



**TRABAJO FIN DE GRADO**

**GRADO EN RELACIONES LABORALES**

**CURSO ACADÉMICO 2015-2016**

**TITULO**

**MODIFICACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DEL IVA**

**WORK TITLE**

**MODIFICATION OF VAT BASE**

AUTORA: María Terán Sainz

DIRECTOR/A: Dña. Consuelo Arranz de Andrés

## INDICE

I.	INTRODUCCIÓN.....	1
II.	SUPUESTOS DE MODIFICACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE .....	3
1.	Devolución de envases y embalajes susceptibles de reutilización y descuentos y bonificaciones otorgados con posterioridad al momento en que la operación se haya realizado siempre que sean debidamente justificados	
	A. Definición .....	3
	B. Requisitos .....	6
2.	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.	
	A. Definición .....	7
	B. Requisitos .....	10
3.	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.	
	A. Definición .....	11
	B. Requisitos .....	16
4.	La base imponible también podrá reducirse proporcionalmente cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables.	
	A. Definición .....	17
	B. Requisitos .....	22
III.	CONCLUSIONES .....	25
	ANEXO I – BIBLIOGRAFÍA.....	27

## I. INTRODUCCION

La base imponible constituye la cuantificación o medición del hecho imponible; cantidad sobre la que se aplicará el tipo de gravamen dando lugar así a la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido (de ahora en adelante, IVA) devengada por la operación y que habrá de ser repercutida al destinatario de la misma.

La Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (de ahora en adelante, LIVA) contempla una regla general de determinación de la base imponible y una serie de reglas especiales aplicables en operaciones concreta. Así pues, como regla general, la base imponible está constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas, procedente del destinatario o de terceras personas. Cabe afirmar así que la base imponible no se cifra en el valor añadido por cada empresario que interviene en cada una de las fases del proceso productivo por el que atraviesa el producto y que se calcularía por la diferencia entre el valor de venta del producto y el coste de los bienes y servicios utilizados en su producción, correspondiéndose en términos generales, con el precio de la operación.

Por otra parte cabe señalar que según el artículo 79. Uno de la LIVA, en el caso de operaciones cuya contraprestación no consista en dinero, la base imponible será la que se hubiese acordado en condiciones normales de mercado, en la misma fase de producción o comercialización, entre partes que fuesen independientes.

Tratándose de operaciones gratuitas (autoconsumo), al no existir contraprestación, se toma como base imponible el coste que para el empresario haya supuesto el bien o servicio entregado/prestado de forma gratuita: el coste de adquisición del bien, el coste de producción del bien o el coste de prestación del servicio, según los casos<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Artículo 79. Cuatro de la LIVA

Existe además una regulación específica en el IVA para las entregas intracomunitarias de bienes entre dos Estados Miembros de la Unión Europea, la Directiva 2006/112/CE del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido. En este trabajo sin embargo, nos centraremos exclusivamente en las operaciones interiores.

Una vez realizada cualquier operación y cuantificado el IVA puede ocurrir que esa base imponible deba ser modificada. En este caso se exigirá la emisión de una nueva factura rectificativa que deberá ser remitida al destinatario de la operación, ya que ambas partes tendrán que actuar en consecuencia en las autoliquidaciones del IVA del periodo en el que se haya producido la modificación. Al modificarse la base del IVA se modifica la cuota declarada en su momento, por lo que hay que proceder a la regularización con las correspondientes rectificaciones.

El artículo 80 de la LIVA, prevé cuatro supuestos de modificación de la base imponible, que analizaremos por separado en el presente trabajo dividido así en cuatro apartados.

El apartado primero trata sobre la modificación por devolución de envases y embalajes y sobre la modificación por descuentos y bonificaciones que se otorguen tras la formalización de la operación. En este apartado explicaremos ambos tipos de modificación de la base imponible así como sus requisitos, poniendo como ejemplo supuestos prácticos, uno referente a la modificación por devolución de envases y otro sobre la devolución por descuentos y bonificaciones.

El apartado segundo se destina a la modificación por quedar sin efecto la operación, o resultar su precio reducido, en virtud de resolución firme, judicial o administrativa. En este punto explicaremos la modificación de la base imponible por ineficacia sobrevenida y sus requisitos, y analizaremos, por su interés, algunos supuestos en los que se plantea la cuestión relativa a la determinación del momento inicial para el cómputo del período máximo para la rectificación de la base imponible.

El apartado tercero trata sobre la modificación por impago cuando con posterioridad al devengo se haya dictado auto de declaración del concurso. En este apartado explicaremos la modificación de la base imponible por declaración de concurso de acreedores, centrandó a continuación nuestra atención en un supuesto a propósito del límite de tiempo máximo para presentar documentos justificativos de los créditos por parte de los acreedores en los procedimientos concursales. Por último señalaremos los requisitos necesarios para la modificación de la base imponible cuando se haya dictado auto de declaración del concurso.

El apartado cuarto queda destinado a la modificación de la base imponible para las operaciones cuyas cuotas devengadas sean total o parcialmente incobrables.<sup>2</sup> En este último punto explicaremos igualmente la modificación de la base imponible, y analizaremos un supuesto en los que nos centraremos en si se respetaron o no los plazos legalmente establecidos en el artículo 80. Cuatro de la LIVA. Por último señalaremos los requisitos para la modificación de la base imponible por créditos incobrables.

## **II. SUPUESTOS DE MODIFICACION DE LA BASE IMPONIBLE**

### **1. DEVOLUCIÓN DE ENVASES Y EMBALAJES SUSCEPTIBLES DE REUTILIZACIÓN Y DESCUENTOS Y BONIFICACIONES OTORGADOS CON POSTERIORIDAD AL MOMENTO EN QUE LA OPERACIÓN SE HAYA REALIZADO SIEMPRE QUE SEAN DEBIDAMENTE JUSTIFICADOS.**

#### **a. Definición**

---

<sup>2</sup> Las modificaciones recogidas en los apartados tres y cuatro se articulan como modificaciones de carácter voluntario. Se permite, al sujeto pasivo, optar por perseguir el cobro de su crédito por la operación comercial al completo, o traspasar el crédito correspondiente al IVA repercutido a la Administración.

Los envases son los recipientes destinados a su venta normalmente junto con el producto que contienen y los embalajes son las envolturas que protegen los productos que se venden.

