible del IVA, con causa en la suspensión de pagos o quiebra del destinatario de las operaciones.

Intentaré poner de relieve los efectos de estas medidas en sede concursal, es decir, trataré de resaltar lo dispuesto en el apartado tres del art. 80, así como en los concordantes arts. 89 y 114 de la LIVA, con su desarrollo reglamentario, respecto del sujeto pasivo y del destinatario de la operación, cuando éste suspende pagos o quiebra. Al respecto, es del máximo interés el estudio realizado por Victoria Sánchez¹⁴, así como el riguroso análisis que presenta el profesor Sánchez Pino¹⁵.

En el primer inciso del párrafo primero del reiterado apartado tres del art. 80, se confiere la facultad al sujeto pasivo de reducir la base imponible, superando el tono imperativo impropio de su anterior redacción, cuando el destinatario de las operaciones sujetas no hubiera hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas y siempre que, con posterioridad al devengo de la operación, se dictase providencia judicial de admisión a trámite de suspensión de pagos (art. 4 LSP) o auto judicial de declaración de quiebra (art. 1.333 LEC) de aquél. Se supera así la exigencia de previa declaración judicial de suspensión de pagos, en la redacción anterior, y que fue salvada reglamentariamente, con dudosa legalidad, mediante la consideración provisional de la autorización administrativa hasta el auto de declaración del estado legal de suspensión de pagos (art. 8 LSP). En el segundo inciso se establece un plazo de caducidad, de seis meses, para el ejercicio del derecho a dicha modificación por el sujeto pasivo (acreedor), contados a partir de la fecha de las respectivas resoluciones judiciales sobre suspensión de pagos o quiebra del destinatario de la operación (deudor), con una técnica legislativa deficiente, dado que el conocimiento de tales resoluciones por terceros no personados en estos procesos concursales, tan sólo debiera computarse desde su publicidad, que tiene lugar mediante la

¹⁴ VICTORIA SANCHEZ, Antonio, "Novedades relativas al impuesto sobre el Valor Añadido contenidas en la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social". Estudios Financieros. *Revista de Contabilidad y Tributación*. Marzo 1997, nº 168, págs. 53 a 104.

¹⁵ SANCHEZ PINO, Antonio José, *Problemas fiscales de la suspensión de pagos*. Pamplona, Aranzadi, 1997, págs. 215 a 227.

ESTUDIO DE LA DOCTRINA

publicación de edictos en el BORME y periódicos que el juzgado acuerde, según el art. 420 del RRM, aprobado por RD 1784/96, art. 4 de la Ley de 26.07.22 y art. 1.333 de la LEC, éste con remisión al art. 1.044 del primer C. de C.. Finaliza este primer párrafo con la exigencia al sujeto pasivo (acreedor) de que comunique la modificación a la Administración tributaria en plazo reglamentario, establecido en un mes a contar desde la fecha de expedición de la factura rectificativa. Es decir, el plazo establecido de cinco años, con carácter general, para la rectificación de bases imponibles, concordante con el establecido para el instituto de la prescripción, presenta como excepción la caducidad del derecho a modificar la base imponible de IVA ex art. 80.3 de la referida Ley, transcurridos seis meses desde la fecha de la resolución judicial correspondiente, que debe computarse, a mi entender, desde su notificación o publicación.

En el segundo párrafo se concretan, al igual que un sector mayoritario de la doctrina había interpretado, aquellos supuestos, objeto de modificación, en que el destinatario de la operación (deudor), hubiere efectuado pagos parciales anteriores a la insolvencia judicialmente reconocida, entendiendo que el IVA estaba incluido en las cantidades percibidas por el acreedor (sujeto pasivo), en la misma proporción que la parte de la contraprestación satisfecha.

En el tercer párrafo se reiteran los casos de improcedente modificación, tasados en el segundo párrafo de la redacción anterior, y se incluye el supuesto de que los créditos "en la masa" se hallasen cubiertos por un contrato de seguro de crédito o de caución, citado *supra* en la consulta evacuada por la DGT de fecha 1.07.96.

