

## LOS CRÉDITOS CONSIDERADOS INCOBRABLES A LOS EFECTOS DEL IVA

**Enrique de Miguel Canuto**

*Universitat de València*

---

### EXTRACTO

En caso de falta de pago por el deudor el empresario puede modificar la base imponible a los efectos del IVA, calificando el crédito como incobrable. El presente estudio analiza pormenorizadamente los requisitos y las consecuencias. También la relación entre un crédito incobrable y el régimen de caja y la diferencia que hay que marcar entre un crédito incobrable y el concurso del deudor. Por último, estudia los conflictos que pueden surgir y sus vías de solución.

**Palabras claves:** crédito incobrable e IVA.

---

*Fecha de entrada: 02-09-2014 / Fecha de aceptación: 01-10-2014 / Fecha de revisión: 24-12-2014*

## BAD CREDIT FOR VAT PURPOSES

---

### ABSTRACT

If the debtor does not pay his debts, the employer can modify the tax base for purposes of VAT qualifying credit as bad credit. This study analyzes in detail the requirements and consequences. It also analyzes the relationship between bad credit and a special scheme for cash basis, and the difference to mark between a bad credit and bankruptcy of the debtor. Finally, studies the conflicts that can occur and the ways to find a solution.

**Keywords:** bad credit and VAT.

---

---

## Sumario

1. Introducción
2. Requerimiento de cobro
3. Transcurso de un plazo
4. Créditos excluidos
5. Deudor establecido
6. Modificación de la base
7. Rectificación de la repercusión
8. Rectificación de deducciones
9. Cobro sobrevenido
10. Factura rectificativa
11. Comunicaciones a la Administración
12. Impago de la deuda y concurso del deudor
13. Régimen de caja y créditos incobrables
14. Comprobación y repercusión
15. Invalidez de la declaración
16. Reclamación sobre factura rectificativa
17. Impugnación del rechazo de la modificación
18. Rectificación de autoliquidación
19. Reciente modificación

**NOTA:** Este trabajo se realiza en el marco del Proyecto Prometeo 2013/054 «La globalización del fenómeno tributario: construcción metodológica, criminalización y derechos humanos».

## 1. INTRODUCCIÓN

En el contexto de la crisis financiera que sigue acompañándonos, vemos que el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), en su concepción, se desentiende de que el precio de la operación sea o no pagado y se desentiende de la suerte de los aplazamientos pactados por los contratantes, porque tiene como centro que el impuesto se devenga por la entrega del bien o la prestación del servicio.

Las circunstancias que están siendo vividas en esta larga crisis financiera suscitan el interés por el estudio de los puntos del impuesto que toman en consideración la falta de pago por el deudor. En tal sentido, el impago de la contraprestación de la operación puede llegar a permitir al empresario acreedor la calificación del crédito como «crédito incobrable» (art. 80.Cuatro LIVA) lo que le legitimará para efectuar una ulterior reducción de la base imponible original en la medida del impago<sup>1</sup>.

Debemos hacer la distinción con el supuesto de reconocimiento por resolución administrativa o judicial firme de que han quedado sin efecto las operaciones gravadas (art. 80.Dos LIVA) en el impuesto. Exigir el pago de una deuda impagada presupone que no está en cuestión la validez del contrato o título del que deriva tal deuda.

No hay que confundir la noción de crédito incobrable a efectos del IVA, calificación que efectuará en un primer momento el empresario, con la noción de crédito incobrable que es asociada a la «declaración de fallido» por la Administración, que es una actuación propia de la derivación de responsabilidad al responsable a título subsidiario.

Hechos imponibles implicados: el lugar original de las reglas sobre modificación de la base imponible en estudio es el hecho imponible entrega de bienes y prestación de servicios, recordando que quedan comprendidas las exportaciones y las entregas intracomunitarias. Junto a él hay que poner el hecho imponible adquisición intracomunitaria, atendido que según el artículo 82.1, *ab initio* «la base imponible de las adquisiciones intracomunitarias de bienes se determinará de acuerdo con lo dispuesto en el capítulo anterior», estando el artículo 80 ubicado en tal capítulo. A lo que hay que añadir que «las normas contenidas en el artículo 80 de esta ley serán también aplicables, cuando proceda, a la determinación de la base imponible de las importaciones» (art. 80.Tres). Los tres hechos imponibles pueden pues verse involucrados en una modificación de la base correspondiente en estudio.

---

<sup>1</sup> JUAN LOZANO, A. M.; RODRÍGUEZ VILLAR, C. y SÁNCHEZ GALLARDO, F. J.: *Cuadernos para la Crisis III. Cuestiones tributarias*, Madrid, 2009; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: «Las medidas de modificación del Impuesto sobre el Valor Añadido derivadas de la Crisis económica» en *La Crisis económica y su incidencia en el sistema tributario* (CHICO DE LA CÁMARA, P. y GALÁN RUIZ, M. R., dirs.) Madrid, 2009.

## 2. REQUERIMIENTO DE COBRO

El primer y esencial requisito consiste en que el sujeto pasivo haya efectuado requerimiento de cobro del crédito, mediante reclamación judicial al deudor o por medio de requerimiento notarial. En el caso de créditos adeudados por entes públicos, cumple su función una certificación en que conste el reconocimiento de la obligación y su cuantía, expedida por el ente público deudor, de acuerdo con el informe del interventor o del tesorero.