Es normal que determinados envases y embalajes sean objeto de devolución con vistas a su reutilización. En este caso, el art. 80.1 de la LIVA, prevé una reducción de la base imponible por el importe de los envases o embalajes que sean precisamente objeto de devolución para su reutilización. Resulta interesante analizar un supuesto práctico para entender mejor este punto:

*La empresa “Ecojardín” vende una composición ornamental cuyo precio es de 6000 euros más 100 euros de embalaje de presentación, embalaje retornable.*

*La base imponible es de 6100, 6000 del precio más 100 del embalaje.*

*“Ecojardín” repercutirá el IVA aplicando el tipo a dicha base y mediante la correspondiente factura.*

*Con posterioridad, el comprador devuelve el embalaje obteniendo el reintegro de los 100 euros pagados por el mismo. Esta devolución no es una operación autónoma a efectos del IVA, sino que se adhiere a la operación inicial. La base imponible quedaría entonces en 6000 euros.*

*Esta modificación llevará aparejada la rectificación de la repercusión. “Ecojardín” emitirá una factura rectificativa de la original y al ser ahora la base imponible menor, la cuota de IVA también será menor, por lo que dicha empresa no sólo restituirá al cliente los 100 euros del embalaje devuelto sino la parte del IVA repercutido en exceso.*

*Si el comprador fuera un empresario o profesional, también llevará aparejada la rectificación de la deducción del IVA soportado.<sup>3</sup>*

La Dirección General de Tributos, en la consulta número 1531/98 de 21 septiembre, consideró que la modificación de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido autorizada por el precepto procedería en supuestos en los que los envases y embalajes tuvieran carácter accesorio respecto de los bienes que constituyen objeto de entrega, habiéndose incluido su importe en la

---

<sup>3</sup> Puede verse al respecto en PÉREZ ROYO, F., *Curso de Derecho Tributario Parte especial*, Madrid, España, Editorial Tecnos, 2015, pg 798.

base imponible del impuesto correspondiente a dicha entrega de acuerdo con lo establecido en el artículo 78, apartado dos, 6º de la Ley del Impuesto.<sup>4</sup> De acuerdo con lo señalado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 25 de febrero de 1999, en el asunto C-349/96, una operación debe ser considerada accesoria de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador.

Por otra parte, para determinar la base imponible del Impuesto, no se incluyen los descuentos y bonificaciones que se conceden de forma previa o simultánea al momento de realizar la operación (artículo 78.3.2º LIVA).<sup>5</sup> De este modo, únicamente los descuentos y bonificaciones otorgados con posterioridad al momento de la operación, son los que darán lugar a la modificación de la base imponible, siempre que sean debidamente justificados según el artículo 80.1.2º de la LIVA.

Como señala ARRANZ DE ANDRÉS, generalmente, este tipo de descuentos se suele otorgar por haberse alcanzado un determinado volumen de operaciones en un período de tiempo, normalmente el año natural. Son los descuentos conocidos como rappels. No obstante, puede ocurrir que igualmente se conceda un descuento o bonificación por otras causas como la detección de un defecto en la mercancía o el retraso en el suministro de un producto en relación con la fecha comprometida<sup>6</sup>. En estos casos, insistimos, será cuando proceda la modificación de la base imponible.

En este punto, creemos interesante dedicar las líneas que siguen a analizar otro supuesto práctico:

---

<sup>4</sup> En particular, se incluyen en el concepto de contraprestación: el importe de los envases y embalajes, incluso los susceptibles de devolución, cargado a los destinatarios de la operación, cualquiera que sea el concepto por el que dicho importe se perciba.

<sup>5</sup> Tal y como dispone dicho precepto no se incluirán en la base imponible: Los descuentos y bonificaciones que se justifiquen por cualquier medio de prueba admitido en derecho y que se concedan previa o simultáneamente al momento en que la operación se realice y en función de ella.

<sup>6</sup> Vid. ARRANZ DE ANDRÉS, C., "Descuentos, promociones y sistemas de fidelización de la clientela en el IVA", *Revista Quincena Fiscal*, Editorial Aranzadi, num. 14/2013 parte Estudio, 2013, pg 19.

*Imaginemos que el 30 de junio de 2015, la empresa CIU expide una factura rectificativa de la venta realizada el 10 de diciembre de 2014, habiendo sido el importe facturado: 1000 euros (+21% de IVA), considerando que el valor real de la venta es de 900 euros (+21% de IVA). El motivo es que la empresa decide conceder a su cliente un descuento de 100 euros en atención al alto volumen de ventas alcanzado. La factura original está pendiente de liquidación. El efecto de la rectificación conlleva una reducción de ingresos por ventas de 100 euros, manteniendo el mismo tipo de gravamen por el IVA, 21%.*

*La empresa CIU deberá entonces emitir una factura rectificativa.<sup>7</sup>*

Como en el primer caso práctico expuesto, esta modificación llevará aparejada la rectificación de la repercusión. La empresa CIU emitirá una factura rectificativa de la original y al ser ahora la base imponible menor, la cuota de IVA también será menor, y deberá restituir los 100 euros del descuento y la parte del IVA repercutido en exceso.

Si el comprador fuera un empresario o profesional, también llevará aparejada la rectificación de la deducción del IVA soportado.

En los supuestos prácticos señalados anteriormente, podemos observar el mecanismo de la modificación de la base imponible por la devolución de envases y embalajes y por descuentos y bonificaciones. En el caso de devolución por envases y embalajes, una vez devueltos al proveedor o una vez realizado el descuento, se debe modificar la base imponible del IVA ya que ha sido disminuida por el importe de los envases y embalajes. Para ello el proveedor deberá emitir una factura rectificativa de la original, o si lo desea podrá practicar la rectificación en la factura que se expida en un suministro posterior siempre y cuando el tipo impositivo aplicable a todas las operaciones sea el mismo. A continuación exponemos los requisitos necesarios.

## **b. Requisitos**

---

<sup>7</sup> Fuente: Asociación Española de Contabilidad Administración de Empresas, Caso práctico nº 217, 2016, <http://aeca.es/old/practicacontable/pgc07/casopractico217-10.pdf>.

En el caso de modificación de la base imponible por descuentos y bonificaciones, 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.

Como señala el artículo 15.2 del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, cuando la modificación de la base imponible sea consecuencia de la devolución de mercancías o de envases y embalajes, no será obligatoria la expedición de una factura rectificativa, sino que se podrá practicar la rectificación en la factura que se expida en un suministro posterior, restando el importe de las mercancías o de los envases y embalajes devueltos del importe de dicha operación posterior. La rectificación se podrá realizar de este modo siempre que el tipo impositivo aplicable a todas las operaciones sea el mismo, con independencia de que su resultado sea positivo o negativo. Hay que destacar que se trata de una opción que ofrece el reglamento, es decir, nada impide que el sujeto pasivo pueda optar por expedir una factura rectificativa.