El cuarto párrafo modifica el régimen de rectificación al alza de la base imponible por el sujeto pasivo, a que obligaba el texto reglamentario anterior, ayuno de cobertura legal, cuando el sujeto pasivo obtuviese el pago por el deudor de su crédito "en la masa". Ahora tal rectificación al alza sólo tendrá lugar cuando, por cualquier causa, se sobresea el expediente de suspensión de pagos o quede sin efecto la declaración de quiebra, lo que deberá hacerse mediante la emisión, en el plazo que se fije reglamentariamente, de una nueva factura en la que se repercuta la cuota anteriormente modificada. No habiéndose aún reglamentado dicho plazo, puede ser de aplicación el régimen general de treinta días, según art. 6 de RD 2402/85, de 18 de diciembre. De nuevo, la técnica legislativa no puede considerarse modélica, debido a que las causas de sobreseimiento del expediente de suspensión de pagos se encuentran tasadas en los arts. 10, 13 y 19 de la Ley de 26.07.1922, además de por desistimiento, pero el hecho que quede sin efecto la declaración de quiebra puede obedecer a diversas causas, a saber: a) desistimiento del instante; reposición del auto declarativo; cumplimiento del convenio aprobado; caducidad, etc. Reiteramos la atención que debe prestarse a este plazo para rectificar al alza y la dificultad de su cómputo, si no se concreta el momento

que debe considerarse válidamente notificada la terminación del expediente concursal al sujeto pasivo, en la forma establecida, por sobreseimiento de la suspensión de pagos o con causa en que haya quedado sin efecto la declaración de quiebra. No obstante, debe elogiarse la supresión de lo establecido en el art. 24.3.3º del RIVA, en su texto anterior, que obligaba a rectificar al alza la base imponible cuando el sujeto pasivo cobrase, en todo o parte, su crédito “en la masa”, y que daba lugar, incluso, a juegos contables complejos. Ahora, cuando tales recuperaciones tengan lugar por el sujeto pasivo (acreedor), con base en un convenio o por otras causas, se saldarán pura y simplemente con abono a la cuenta deudora del cliente (destinatario de la operación), sin mención ni repercusión alguna en el IVA, al igual que éste efectuará el pago con cargo a la cuenta acreedora.

El quinto párrafo dota de legalidad al segundo párrafo de la regla 1ª del apartado 3 del art. 24, en su anterior redacción, al regular la rectificación de las deducciones del destinatario de las operaciones (deudor suspenso o quebrado), consecuencia de las facturas rectificativas de la base imponible recibidas del sujeto pasivo (acreedor), que deberá practicarse según lo dispuesto en el segundo párrafo del nº 2 del apartado dos del art. 114 de la LIVA, objeto de nueva redacción por la Ley que estudiamos, y determinará el nacimiento del correspondiente crédito en favor de la Hacienda Pública. El mentado art. 114 puntualiza que cuando la rectificación tenga su origen, entre otras, en las causas del art. 80 de la LIVA, dicha rectificación deberá efectuarse 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. Este confuso texto, que denomina sujeto pasivo al destinatario de la operación (sujeto repercutido), olvidando la definición de sujeto pasivo en el art. 84 de la LIVA, no contradice, si lo interpretase correctamente, el contenido del quinto párrafo del art. 80, apartado dos, de la Ley, que le sirve de remisión, y que finaliza con una posición clara para el destinatario de la operación que rectifica las deducciones practicadas, en su día, en el sentido de que se constituye en deudor de la Hacienda Pública, es decir, “determina el nacimiento de un crédito en favor de la Hacienda Pública”. Sin embargo, el nuevo texto del segundo párrafo del número 2º del apartado 2 del art. 24 del Reglamento, al igual que su anterior redacción en el inciso final del segundo párrafo de la regla 1ª del apartado 3 del reiterado art. 24, viene a insistir en que el destinatario de las operaciones presentará declaración-liquidación y hará constar el importe de las cuotas rectificadas como minoración de las cuotas deducidas, es decir, que puede pretender que por virtud de la “suma algebraica” se ingresen las cuotas rectificadas u opere la compensación, y ello pugna con la esencia del Derecho concursal y puede violar uno de sus pilares básicos: *la par conditio creditorum*. Reitero, por parecer más seguro y respetuoso con el Derecho concursal, que el destinatario de la operación, cuando reciba las facturas rectificativas de su acreedor, sustituirá a éste por la HP acreedor por IVA, en

