

MODIFICACIÓ DE BASE IMPOSABLE PER CONCURS DE CREDITORS D' UN CLIENT. COM RECUPERAR L'IVA.



Article núm. 15– 2023 16.10.2023

COMPTABLE



Albert Mallo
Economista
Departament Comptable
albert@mallolassessors.com

La publicació d'aquesta setmana està relacionada amb un tema que, molt a pesar nostre, moltes empreses la consideraran interessant. La guerra entre Rússia i Ucraïna, la fi de les carències dels préstecs ICO i la creixent inflació a la zona euro ha repercutit que moltes empreses hagin hagut d'abocar-se a sol·licitar concurs de creditors amb el que això suposa: deixar de pagar factures a creditors que es veuen afectats. En aquests casos, què passa amb l'IVA repercutit en la factura i ingressat a l'AEAT per part del creditor?

La Llei 37/1992 de l'Impost sobre el Valor Afegit preveu, en els apartats Tres i Quatre del seu article 80, dos supòsits de modificació de base imposable a través dels quals es permet al creditor poder "recuperar" l'IVA de les factures que no ha cobrat. El supòsit previst a l' article 80.Cuatro és el del cas en què un client deixa de pagar una factura sense declarar-se en concurs de creditors. En aquest cas hem d'esperar sis mesos des de la data de meritació de l'IVA per poder recuperar aquest impost (un any per a les empreses que facturen més de 6.010.121,04 euros). És a dir, els empresaris que facturin menys de 6.010.121,04 euros considerats com a *pime* podran modificar la base imposable un cop transcorreguts 6 mesos, o bé esperar al termini general d' 1 any per a la resta dels empresaris. Això està regulat a l' **article 80.Quatre de la Llei 37/1992 de l'IVA** i en l' **article 24 del Reglament de l'IVA**, que estableixen els requisits per modificar aquesta base quan el client morós no hagi fet efectiu el pagament.

Ara bé, a través del present article volem referir-nos al supòsit previst a l'article 80.Tres de la Llei 37/1992 de l'Impost sobre el Valor Afegit: què passa amb l'IVA que en el seu moment hem ingressat a Hisenda i que no cobrarem per part del nostre client

declarat en concurs?

L' **article 80.Tres de la Llei 37/1992 de l'IVA** estableix que "La base imposable podrà reduir-se quan el destinatari de les operacions subjectes a l'Impost no hagi fet efectiu el pagament de les quotes repercutides i sempre que, amb posterioritat a la meritació de l'operació, es dicti interlocutòria de declaració de concurs. La modificació, si s'escau, no podrà efectuar-se després de transcorregut el termini de dos mesos comptats a partir de la fi del termini màxim fixat en el número 5è de l'apartat 1 de l'article 21 de la Llei 22/2003, de 9 de juliol, Concursal.

(...)" Aquest precepte de la normativa concursal estableix que els creditors disposaran del termini d' un mes a comptar des de l' endemà de la publicació del concurs al BOE per posar en coneixement de l'administració concursal l'existència dels seus crèdits. Per tant, el termini màxim per rectificar la base imposable és de tres mesos a comptar des de la publicació al BOE de la declaració del concurs.

Què s'haurà de fer en aquest termini de 3 mesos? L'article 24 del Reglament de l'IVA (RD 1624/1992) ens ho indica: el subjecte passiu estarà obligat a expedir i remetre al destinatari de les operacions una nova factura en la qual es rectifiqui o, si s'escau, s'anul·li la quota repercutida. Tanmateix haurà de remetre una còpia també de la factura a l'administració concursal en el mateix termini. L'acreditació d' aquesta remissió correspondrà al creditor.

Ara bé, la modificació de la base imposable restarà condicionada al compliment dels requisits següents:

- Les operacions la base imposable de les quals es pretengui rectificar hauran d' haver estat facturades i anotades en el registre de factures expedides pel creditor en temps i forma.
- El creditor haurà de comunicar per via electrònica a l' AEAT, mitjançant el model 952, en el termini d' un mes comptat des de la data d' expedició de la factura rectificativa, la modificació de la base imposable practicada.

Com s'haurà d'emetre la factura rectificativa? D'entrada haurà de contenir les dades normals de qualsevol altra factura i a més s'haurà de fer constar el següent:

- 1) Anul·lació de la quota d'IVA de la factura nºXXX de data dd/mm/aaaa, a l'empara de l'Art. 80.Tres de la Llei d'IVA vigent;
- 2) En el concepte de la factura aconsellem incorporar la següent coletilla "*La present factura s'emet en els termes previnguts en els arts. 80.Tres i 89 de la Llei 37/1992, de 28 de desembre, de l'Impost sobre el Valor Afegit, i art. 24 del Reglament de l'Impost sobre el Valor Afegit, aprovat mitjançant Reial Decret 1624/1992, de 29 de desembre, sense que això suposi, en cap cas, la renúncia al cobrament de les quantitats degudas.*";

Cal dir que aquests tràmits de recuperació de l' IVA no podran fer-se en operacions que estiguin cobertes per assegurances de crèdit o afiançat per entitats de crèdit o ens públics, ni els que gaudeixin de garantia real. Tampoc es podrà rectificar l'IVA derivat d'operacions efectuades amb persones o entitats vinculades, ni d' operacions el destinatari de les quals no estigui establert en el territori d' aplicació de l'impost, ni a Canàries, Ceuta o Melilla.

Entrem ara a analitzar com hem de comptabilitzar la factura rectificativa emesa. Ho farem a través d'un exemple:

suposem que tenim un saldo d'un client per import de 1.210 euros pendents de cobrament (IVA inclòs de 210 euros)

Assentament de regularització d' iva:

-210	(430)		
		(477)	-210

- L' import d' IVA repercutit es reflectirà en negatiu per compensar l'ingrés ja abonat a l' AEAT en períodes anteriors.
- El tipus de transacció s'haurà de fer constar "modif. autoritzades en fallides i susp. de pagaments".
- En l' autoliquidació d' IVA corresponent l' import es reflectirà en les caselles 14 i 15, on en la primera anirà la base imposable en negatiu i en la segona la quota d' IVA també en negatiu.

D' aquesta manera, en comptabilitzar l' assentament d'IVA proposat, el major del compte de client quedarà amb el saldo de la base imposable, que és l' import que en el seu moment es va pressupostar al client pel servei proporcionat.

Ara només quedarà esperar notícies sobre l'evolució del concurs. En el cas que el concurs finalitzés en règim de liquidació i no s'arribés a cobrar res, comportaria que el creditor pogués dotar l'import pendent en el compte del client al compte nº 650 "*pèrdues de crèdits comercials incobrables*".