En el caso de que el sujeto pasivo no optara por practicar la rectificación en la factura que se expida en un suministro posterior, o bien no existiera la posibilidad de un nuevo suministro se debe expedir una factura rectificativa.

**2. 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.**

**a. Definición**

Entre los supuestos que pueden originar una modificación de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido se encuentra la declaración de

ineficacia total, mediante sentencia judicial, de las operaciones gravadas. De este modo, cuando por resolución firme, judicial o administrativa o con arreglo a Derecho o a los usos del 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.

Si la operación quedase totalmente sin efecto, la modificación de la base imponible consistirá en su anulación íntegra. Si la operación quedase parcialmente sin efecto, la modificación consistirá en reducir la base imponible en la medida correspondiente.

Nos encontramos ante un supuesto de modificación de la base imponible por ineficacia sobrevenida de la operación gravada del artículo 80 de la LIVA. Hay que tener presente que el artículo 89.Uno de dicha Ley dispone que “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 artículo 80”.

Los casos contemplados en el artículo 80.Dos de la LIVA como causas de modificación de la base imponible son supuestos en los que no se realiza efectivamente el consumo de los bienes o servicios sujetos total o parcialmente. Ello ocurre cuando se devuelve la mercancía al proveedor en virtud de las cláusulas del contrato o por resolución judicial o administrativa, o bien en caso de falta de prestación del servicio en las condiciones pactadas. No obstante, también podría modificarse la base por alteración del precio después del devengo de la operación cuando ello se hubiere producido por causas legales tales como revisiones previstas contractualmente, etc.

Como señala ORÓN MORATAL, cuando finalmente esos hechos imponderables no llegan a producirse, pero sí hubo pagos anticipados, desvelándose así la ficción del hecho imponible y de su devengo, puede dar lugar a supuestos de modificación de base imponible, sin perjuicio de otras consecuencias según lo

pactado. Los supuestos de modificación de bases imponibles están pues previstos para dar respuesta a una diversidad de casos que son habituales en el desarrollo de actividades económicas. En unos casos pueden dar lugar a una reducción de la base imponible, lo que comportará una minoración de la cuota repercutida con una doble proyección, pues el sujeto pasivo debe recuperar el exceso ingresado, y el repercutido también debe recuperar el importe soportado; en otros casos, como son los del incumplimiento del repercutido en sus distintas posibilidades, el régimen de modificación de bases permite que el sujeto pasivo pueda recuperar el IVA que hubo de ingresar a pesar de no haber visto satisfecho su derecho de crédito por el repercutido, y que comporta que si se dan todas las circunstancias legal y reglamentariamente exigidas, la Hacienda Pública se subroga en su lugar como acreedor del repercutido incumplidor<sup>8</sup>.

A propósito de este apartado, resulta de interés plantearse la cuestión relativa a la determinación del momento inicial para el cómputo del período máximo para la rectificación de la base y de las facturas en los supuestos de modificación de la base imponible del artículo 80.Dos de la LIVA. Tomaremos para ello como referencia la Resolución de 16 julio de 2003<sup>9</sup>, del Tribunal Económico-Administrativo Central (de ahora en adelante TEAC) en la que, como consecuencia de una permuta inmobiliaria en la que una de las partes incumple el contrato, procede realizar la modificación de la base imponible por quedar sin efecto las operaciones gravadas.

La controversia en este punto surge a la hora de determinar el momento inicial para el cómputo del periodo para la rectificación de la base imponible. Según CALVO VÉRGEZ<sup>10</sup>, si admitimos que nos encontramos ante un supuesto de modificación de la base imponible por ineficacia sobrevenida de la operación gravada del artículo 80 de la LIVA hemos de tener bien presente el tenor literal del artículo 89.Uno de dicha Ley. Lo que este precepto dispone es que “la

---

<sup>8</sup> ORÓN MORATAL, G. “Imposición indirecta e ineficacia sobrevenida de operaciones gravadas”, *Revista Quincena Fiscal*, num. 9/2012 parte Estudio, 2012, pg 5.

<sup>9</sup> JT 2003\1546

<sup>10</sup> CALVO VÉRGEZ, J., “Modificación de la base imponible del IVA por ineficacia sobrevenida de la operación gravada”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, paraf. 5 parte Presentación, Pamplona, España, 2004, pg. 2.

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 (cuatro en la actualidad) 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 artículo 80”.

Obsérvese por tanto que son dos los momentos iniciales que se establecen para efectuar el cómputo del plazo de cinco años en la citada Resolución (cuatro en la actualidad). De una parte el devengo y, de otra, alternativamente, la fecha en que se produjeron las circunstancias modificativas de la contraprestación o determinantes de la ineficacia de la operación. Lógicamente, este segundo momento resultará en todo caso posterior al del devengo.

Tal y como manifiesta el TEAC en la resolución, si atendemos a los términos de la condición resolutoria convenida en el caso concreto para la operación de permuta, este “momento en que se produjeron las circunstancias a que se refiere el citado artículo 80” es necesariamente el momento en que quedó sin efecto la operación gravada y en el que, debido al incumplimiento de las obligaciones asumidas por el adquirente en el tiempo pactado, ejerce el transmitente su opción por la resolución de la operación y la recuperación del dominio de las fincas previamente transmitidas, tal y como quedó acordado. Y entre este momento y la fecha de emisión de la factura rectificativa no habían transcurrido cinco años, por lo que en este caso la rectificación practicada sobre el IVA repercutido por modificación de la base imponible fue correcta, en base a lo cual el TEAC decide, acertadamente a nuestro juicio, anular la liquidación.

## **b. Requisitos**

La expedición de la factura rectificativa debe efectuarse tan pronto como el obligado a emitirla tenga constancia de las circunstancias que obligan a su expedición debiendo contener los datos identificativos de la factura rectificada.

A este respecto conviene señalar que es obligatoria la expedición de las facturas rectificativas en una serie específica debiendo las mismas cumplir los

requisitos de contenido que se establece en el artículo 6 del Reglamento de facturación.<sup>11</sup>

Es importante también tener en cuenta que se puede efectuar la rectificación de varias facturas en un único documento de rectificación, siempre que se identifiquen todas las facturas rectificadas. Con referencia a la base imponible de la factura rectificativa existen dos alternativas; bien se indica directamente el importe de la rectificación, con independencia de su signo, o bien se indica tal y como queda tras la rectificación efectuada, señalando igualmente en este caso el importe de dicha rectificación. Es decir, en el primer caso el importe de la factura rectificativa complementa el de la rectificada, mientras que en el segundo caso lo sustituye.