E S T U D I O S

la masa pasiva del proceso concursal, y así se lo hará saber a la Hacienda Pública, por medio de la comunicación ordenada en el art. 24.2.2º del RIVA, a la que acompañará la declaración-liquidación correspondiente, en el que dejará constancia del crédito nacido a favor de la Hacienda Pública, por subrogación, según se establece en el art. 80, apartado tres, párrafo quinto. Como señalaba Blesa¹⁶: *“la Administración se subroga en la posición del acreedor frente al deudor”,* aunque no compartimos su deducción: *“exigiendo (la Administración) al deudor (destinatario de la operación) el pago de su deuda”*. En concreto, no parece haber respetado el Reglamento la Ley, aunque se sostiene (Victoria¹⁷) que ex art. 114 de la LIVA, cuando menciona el nacimiento del correspondiente crédito en favor de la HP, deja claro que dicho crédito es un crédito nuevo, afirmación no exenta de apostilla, si se contempla el ordenamiento jurídico en su conjunto y tratamos de conciliar esta disposición tributaria con las normas concursales, en cuyos procedimientos judiciales (suspensión de pagos o quiebra) consta tal crédito “reconocido” al sujeto pasivo (acreedor), produciéndose, en su caso, una mera sustitución por otro acreedor (HP). Ello permite estimar que si se produce “nacimiento”, como expresa el reiterado art. 114, el *naciturus* era preexistente, y no parece posible que desaparezca su naturaleza de deudas “en la masa”.

En el párrafo sexto se reitera cuasiliteralmente el último párrafo del apartado dos del art. 80 en su anterior redacción, al referirse al destinatario de las operaciones sujetas que no hubiese tenido derecho a la deducción total (antes también parcial) del impuesto, y su consideración como deudor de la Hacienda Pública por el importe de la cuota del IVA no deducible, que resultará acreedor “en la masa”, en mi opinión ¿Aquí no tiene lugar el nacimiento de un crédito a favor de HP?.

El apartado cuatro ofrece la solución al supuesto de que no sea conocido el importe de la contraprestación en el momento del devengo del impuesto, acudiendo a su cálculo provisional con criterios fundados, sin perjuicio de su rectificación cuando fuese conocido.

Por último, el apartado cinco se remite al cumplimiento de los requisitos que se establezcan reglamentariamente para la modificación de la base imponible en los casos contemplados en el art. 80 de la LIVA, y a los que hemos hecho mención, en lo que supone novedad respecto al texto del anterior art. 24 del Reglamento.

¹⁶ BLESÁ BAGUENA, Angel, op.cit.

¹⁷ VICTORIA SANCHEZ, Antonio, op. cit.

4. DERECHO TRANSITORIO.

La Disposición transitoria primera de la Ley 13/96, referida a la modificación de la base imponible, se transcribe en el anexo III y la Disposición transitoria tercera del RD 703/97 en el anexo IV.

En relación con el apartado 1 de la DT primera de la Ley 13/96, resulta extraño que se niegue al sujeto pasivo el derecho para reintegrarse de la cuota impagada por su deudor suspenso o quebrado, cuando se hubiese aprobado un convenio o iniciado la liquidación de activos con anterioridad al 1.01.97. No alcanzamos a vislumbrar la relación causa-efecto, cuando el sujeto pasivo (acreedor concursal) puede verse privado del cobro de su crédito con convenio o sin él, con liquidación o sin ella.