### **3. 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.**

#### **a. Definición**

La modificación de la base imponible por virtud del artículo 80.3 tiene un ámbito de aplicación muy específico. Únicamente es aplicable cuando el destinatario de la operación se encuentra en situación de concurso de acreedores. Así pues, el concursado deberá mantener una deuda por la totalidad o parte de la operación gravada con el acreedor que pretenda modificar la base imponible.

---

<sup>11</sup> Los requisitos que establece este precepto son entre otros que toda factura y sus copias contendrán: el número y, en su caso, serie siendo la numeración de cada serie correlativa; la fecha de su expedición; nombre apellidos, razón o denominación social completa; número de Identificación Fiscal; domicilio, tanto del obligado a expedir factura como del destinatario de las operaciones; descripción de las operaciones, consignándose todos los datos necesarios para la determinación de la base imponible del impuesto y el tipo o tipos impositivos en su caso aplicados a las operaciones.

Podemos definir el concurso de acreedores según los artículos 1 y 2 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, como el procedimiento legal que se abre ante la insolvencia de un deudor. El elemento objetivo sobre el que se articula el concurso es pues la insolvencia del deudor, entendida como estado en el que se encuentra el deudor que no puede cumplir regularmente sus obligaciones exigibles.

Como explica MALVÁREZ PASCUAL, L.A., el acreedor que en la declaración-liquidación correspondiente a la fecha del devengo de la operación ingresó las cuotas repercutidas al destinatario de las operaciones, ahora declarado en concurso, va a recuperar el importe que no ha logrado cobrar mediante la modificación de la base imponible, la emisión de las correspondientes facturas rectificativas y la realización de diversas comunicaciones, tanto al deudor como a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT). Como consecuencia de estas actuaciones, el concursado se convierte en deudor frente a la Hacienda Pública de tales cuotas, lo que es esencial para que el consumo realizado quede gravado y para lograr la neutralidad del impuesto, que es la base esencial del funcionamiento del IVA<sup>12</sup>.

FRAILE FERNÁNDEZ por su parte ha señalado que en estos casos se exige que el devengo del impuesto se haya producido con anterioridad a que se declare concurso. Este requisito es completamente lógico a nuestro juicio, pues si el hecho imponible se produjo tras la declaración del concurso, el crédito del emisor de la factura sería un crédito contra la masa<sup>13</sup>.

No será posible realizar la modificación de la base imponible si nos encontramos ante cualquiera de los supuestos recogidos en el artículo 80.5 de la LIVA. Así pues no procederá realizar la modificación si el crédito está asegurado por medio de garantía real, por la parte a la que alcance la garantía, o si se encuentra afianzado por entidades de crédito o sociedades de garantía

---

<sup>12</sup> Puede verse en MALVÁREZ PASCUAL, L.A., "El crédito derivado de la modificación de la base imponible del IVA por la declaración de concurso del deudor: Naturaleza, clasificación y procedimiento para su liquidación", *Revista Quincena Fiscal*, num.15/2011 y 16/2011, Editorial Aranzadi, SA, 2011, pg 12.

<sup>13</sup> Véase: FRAILE FERNÁNDEZ, R. "Algunas cuestiones legalmente imprecisas sobre la aplicación de la normativa del IVA en supuestos de modificación de la base imponible en concurrencia con el concurso de acreedores", *Revista Quincena Fiscal*, num. 22/2014, Editorial Aranzadi, SA, 2014, pg 3.

recíproca o cubierto por un contrato de seguro de crédito o de caución, en la parte afianzada o asegurada. Tampoco procederá la modificación si se trata de créditos adeudados o afianzados por Entes Públicos, salvo que figure la requerida certificación de deuda expedida por el órgano competente. Así como no podrá realizarse la modificación si el concursado es persona especialmente relacionada con el acreedor.

Es preciso tener en cuenta que la rectificación de las bases imponibles deberá volver a producirse en los supuestos que prevé el segundo inciso del artículo 80.3 LIVA, cuyo tenor literal es el siguiente: “solo cuando se acuerde la conclusión del concurso por las causas expresadas en el artículo 176.1, apartados 1.º, 4.º y 5.º de la Ley Concursal, el acreedor que hubiese modificado la base imponible deberá modificarla nuevamente al alza mediante la emisión, en el plazo que se fije reglamentariamente, de una factura rectificativa en la que se repercuta la cuota procedente.” La primera de las causas es la firmeza del auto de la Audiencia Provincial que revoque la declaración del concurso. De este modo, el requisito que inicialmente se cumplía, el concurso del deudor, habrá quedado revocado, no existiendo fundamentación para la modificación de la base imponible por tal motivo. En el mismo sentido se dirige la causa prevista en el numeral 4º, que se refiere a la conclusión del concurso porque se compruebe que ya no existe estado de insolvencia. Por su parte, el numeral 5º, hace referencia a la conclusión del concurso cuando sea firme el desistimiento o renuncia de todos los acreedores, entre los que habrá de incluirse el acreedor que modificó la base imponible. El resto de causas de conclusión del concurso recogidas en el artículo 176.1 de la Ley Concursal no pueden ser motivo para exigir la modificación al alza de las facturas de IVA, pues el acreedor por la operación gravada nunca habrá llegado a cobrar la cuota.

Si se cumplen los requisitos mencionados, el acreedor deberá proceder a la emisión de factura conforme al artículo 15 del Reglamento de facturación y remitirla al concursado. El artículo 80.3 de la LIVA indica que la modificación deberá realizarse en el plazo previsto en el artículo 21.1.5 de la Ley Concursal. La dicción literal de este artículo de la norma concursal establece el plazo de un mes. No obstante, cuando el procedimiento concursal es abreviado el plazo

para la comunicación de créditos es menor. A este respecto se había pronunciado el TEAC en varias ocasiones señalando que este plazo se estableció a fin de coordinar la norma concursal y la norma tributaria y que, por lo tanto, se había de entender remitido al plazo de comunicación de créditos que se establece en la Ley Concursal, en general, y no únicamente al que se establece en el artículo citado. Así, el plazo sería de un mes a contar desde el día siguiente a la fecha de la publicación en el BOE del auto declaración del concurso si se tratase de procedimiento ordinario y de 15 días en el caso del procedimiento abreviado<sup>14</sup>.

El problema surge porque, en realidad, el artículo 21 de la Ley Concursal no establece ninguna especialidad para el procedimiento abreviado, sino que esas cuestiones se regulan en otro punto del articulado de la norma concursal. Al igual que FRAILE FERNÁNDEZ, considero que se debía entender que el plazo al que se refiere la LIVA es al plazo que se otorgue para la comunicación de créditos en el concurso de acreedores, tanto si se trata de concurso tramitado por el procedimiento ordinario como por el procedimiento abreviado.