Respecto del apartado 2 que refiere el plazo de caducidad de seis meses, para la modificación de la base imponible del IVA, a partir del 1.01.97, cuando los procesos concursales respectivos se hubiesen iniciado con anterioridad, debiera haber matizado respecto a la providencia o el auto, pues la iniciación de ambos (suspensión de pagos y quiebra) tiene lugar cuando el juzgado los admite a trámite, y puede no ser lo mismo que la providencia del art. 4 de la Ley especial o el auto ex art. 1.333 de la LEC, consecuencia de los trámites previstos en los arts. 1.324 y 1.325 de la misma Ley procesal para la tramitación de la quiebra voluntaria o necesaria.

El apartado 3, relativo a los créditos cubiertos por contrato de seguro de crédito o de caución, evita un posible efecto perverso por retroactividad de la Ley y cita correctamente la providencia de admisión de la solicitud de suspensión de pagos y el auto de declaración de quiebra.

La Disposición transitoria tercera del RD 703/97, trata de evitar duplicidades innecesarias de solicitud de autorización por los sujetos pasivos para modificar la base imponible, cuando se hubiesen presentado con anterioridad, cumpliendo los requisitos de la normativa vigente hasta el 1.01.97, concordes con los exigidos en la nueva redacción del art. 24 del Reglamento, o si se diera cumplimiento a tales requisitos en el plazo de treinta días siguientes a la fecha de expedición de la factura rectificativa.

5. CONCLUSIONES.

Primera.- Las Cortes Generales debieran completar el propósito expresado en la Exposición de Motivos de la Ley 22/93, transcrita parcialmente en el epígrafe 2, abordando la regulación de la reducción de la base imponible del IVA por los sujetos pasivos, cuando el destinatario de las operaciones no hubiera hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas y siempre que, con pos-

E S T U D I O S

terioridad al devengo de la operación, se dictase providencia judicial de admisión a trámite de la solicitud de quita y espera (arts. 1.912 y concordantes del Cc. y 1.130 a 1.155 de la LEC) o auto judicial de declaración de concurso (arts. 1.913 a 1.920 del Cc. y 1.156 a 1.317 de la LEC) de aquél.

Segunda.- El plazo de caducidad del derecho para la modificación de la base imponible, por los sujetos pasivos, establecido en seis meses desde las fechas de las resoluciones judiciales sobre suspensión de pagos (admisión de la solicitud) o quiebra (declaración), debe interpretarse desde su publicidad, es decir, a partir de la fecha de inserción de los edictos en el último de los periódicos que se hubiese ordenado por el juez (BORME, BOP, BOE o diarios).

Tercera.- La regulación reglamentaria del plazo para la rectificación al alza de la base imponible por el sujeto pasivo, exclusivamente en los supuestos tasados de sobreseimiento de la suspensión de pagos o cuando quede sin efecto la declaración de quiebra, debiera establecer como fecha de cómputo la de la publicidad de las respectivas resoluciones judiciales.

Cuarta.- En el párrafo quinto del apartado tres del art. 80 de la LIVA, con remisión a lo dispuesto en el siguiente artículo 114, apartado dos, número 2º, segundo párrafo, se regula la rectificación de las deducciones por el destinatario de las operaciones, que dará lugar al nacimiento del correspondiente crédito a favor de la Hacienda Pública -plasmado en la declaración-liquidación del período impositivo en el que el sujeto pasivo (sic) recibe el documento justificativo del derecho a deducir (factura rectificativa)- debe interpretarse como subrogación por parte de la Administración tributaria en el crédito del sujeto pasivo, a quien sustituye como acreedor "en la masa", sin que pueda exigirse su pago -ni siquiera por el instituto de la compensación- prohibido en sede concursal.

Los interventores de la suspensión de pagos, cuando tengan conocimiento de la sustitución del acreedor, si es con anterioridad a la formación de la lista definitiva de acreedores (art. 12 de la Ley 26.07.22), reducirán el crédito del sujeto pasivo e incorporarán su importe a la Hacienda Pública. En el proceso de quiebra, dada la facultad conferida a la junta de acreedores para reconocimiento de créditos, previo informe de la sindicatura (arts. 1.100 al 1.112 del primer C. de C.), el título de crédito del sujeto pasivo será la factura rectificativa y la Hacienda Pública deberá insinuar su crédito en la quiebra, por medio de una certificación relativa a la comunicación recibida del sujeto pasivo, en cumplimiento de lo dispuesto en el art. 24.2.1º b) del RIVA, y del destinatario de las operaciones, más propiamente, por virtud de lo ordenado en el apartado 2º del citado precepto reglamentario.

Quinta.- El referido número 2º del apartado 2 del art. 24 del RIVA, en su párrafo segundo, incurre, a nuestro juicio, en exceso reglamentario, al desarro-

llar extensivamente el párrafo segundo, del número 2º, del apartado dos, del art. 114 de la LIVA, es decir, puede considerarse una especie de *ultra vires*, si pretende que el destinatario de la operación (deudor suspenso o quebrado) minore de las cuotas soportadas (cuotas deducidas), en la declaración-liquidación del correspondiente período impositivo, las cuotas rectificadas. Claramente se producirá su pago por compensación, prohibido por el Derecho concursal. Aunque pueda resultar anecdótico, debiéramos analizar los efectos de la anterior interpretación cuando el destinatario de la operación no hubiese soportado IVA alguno, durante el período impositivo correspondiente, produciéndose la suma algebraica de las cuotas rectificadas con el IVA devengado. Finalizamos: ¿Y si no hubiera cuotas devengadas o repercutidas? Parece que tendría lugar el ingreso aislado de las cuotas rectificadas, igualmente vedado en sede concursal.

ADDENDA

El Proyecto de Ley de Medidas fiscales, administrativas y del orden social, publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales, de 9 de octubre ppdo., en su Exposición de Motivos, sobre el tema que nos ocupa, señala: *"En el Impuesto sobre el Valor Añadido, las medidas adoptadas atienden, principalmente, al fomento de la competitividad de las empresas. Así se posibilita la modificación de la base imponible en supuestos de imposible recuperación de las cuotas repercutidas no cobradas cumpliendo ciertos requisitos..."*.

En el apartado sexto, del art. 5º, del mentado Proyecto de Ley, se da nueva redacción al art. 80 de la Ley 37/92, de 28 de diciembre, con la mención figurada en la DT tercera, que se reproducen en el anexo V.

Los comentarios, que siguen, son fruto de cierta urgencia, sobre las novedades respecto del texto vigente, ante la inminente publicación de nuestra Revista, en la seguridad de un estudio más reposado si el Proyecto se convierte en Ley, como todos desearemos, en este punto concreto.

En el apartado tres del citado art. 80 se incluye una limitación, al derecho de modificación de la base imponible del IVA, en los siguientes supuestos: a) después de la aprobación judicial de la lista definitiva de acreedores, en la suspensión de pagos; b) después de la celebración de la junta de examen o reconocimiento de créditos o de la aprobación del convenio, si se realiza con anterioridad a dicha junta, en la quiebra.

Se observa la exigencia de un deber de diligencia al sujeto pasivo (acreedor), para que esté muy atento a la posible situación de insolvencia de su deudor (destinatario de la operación), y una incorrecta mención a la junta de examen o reconocimiento de créditos, pues se trata de la junta de acreedores para examen y reconocimiento de créditos (arts. 1.378 y 1.380 LEC, que se remiten a los arts. 1.101 a 1.105 del primer C. de C.).

F E L I D D I C E

El apartado cuatro, del mismo art. 80, contiene la gran novedad, intensamente reclamada por la doctrina, que permitirá reducir la base imponible de IVA cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas, por las operaciones gravadas, sean total o parcialmente incobrables, considerándose tales cuando hayan transcurrido dos años de morosidad desde el devengo del IVA repercutido y se haya demandado judicialmente al deudor (destinatario de la operación). Se limita este derecho a que la operación hubiese tenido como destinatario a un empresario o profesional, interviniente en esa condición (párrafo cuarto) y cuyo devengo se haya producido a partir del 1 de enero de 1998 (DT tercera).

No parece que la futura Ley resuelva los problemas planteados en las conclusiones que anteceden.