En las líneas que siguen vamos a fijar nuestra atención en un supuesto del proceso de modificación de la base imponible cuando el destinatario de la operación se encuentra en situación de concurso de acreedores.

Tal y como establece el apartado 1 del artículo 23 de la Ley 22/2003, “la declaración de concurso se anunciará en el Boletín Oficial del Estado y en un diario de los de mayor difusión de la provincia donde el deudor tenga su centro de intereses, así como en uno de los de mayor difusión en la provincia donde radique su domicilio”, añadiendo, a continuación, que “estos anuncios contendrán los datos suficientes para identificar el proceso y las formas de personarse en él”. A estos efectos la Ley Concursal dice en su artículo 21.1.5 que “el llamamiento a los acreedores para que pongan en conocimiento de la administración concursal la existencia de sus créditos, deberá producirse en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente a la publicación en el «Boletín

---

<sup>14</sup> Resolución de 17 de enero de 2012 (JT 2012, 166) y Resolución de 13 de diciembre de 2011 (JT 2011, 1452) entre otras.

Oficial del Estado» del auto de declaración de concurso, conforme a lo dispuesto en el artículo 23”.

A juicio del TEAC,<sup>15</sup> con cuya opinión coincidimos, la interpretación que debe darse al artículo 80. Tres de la LIVA debe atender no tanto a la literalidad de la norma (que alude exclusivamente al artículo 21.1.5 de la Ley Concursal) sino a su finalidad. En este sentido, el hecho de que la Ley permita modificar la base imponible únicamente hasta el límite máximo para presentar documentos justificativos de los créditos por parte de los acreedores en los procedimientos concursales tiene por objeto que en ningún caso el pasivo común pueda verse alterado posteriormente dando lugar a la invalidación de decisiones ya adoptadas. En otras palabras el objeto y fin de la Ley es que tras el plazo fijado posterior a la publicación del auto concursal no existan alteraciones en los créditos determinados con independencia del procedimiento concursal utilizado, general o abreviado, por lo que deberá estarse al plazo máximo de cada procedimiento. De otro modo se distorsionaría, no sólo el sentido de la Ley, sino el propio procedimiento concursal adicionando nuevos créditos a la masa después de finalizado el plazo para ello toda vez que de conformidad con el artículo 49 de la Ley Concursal según el cual “Declarado el concurso, todos los acreedores del deudor, ordinarios o no, cualesquiera que sean su nacionalidad y domicilio, quedarán de derecho integrados en la masa pasiva del concurso, sin más excepciones que las establecidas en las Leyes”, y el artículo 76 que establece que “Constituyen la masa activa del concurso los bienes y derechos integrados en el patrimonio del deudor a la fecha de la declaración de concurso.”

El art. 80. Tres de la Ley del IVA establece un límite preclusivo en el tiempo para que el destinatario de las operaciones sujetas al impuesto lleve a cabo la rectificación de la base imponible, límite que se hace coincidir con el fijado en la Ley Concursal a los acreedores para la comunicación de sus créditos. Siendo ello así la razón para introducir tal restricción no puede ser otra que la de acomodar el necesario ajuste bilateral del impuesto del IVA al desarrollo del procedimiento concursal, y más concretamente al mecanismo de comunicación

---

<sup>15</sup> Puede verse en: Resolución de 13 diciembre 2011. JT 2011\1452

de créditos. De esta manera el acreedor que rectifique su factura optando así por esta vía –con el resultado de minorar su base imponible– deberá hacerlo en tiempo hábil para insinuar en el concurso su crédito sin IVA.

En consecuencia y en conclusión, serán improcedentes las modificaciones de las bases imponibles si se publican en el Boletín Oficial del Estado los Autos de declaración del concurso de los clientes deudores fuera del plazo legal previsto.

Al igual que el TEAC, el Tribunal Económico-Administrativo Foral expone en la Resolución de 19 octubre de 2014<sup>16</sup>, que la modificación no podrá realizarse después de la finalización del plazo para que los acreedores pongan en conocimiento de la administración concursal la existencia de sus créditos.

## **b. Requisitos**

Tal y como hemos visto, cuando el destinatario de las operaciones no haya hecho efectivo los créditos contra su proveedor y se encuentre en situación de concurso procede la modificación de la base imponible. Al realizarse la modificación de la base imponible por el sujeto pasivo el destinatario que haya deducido las cuotas repercutidas por éste debe modificar sus deducciones y minorarlas, según impone el artículo 114 de la LIVA, que determina que en modificaciones de base imponible por concurso, la rectificación de deducciones a realizar por el destinatario deberá efectuarse en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que se ejerció el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, sin que proceda la aplicación de recargos ni de intereses de demora. Como explica BAS SORIA, aunque nada diga el precepto, la consecuencia evidente de esta regla será la calificación del crédito de la Hacienda Pública contra el deudor como crédito concursal, al venir referido a un periodo anterior a la declaración del concurso. Las cuotas repercutidas por un sujeto pasivo son soportadas por el destinatario de las operaciones. El sujeto pasivo debe ingresarlas en el Tesoro y el destinatario, cuando sea un empresario con derecho a la deducción del impuesto soportado, las minora de

---

<sup>16</sup> JT 2014\294

su propio impuesto repercutido para calcular el ingreso a realizar en a la Hacienda Pública. Cuando el sujeto pasivo modifica la base imponible, minorándola por aplicación de las circunstancias del artículo 80 de la LIVA, la cantidad que ingresó por el impuesto repercutido se sustrae de su propio impuesto repercutido, generando un menor ingreso por IVA. En definitiva, el impuesto que se ingresó se devuelve al sujeto pasivo cuando se modifica la base imponible. Así, el destinatario que dedujo el impuesto deja de tener impuesto soportado, pues ni lo ha satisfecho al sujeto pasivo, ni éste lo ha ingresado en la Hacienda Pública<sup>17</sup>.

En relación a la modificación de las cuotas indebidas, por virtud del artículo 24 del RIVA el concursado debe emitir una comunicación a la Administración Tributaria en la que informe de que ha recibido las facturas rectificativas. El concursado se ve obligado a rectificar las deducciones pues estaríamos ante un supuesto de minoración de la cuota deducible<sup>18</sup>.

Como explica CALVO VÉRGEZ, lo que en realidad regula el artículo 24 del RIVA es un procedimiento destinado a la declaración e ingreso del IVA que los acreedores hayan podido recuperar mediante la emisión de la factura rectificativa, previéndose a tal efecto una minoración del IVA soportado deducible en el importe de la cuota impositiva señalada. Tendrá lugar así la extinción de la deuda con motivo del pago de la misma<sup>19</sup>.