ANEXO I

Ley 13/96, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

Artículo 10. Modificación de la Ley 37/92, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Se modifican los siguientes artículos:

Artículo 80. Modificación de la base imponible.

Uno. La base imponible determinada con arreglo a lo dispuesto en los artículos 78 y 79 anteriores se reducirá en las cuantías siguientes:

1º. El importe de los envases y embalajes susceptibles de reutilización que hayan sido objeto de devolución.

2º. Los descuentos y bonificaciones otorgados con posterioridad al momento en que la operación se haya realizado siempre que sean debidamente justificados.

Dos. 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.

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 providencia judicial de admisión a trámite de suspensión de pagos o auto judicial de declaración de quiebra de aquél. La modificación, en su caso, deberá efectuarse en los seis meses siguientes a la fecha de las indicadas resoluciones judiciales y comunicarse a la Administración tributaria en el plazo que se fije reglamentariamente.

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.

No procederá la modificación de la base imponible a que se refiere este apartado en los casos siguientes:

1º. Créditos que disfruten de garantía real, en la parte garantizada.

2º. 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.

3º. Créditos entre personas o entidades vinculadas definidas en el artículo 79, apartado cinco de esta Ley.

Sólo cuando por cualquier causa se sobresea el expediente de la suspensión de pagos o quede sin efecto la declaración de quiebra, el acreedor que hubiese modificado la base imponible deberá rectificarla nuevamente al alza mediante la emisión, en el plazo que se fije reglamentariamente, de una nueva factura en la que se repercuta la cuota anteriormente modificada.

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.

Cuatro. Si el importe de la contraprestación no resultara conocido en el momento del devengo del impuesto, el sujeto pasivo deberá fijarlo provisionalmente aplicando criterios fundados, sin perjuicio de su rectificación cuando dicho importe fuera conocido.

Cinco. En los casos a que se refieren los apartados anteriores la modificación de la base imponible estará condicionada al cumplimiento de los requisitos que reglamentariamente se establezcan.

Artículo 89. Rectificación de las cuotas impositivas repercutidas.

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 dispues-

to 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 cinco 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. ...

Artículo 114. Rectificación de deducciones.

... Dos. La rectificación de deducciones originada por la previa rectificación del importe de las cuotas inicialmente soportadas se efectuará de la siguiente forma:

... 2º. Cuando la rectificación determine una minoración del importe de las cuotas inicialmente deducidas, el sujeto pasivo deberá presentar una declaración-liquidación rectificativa aplicándose a la misma el recargo y los intereses de demora que procedan de conformidad con lo previsto en el artículo 61, número 3 de la Ley General Tributaria.

No obstante, cuando la rectificación tenga su origen en un error fundado de derecho o en las causas del artículo 80 de esta Ley, éste deberá efectuarse 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.

ANEXO II

Real Decreto 703/97, de 16 de mayo.

Artículo primero. Modificación del Real Decreto 1624/92, de 29 de diciembre.

Artículo 24. ... 2. La modificación de la base imponible, cuando se dicte providencia judicial de admisión a trámite de suspensión de pagos o auto judicial de declaración de quiebra del destinatario de las operaciones sujetas al impuesto, se ajustará a las normas que se indican a continuación:

1º. Quedará condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:

a) Las operaciones cuya base imponible se pretenda rectificar deberán haber sido facturadas y contabilizadas por el acreedor en tiempo y forma.

b) El acreedor tendrá que comunicar a la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria correspondiente a su domici-

lio fiscal, en el plazo de un mes a contar desde la fecha de expedición de la factura rectificativa, la modificación de la base imponible practicada haciendo constar que dicha modificación no se refiere a créditos garantizados o afianzados ni a créditos entre personas o entidades vinculadas en los términos previstos en el artículo 80 de la Ley del Impuesto.

A esta comunicación deberán acompañarse la copia de las correspondientes facturas rectificativas, en las que se consignarán las fechas de emisión de las correspondientes facturas modificadas y la copia de la providencia judicial de admisión a trámite de suspensión de pagos o del auto judicial de declaración de quiebra del destinatario de las operaciones cuya base imponible se modifica o certificación del Registro Mercantil acreditativa de los mismos.

2º. El destinatario de las operaciones deberá comunicar a la Delegación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal, en el mismo plazo previsto para la presentación de la declaración-liquidación a que se refiere el párrafo siguiente, la circunstancia de haber recibido las facturas rectificativas que le envíe el acreedor, consignando el importe total de las cuotas rectificadas y, en su caso, el de las no deducibles.

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 el destinatario de las operaciones deberá hacer constar el importe de las cuotas rectificadas como minoración de las cuotas deducidas.

3º. La aprobación del convenio no afectará a la previa modificación de la base imponible que se hubiese efectuado.”.

Artículo segundo. Modificación del Real Decreto 2402/85, de 18 de diciembre.

Artículo 9. 1. Los empresarios y profesionales deberán rectificar las facturas o documentos equivalentes o sustitutivos de las mismas, emitidos por ellos en los casos en que las cuotas impositivas repercutidas se hubiesen determinado incorrectamente o se hayan producido las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, den lugar a la modificación de la base imponible, siempre que no hubiesen transcurrido cinco años a partir del momento en que se devengó el Impuesto correspondiente a la operación gravada o, en su caso, de la fecha en que se hayan producido las circunstancias a que se refiere el citado artículo 80. No podrán ser objeto de rectificación las cuotas impositivas en los supuestos previstos en el artículo 89, apartado tres de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

E S T U D I O S

ANEXO III

Ley 13/96, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

Disposición Transitoria Primera. Modificación de la base imponible en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

1. Lo dispuesto en el apartado tres del artículo 80 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, de 28 de diciembre de 1992, según la redacción dada por esta Ley, será de aplicación a las modificaciones de la base imponible derivadas de procedimientos de suspensión de pagos o quiebra en los que no se haya aprobado el convenio de acreedores o iniciado la liquidación de activos antes de la entrada en vigor de la presente Ley.

2. En los casos en que los procedimientos de suspensión de pagos o quiebra se hayan iniciado antes de la entrada en vigor de esta disposición, el plazo de seis meses previsto para la reducción de la base imponible se contará a partir de la vigencia de la misma.

3. No obstante lo previsto en el primer párrafo de esta disposición transitoria, la limitación relativa a los créditos cubiertos por contratos de seguro de crédito o de caución sólo se aplicará a las modificaciones de la base imponible derivadas de providencias de admisión a trámite de suspensión de pagos o de autos judiciales de declaración de quiebra que se dicten a partir de la entrada en vigor de la presente disposición.

ANEXO IV

Real Decreto 703/97, de 16 de mayo.

Disposición Transitoria Tercera. Obligación de comunicar a la Administración la modificación de la base imponible por causa de quiebra o de suspensión de pagos. Se entenderá efectuada la comunicación a que se refiere el vigente apartado tres del artículo 80 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre del Impuesto sobre el Valor Añadido, modificado por la Ley 13/1996, de 30 de Diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, cuando las solicitudes de autorización de modificación de la base imponible presentadas al órgano competente de la Administración tributaria, al amparo de la normativa vigente hasta el 1 de enero de 1997 cumplieran los requisitos exigidos en el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido conforme a la redacción dada a su artículo 24 en el presente Real Decreto o se diera cumplimiento a los mismos en el plazo de treinta días siguientes a la fecha de expedición de la factura rectificativa.

ANEXO V

Proyecto de Ley de Medidas fiscales, administrativas y del orden social (BOCG de 9 de octubre 1997).

Artículo 5º. Modificación de la Ley 37/92, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Sexto. El artículo 80 quedará redactado como sigue:

"Artículo 80. Modificación de la base imponible.

Uno. La base imponible determinada con arreglo a lo dispuesto en los artículos 78 y 79 anteriores se reducirá en las cuantías siguientes:

1º. El importe de los envases y embalajes susceptibles de reutilización que hayan sido objeto de devolución.

2º. Los descuentos y bonificaciones otorgados con posterioridad al momento en que la operación se haya realizado siempre que sean debidamente justificados.