#### **4. LA BASE IMPONIBLE TAMBIÉN PODRÁ REDUCIRSE PROPORCIONALMENTE CUANDO LOS CRÉDITOS CORRESPONDIENTES A LAS CUOTAS REPERCUTIDAS POR LAS OPERACIONES GRAVADAS SEAN TOTAL O PARCIALMENTE INCOBRABLES.**

---

<sup>17</sup> BAS SORIA, J., "Consecuencias fiscales del concurso de acreedores", *Revista Quincena Fisca*, num. 21/2013 parte Estudio, Editorial Aranzadi, SA, 2013, pg 10.

<sup>18</sup> Esta obligación en caso de minoración de la cuota queda prevista en el segundo inciso del artículo 114.1 de la LIVA.

<sup>19</sup> CALVO VÉRGEZ, J., "La emisión de facturas rectificativas en el IVA derivadas de una declaración de concurso", *Anuario de Derecho Concursal*, num. 30/2013, 2013, pg 26.

### **a. Definición**

El mecanismo previsto para la modificación de las bases imponibles por créditos total o parcialmente incobrables queda regulado en el artículo 80.4 de la LIVA.

Como explica FRAILE FERNÁNDEZ, en primer lugar hay que dejar transcurrir el correspondiente tiempo de espera. La norma establece que será necesario que transcurra un año, o seis meses en caso de que se cumpla el requisito relativo al volumen de operaciones, desde el momento de devengo. Durante este tiempo, el acreedor debe cumplir con la Administración su obligación en relación con el IVA repercutido, a pesar de no haber recibido efectivamente el pago de la cuota del obligado a soportar la repercusión. En segundo lugar, es preciso que se haya instado el cobro mediante reclamación judicial al deudor o por medio de requerimiento notarial al mismo, incluso cuando se trate de créditos afianzados por Entes públicos. En las operaciones que tengan por destinatarios a Entes públicos, la reclamación judicial o el requerimiento notarial se sustituirán por una certificación expedida por el órgano competente. La modificación de la base imponible habrá de realizarse dentro de los tres meses posteriores al transcurso del año o los seis meses que hemos mencionado. Para ello habrá de emitirse la factura al destinatario. A continuación, dentro del mes siguiente a la expedición de la factura se habrá de remitir a la Administración Tributaria la comunicación a este respecto. Realizados todos los trámites anteriores, el acreedor procederá a rectificar las cuotas por IVA repercutido conforme establece la Ley<sup>20</sup>.

Por su parte, el destinatario de la operación, al que se le remite la factura rectificativa, deberá comunicar a la Administración la recepción de dicha factura y habrá de proceder a rectificar sus deducciones por la cuantía de la rectificación de la cuota que le fue repercutida y cuyo pago no hizo efectivo cuando el destinatario tenga la condición de empresario. Téngase en cuenta que el incumplimiento de esta obligación por el deudor no impedirá la modificación de la base imponible por parte del acreedor.

---

<sup>20</sup> FRAILE FERNÁNDEZ, R., " Algunas cuestiones legalmente imprecisas sobre la aplicación..." ob.cit., pg. 6.

La rectificación de las deducciones es obligatoria siempre que se produzca una disminución de la cuota soportada, ya que esta cuota ha supuesto deducción mayor de la debida en una autoliquidación anterior.

El artículo 114.2.2 de la LIVA establece la obligación de rectificar la deducción realizada en virtud de la factura original. La rectificación se llevará a cabo a través de la autoliquidación correspondiente al periodo de liquidación en que el deudor haya recibido la remisión de la factura rectificativa. Así, en la autoliquidación correspondiente al mes o trimestre de IVA, se reducirán las cuotas deducibles en el importe de la cuota de IVA rectificada a través de la factura o documento sustitutivo que le haya sido remitido al efecto. A dicho importe se le añadirán los recargos e intereses de demora que se hayan devengado entre el momento en que se efectuó la inicial deducción y el momento en que se rectifica esta.

En este punto del presente trabajo vamos a centrar nuestra atención en la exigibilidad de respetar los plazos legalmente establecidos en el artículo 80 cuatro de la LIVA, a efectos de solicitar la devolución del IVA por la emisión de la factura rectificativa. Para ello tendremos en cuenta la sentencia del Tribunal de Justicia de Madrid<sup>21</sup>, en la que la parte actora alega en la demanda que, a lo largo del ejercicio 2003, realizó diversas operaciones mercantiles de venta a una sociedad emitiendo diferentes facturas y girando el IVA pertinente que fue declarado e ingresado en la Hacienda Pública. A la vista del impago de las facturas, acabó interponiendo una querrela criminal contra la citada entidad que fue admitida a trámite, mediante auto de 10 de junio de 2003. Señala que por ello presentó el modelo 390 en el ejercicio 2005, posteriormente rectificado, para solicitar la devolución de las cuotas de IVA indebidamente ingresadas ya que había emitido factura rectificativa en el ejercicio 2005 respecto de las facturas sin cobrar del año 2003. La AEAT le inició un expediente de verificación, el 11 de septiembre de 2006, que no fue resuelto hasta el 9 de octubre de 2007. Expone, por ello, que caducó el citado procedimiento y que debe entenderse la procedencia de la devolución del importe total solicitado de

---

<sup>21</sup> Tribunal Superior de Justicia de Madrid, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 5ª) Sentencia núm. 251/2013 de 14 marzo. JT 2013\635

inicio. Señala que la Sexta Directiva comunitaria no determina ningún plazo para la devolución del IVA y dado que este es un tributo de carácter neutro, la imposibilidad de la devolución pretendida supondría un enriquecimiento injusto para la administración. Razona que este sería un supuesto comparable al que la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha desarrollado en relación a la posibilidad de que, finalizado el plazo para solicitar la compensación, se abra un nuevo plazo de cuatro años, para pedir la devolución de las cuotas de IVA soportadas, precisamente, para asegurar así la neutralidad del IVA.

La cuestión central de este recurso se refiere a determinar si fue procedente la solicitud de devolución realizada por la entidad actora a la AEAT con motivo de la revisión de una factura rectificativa de una serie de facturas que se habían girado en el ejercicio 2003 y que no pudieron ser cobradas.

La parte actora ha acreditado que interpuso en el ejercicio 2003 una querrela contra la citada entidad como consecuencia de la falta de cobro de las facturas.

Por lo que respecta a lo alegado en relación a que el plazo exigido por la legislación española para solicitar la devolución de las cuotas de IVA, una vez efectuada una factura rectificativa, es contrario a las disposiciones de la Sexta Directiva Comunitaria debe señalarse que ésta impone, como es evidente, la neutralidad del IVA y el derecho del sujeto pasivo a la devolución de las cuotas de IVA soportadas o indebidamente ingresadas, pero lo que no hace es determinar los procedimientos y plazos que, dentro de cada Estado, sean pertinentes para solicitar la devolución de cuotas de IVA indebidamente ingresadas y eso es lo que sucede exactamente en este caso en el que la ley del IVA y su Reglamento determinan con claridad cuáles son los plazos que debe seguir el sujeto pasivo para, primero, emitir la factura rectificativa, en caso de falta de cobro y segundo, reclamar a la administración el importe de las cuotas de IVA que resulten de dicha rectificación.

El artículo 80.Cuatro de la LIVA , en su redacción vigente en el ejercicio 2005, determina que la base imponible también podrá reducirse cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables y a estos efectos, un crédito se considerará total o parcialmente incobrable cuando hayan transcurrido dos

años (en la actualidad un año) desde el devengo del impuesto repercutido sin que se haya obtenido el cobro de todo o parte del crédito derivado del mismo y cuando 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 (un año en la actualidad) a que nos referimos en el párrafo anterior y comunicarse a la Administración tributaria en el plazo que se fije reglamentariamente.

Según se observa en el expediente administrativo, aparece una relación de todas las facturas no cobradas y sus fechas. La última de ellas es de 4 de abril de 2003 y la primera de 6 de febrero de 2003. Aún si partimos de la fecha de la última factura, el 4 de abril de 2005 habría finalizado el plazo para emitir una factura rectificativa y sin embargo, ello no se hizo por la entidad actora hasta el 31 de octubre de 2005 cuando ya había finalizado el plazo para ello.

De ahí que la factura rectificativa estuviese fuera del plazo legalmente establecido y que siendo el IVA un impuesto muy formalista, no pueda entenderse que, emitida la factura rectificativa fuera del plazo legalmente establecido, fuese procedente la devolución pretendida por la entidad actora, conforme al procedimiento legalmente establecido.

Como explican ALARCIA y SIGÜENZA, el procedimiento que ha de seguirse por el sujeto pasivo para modificar la base imponible del IVA requiere emitir y enviar al deudor la factura rectificativa dentro de los tres meses siguientes al plazo del año por el que se reconoce que un crédito incobrable, o de los seis en su caso y, posteriormente, en el plazo de un mes desde la emisión de la misma, comunicar esta modificación a la Administración Tributaria por vía electrónica, aportando copia de la factura rectificativa y de la reclamación judicial o requerimiento notarial realizado. Este requisito es de obligado cumplimiento, y la infracción del mismo originará que la Administración Tributaria entienda improcedente la modificación de la base imponible<sup>22</sup>.

---

<sup>22</sup> ALARCIA, C. Y SIGÜENZA, N., "Modificación de la base imponible del IVA por impago", *FBS Insight*, 2014, pg 5.

En este caso la entidad actora no ha cumplido con el plazo vigente legalmente establecido para emitir la factura rectificativa, y alega que el plazo exigido por la legislación española para solicitar la devolución de las cuotas de IVA, una vez efectuada una factura rectificativa, es contrario a las disposiciones de la Sexta Directiva Comunitaria. A nuestro juicio no es contrario, pues la mencionada Directiva no determina los procedimientos y plazos que sean pertinentes para solicitar la devolución de cuotas de IVA indebidamente ingresadas por corresponder dicha regulación a cada Estado.

## **b. Requisitos**

El artículo 80. Cuatro de la LIVA señala que un crédito se considerará total o parcialmente incobrable cuando reúna una serie de condiciones.

En primer lugar, que haya transcurrido un año desde el devengo del impuesto repercutido sin que se haya obtenido el cobro de todo o parte del crédito derivado del mismo. Cuando se trate de operaciones a plazos o con precio aplazado, deberá haber transcurrido un año desde el vencimiento del plazo o plazos impagados a fin de proceder a la reducción proporcional de la base imponible.

A estos efectos, se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado aquéllas en las que se haya pactado que su contraprestación deba hacerse efectiva en pagos sucesivos o en uno sólo, respectivamente, siempre que el período transcurrido entre el devengo del impuesto repercutido y el vencimiento del último o único pago sea superior a un año.

Cuando el titular del derecho de crédito cuya base imponible se pretende reducir sea un empresario o profesional cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de la LIVA, no hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04 euros, el plazo a que se refiere esta condición podrá ser, de seis meses o un año.

En segundo lugar, el impago por parte del destinatario debe haber quedado reflejada en los Libros Registros exigidos para este Impuesto (el de facturas

emitidas, que es el que plasma los documentos en los que se repercutió el IVA que ahora se pretende recuperar) y además el destinatario de la operación debe actuar en la condición de empresario o profesional, o, en otro caso, que la base imponible de aquélla, Impuesto sobre el Valor Añadido excluido, sea superior a 300 euros.

En tercer lugar, el sujeto pasivo tiene que instar su cobro mediante reclamación judicial al deudor o por medio de requerimiento notarial al mismo.

Cuando se trate de las operaciones a plazos, resultará suficiente instar el cobro de uno de ellos mediante reclamación judicial al deudor o por medio de requerimiento notarial al mismo para proceder a la modificación de la base imponible en la proporción que corresponda por el plazo o plazos impagados.

El acto de conciliación es previo a la demanda pero puede considerarse reclamación judicial puesto que se realiza ante una autoridad judicial y con las garantías propias de un juicio. En consecuencia, se considera que cuando el acreedor ha promovido la realización del acto de conciliación ha cumplido con el requisito relativo a la reclamación judicial al deudor a efectos de poder proceder a la modificación de la base imponible, siempre y cuando sea admitida a trámite. Si el sujeto pasivo quiere tener derecho a la reducción de la base imponible en caso de concurrencia de créditos incobrables, es necesario que continúe con el procedimiento judicial que inicia con su petición de conciliación cuando no hubiera avenencia entre las partes, de forma tal que si desiste del mismo deberá incrementar la base imponible anteriormente reducida. Podrá probarse el intento de conciliación mediante la aportación de la solicitud de conciliación presentada en el Tribunal correspondiente o bien mediante la certificación del acta de conciliación.

El requisito de reclamación judicial se entenderá cumplido si está prevista en el contrato la cláusula de arbitraje cuando efectivamente se acuda a la misma y se reciba notificación de aceptación por los árbitros.