Dos. 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.

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 providencia judicial de admisión a trámite de suspensión de pagos o auto judicial de declaración de quiebra de aquél. La modificación, en su caso, deberá efectuarse en los seis meses siguientes a la fecha de las indicadas resoluciones judiciales y comunicarse a la Administración Tributaria en el plazo que se fije reglamentariamente. No obstante, en el supuesto de una suspensión de pagos no podrá llevarse a cabo la modificación después de la aprobación judicial de la lista definitiva de acreedores, ni tampoco, tratándose de una quiebra, después de la celebración de la junta de examen o reconocimiento de créditos o de la aprobación del convenio si se realizara con anterioridad a dicha junta.

Sólo cuando por cualquier causa se sobresea el expediente de la suspensión de pagos o quede sin efecto la declaración de quiebra, el acreedor que hubiese modificado la base imponible deberá rectificarla nuevamente al alza mediante la emisión, en el plazo que se fije reglamentariamente, de

ARTÍCULO 39

una nueva factura en la que se repercuta la cuota anteriormente modificada.

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

A estos efectos, un crédito se considerará total o parcialmente incobrable, cuando reúna las siguientes condiciones:

1º. Que hayan transcurrido dos años desde el devengo del Impuesto repercutido sin que se haya obtenido el cobro de todo o parte del crédito derivado del mismo.

2º. Que esta circunstancia haya quedado reflejada en los libros registros exigidos para este Impuesto.

3º. Que el sujeto pasivo haya instado su cobro mediante reclamación judicial al deudor.

La modificación deberá realizarse en el plazo de los tres meses siguientes a la finalización del período de dos años a que se refiere el número 1º del párrafo anterior y comunicarse a la Administración tributaria en el plazo que se fije reglamentariamente.

Lo dispuesto en este apartado sólo será aplicable cuando el destinatario de las operaciones actúe en la condición de empresario o profesional.

Una vez practicada la reducción de la base imponible, ésta no se volverá a modificar al alza aunque el sujeto pasivo obtuviese el cobro total o parcial de la contraprestación.

Cinco. En relación con los supuestos de modificación de la base imponible comprendidos en los apartados tres y cuatro anteriores, se aplicarán las siguientes reglas:

1º. 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.*

2º. *Tampoco procederá la modificación de la base imponible cuando el destinatario de las operaciones no esté establecido en el territorio de aplicación del Impuesto.*

3º. *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.*

4º. *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.

Seis. Si el importe de la contraprestación no resultara conocido en el momento del devengo del Impuesto, el sujeto pasivo deberá fijarlo provisionalmente aplicando criterios fundados, sin perjuicio de su rectificación cuando dicho importe fuera conocido.

Siete. En los casos a que se refieren los apartados anteriores la modificación de la base imponible estará condicionada al cumplimiento de los requisitos que reglamentariamente se establezcan”.

Disposición Transitoria Tercera. Reducción de la base imponible por créditos total o parcialmente incobrables.

La reducción de la base imponible por las causas a que se refiere el apartado cuatro del artículo 80 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido sólo será aplicable a las operaciones respecto de las cuales no se haya hecho efectivo el pago del Impuesto repercutido y cuyo devengo se haya producido a partir de 1 de enero de 1998.

F S T U D I O S

ABREVIATURAS

AECA:	Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas.
AEDAF:	Asociación Española de Asesores Fiscales.
BORME:	Boletín Oficial del Registro Mercantil.
C. de C.:	Código de Comercio.
DGT:	Dirección General de Tributos.
DT:	Disposición Transitoria.
HP:	Hacienda Pública.
IVA:	Impuesto sobre el Valor Añadido.
LEC:	Ley de Enjuiciamiento Civil.
Ley de 1922:	Ley de 26.07.1922, de suspensión de pagos.
Ley especial:	Ley de 26.07.1922, de suspensión de pagos.
LIVA:	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.
LSP:	Ley de Suspensión de Pagos.
RD:	Real Decreto.
RIVA:	Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.
RRM:	Reglamento del Registro Mercantil.