Cuando se trate de créditos adeudados por Entes públicos, la reclamación judicial o el requerimiento notarial se sustituirá por una certificación expedida por el órgano competente del Ente público deudor de acuerdo con el informe

del Interventor o Tesorero de aquél en el que conste el reconocimiento de la obligación a cargo del mismo y su cuantía.

En cuarto lugar, la modificación deberá realizarse en el plazo de los tres meses siguientes a la finalización del periodo de seis meses o un año y comunicarse a la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el plazo que se fije reglamentariamente.

Una vez practicada la modificación 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, salvo cuando el destinatario no actúe en la condición de empresario o profesional. En este caso, 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 percibida. No obstante cuando el sujeto pasivo desista de la reclamación judicial al deudor o llegue a un acuerdo de cobro con el mismo con posterioridad al requerimiento notarial efectuado, como consecuencia de éste o por cualquier otra causa, deberá modificar nuevamente la base imponible al alza mediante la expedición, en el plazo de un mes a contar desde el desistimiento o desde el acuerdo de cobro, respectivamente, de una factura rectificativa en la que se repercuta la cuota procedente.

Por último hay que tener presente que no procederá la modificación, por virtud del apartado cinco del artículo 80 LIVA, si el crédito está asegurado por medio de garantía real, por la parte a la que alcance la garantía, ni si el crédito está afianzado por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca o cubierto por un contrato de seguro de crédito o de caución, en la parte afianzada o asegurada, o si se trata de créditos adeudados o afianzados por Entes Públicos. Ello salvo que figure la requerida certificación de deuda expedida por el órgano competente. Tampoco procederá la modificación si el deudor es persona especialmente relacionada con el acreedor. Así como en aquellos casos en que el deudor no se encuentre establecido en el territorio de aplicación del impuesto, en Canarias, o en Ceuta y Melilla.

### **III. CONCLUSIONES**

Nuestra pretensión en este apartado no es la de reproducir todas las conclusiones a las que hemos llegado en el análisis de cada una de las cuestiones de las que nos hemos ocupado. Entendemos que lo más oportuno es que en las líneas que siguen nos limitemos a mencionar aquéllas que nos parecen más significativas o trascendentes en las que se centra el contenido de este trabajo.

En primer lugar, cuando la modificación sea consecuencia de la devolución de envases y embalajes susceptibles de reutilización, hay que tener en cuenta el carácter accesorio de los mismos; según el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, una operación debe ser considerada accesorio de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador.

La Dirección General de Tributos considera que la modificación de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido autorizada por el precepto procedería en supuestos en los que los envases y embalajes tuvieran carácter accesorio respecto de los bienes que constituyen objeto de entrega, habiéndose incluido su importe en la base imponible del impuesto correspondiente a dicha entrega. Por otra parte, destacamos también que para determinar la base imponible del Impuesto no se incluyen los descuentos y bonificaciones que se conceden de forma previa o simultánea al momento de realizar la operación; de este modo, únicamente los descuentos y bonificaciones otorgados con posterioridad al momento de la operación, son los que darán lugar a la modificación de la base imponible.

En segundo lugar, con respecto a la ineficacia de las operaciones gravadas, la expedición de la factura rectificativa debe efectuarse tan pronto como el obligado al emitirla tenga constancia de las circunstancias que obligan a su expedición. Este requisito es muy relevante, ya que hay que tenerlo en cuenta para la determinación del momento inicial para el cómputo del periodo máximo

para la rectificación de la base y de las facturas en los supuestos de modificación de la base imponible del artículo 80.Dos de la LIVA.

En tercer lugar, en cuanto a la modificación de la base imponible por declaración de concurso de acreedores, destacamos la importancia del plazo previsto en el artículo 21.1.5. de la Ley Concursal al que nos remite el artículo 80.3 de la LIVA para la modificación la misma ya que la modificación de las bases imponibles mediante la expedición de facturas rectificativas serán improcedentes si se realizan fuera del plazo legal previsto.

En cuarto y último lugar, con respecto a la modificación de la base imponible por créditos incobrables, hay que tener en cuenta que el objeto y fin de la Ley es que, tras el plazo fijado posterior a la publicación del auto concursal, no existan alteraciones en los créditos determinados con independencia del procedimiento concursal utilizado ya que, de otro modo, se distorsionaría, no sólo el sentido de la Ley, sino el propio procedimiento concursal adicionando nuevos créditos a la masa después de finalizado el plazo para ello.

## Bibliografía:

- ALARCIA, C. Y SIGÜENZA, N., “Modificación de la base imponible del IVA por impago”, *FBS Insight*, 2014.
- ARRANZ DE ANDRÉS, C., “Descuentos, promociones y sistemas de fidelización de la clientela en el IVA”, *Revista Quincena Fiscal*, num. 14/2013 parte Estudio, Editorial Aranzadi, SA, 2013.
- Asociación Española de Contabilidad Administración de Empresas, Caso práctico nº 217, 2016, <http://aeca.es/old/practicacontable/pgc07/casopractico217-10.pdf>.
- BAS SORIA, J., “Consecuencias fiscales del concurso de acreedores”, *Revista Quincena Fisca*, num. 21/2013 parte Estudio, Editorial Aranzadi, SA, 2013.
- CALVO VÉRGUEZ, J., “La emisión de facturas rectificativas en el IVA derivadas de una declaración de concurso”, *Anuario de Derecho Concursal*, num. 30/2013, 2013.
- CALVO VÉRGUEZ, J., “Modificación de la base imponible del IVA por ineficacia sobrevenida de la operación gravada”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, Editorial Aranzadi, SA, 2004.
- FRAILE FERNÁNDEZ, R., “Algunas cuestiones legalmente imprecisas sobre la aplicación de la normativa del IVA en supuestos de modificación de la base imponible en concurrencia con el concurso de acreedores”, *Revista Quincena Fiscal*, Editorial Aranzadi, SA, num. 22/2014, 2014.
- MALVÁREZ PASCUAL, L.A., “El crédito derivado de la modificación de la base imponible del IVA por la declaración de concurso del deudor: Naturaleza, clasificación y procedimiento para su liquidación”, *Revista Quincena Fiscal*, num.15/2011 y 16/2011, Editorial Aranzadi, SA, 2011.
- ORÓN MORATAL, G. “Imposición indirecta e ineficacia sobrevenida de operaciones gravadas”, *Revista Quincena Fiscal*, num. 9/2012 parte Estudio, Editorial Aranzadi, SA, 2012.
- PÉREZ ROYO, F., *Curso de Derecho Tributario Parte especial*, Editorial Tecnos, Madrid, España, 2015.