Juicio ordinario: el juicio ordinario principia por demanda donde se fijará con claridad y precisión lo que se pide (art. 399 LEC). Juicio verbal: el juicio verbal principiará mediante demanda sucinta en la que se fijará con claridad y precisión lo que se pida (art. 437 LEC). Proceso monitorio: el procedimiento monitorio comenzará por petición del acreedor en la que se expresará el origen y cuantía de la deuda (art. 814) a la que seguirá requerimiento de pago al deudor (art. 815). Caso de juicio cambiario se inicia por demanda sucinta (art. 821), que una vez admitida irá seguida sin más trámite de requerimiento de pago al deudor. También puede ser el detonante una demanda ejecutiva, en que se solicita que se despache ejecución contra los bienes del deudor, con base en un título ejecutivo (art. 549).

En las operaciones a plazos es suficiente requerir de cobro al deudor por uno de los plazos impagados para poder modificar la base imponible por aquellos plazos que estén pendientes de pago<sup>2</sup>. Sin embargo, el juego de esta simplificación es limitado porque, como veremos, deberá concurrir, además, como segundo requisito, el transcurso de un año desde el vencimiento del plazo impagado.

En un proceso contencioso-administrativo contra la Administración pública la interposición del recurso contra la denegación del pago en vía administrativa hay razones para entender que es condición suficiente a estos efectos, en cuanto expresa la voluntad del acreedor de reclamar la cantidad impagada por la Administración.

---

<sup>2</sup> La historia de esta regla presenta las tres fases o etapas siguientes. Primera fase: *introducción*. La Ley 11/2009 introduce que en las operaciones a plazo es condición suficiente instar el cobro de uno de ellos, mediante reclamación judicial, para poder modificar la base imponible en la proporción correspondiente a los plazos impagados, siendo publicada la ley el 13 de abril entra en vigor el día siguiente a su publicación. Segunda fase: *supresión*. El Real Decreto-Ley 6/2010, publicado el 13 de abril que entra en vigor el día siguiente, da nueva redacción al apartado en cuestión, redacción en que está ausente la regla en cuestión, lo que supone su derogación. El periodo de vigencia de la norma resultó pues ser desde el 14 de abril de 2009 hasta el 14 de abril de 2010. Tercera fase: *reintroducción*. La Ley 16/2012, publicada el 28 de diciembre que entra en vigor el mismo día de su publicación, reintroduce que en las operaciones a plazo es condición suficiente instar el cobro de uno de ellos para poder modificar la base imponible en la proporción de los plazos impagados. Como ahora el requerimiento de cobro puede efectuarse no solo por vía judicial sino también por vía notarial, esta segunda vía hace acto de presencia en el texto de la norma.

Tómese en consideración la complejidad que genera este ir y venir legislativo, atendido que la norma debe ubicarse en el contexto del cumplimiento del plazo de un año desde el devengo para estar ante una «operación a plazos», junto al transcurso de otro año desde el vencimiento del plazo impagado como condición necesaria para calificar de inco-brable el crédito.

## 2. REQUERIMIENTO DE COBRO

El primer y esencial requisito consiste en que el sujeto pasivo haya efectuado requerimiento de cobro del crédito, mediante reclamación judicial al deudor o por medio de requerimiento notarial. En el caso de créditos adeudados por entes públicos, cumple su función una certificación en que conste el reconocimiento de la obligación y su cuantía, expedida por el ente público deudor, de acuerdo con el informe del interventor o del tesorero.

Juicio ordinario: el juicio ordinario principia por demanda donde se fijará con claridad y precisión lo que se pide (art. 399 LEC). Juicio verbal: el juicio verbal principiará mediante demanda sucinta en la que se fijará con claridad y precisión lo que se pida (art. 437 LEC). Proceso monitorio: el procedimiento monitorio comenzará por petición del acreedor en la que se expresará el origen y cuantía de la deuda (art. 814) a la que seguirá requerimiento de pago al deudor (art. 815). Caso de juicio cambiario se inicia por demanda sucinta (art. 821), que una vez admitida irá seguida sin más trámite de requerimiento de pago al deudor. También puede ser el detonante una demanda ejecutiva, en que se solicita que se despache ejecución contra los bienes del deudor, con base en un título ejecutivo (art. 549).

En las operaciones a plazos es suficiente requerir de cobro al deudor por uno de los plazos impagados para poder modificar la base imponible por aquellos plazos que estén pendientes de pago<sup>2</sup>. Sin embargo, el juego de esta simplificación es limitado porque, como veremos, deberá concurrir, además, como segundo requisito, el transcurso de un año desde el vencimiento del plazo impagado.

En un proceso contencioso-administrativo contra la Administración pública la interposición del recurso contra la denegación del pago en vía administrativa hay razones para entender que es condición suficiente a estos efectos, en cuanto expresa la voluntad del acreedor de reclamar la cantidad impagada por la Administración.

---

<sup>2</sup> La historia de esta regla presenta las tres fases o etapas siguientes. Primera fase: *introducción*. La Ley 11/2009 introduce que en las operaciones a plazo es condición suficiente instar el cobro de uno de ellos, mediante reclamación judicial, para poder modificar la base imponible en la proporción correspondiente a los plazos impagados, siendo publicada la ley el 13 de abril entra en vigor el día siguiente a su publicación. Segunda fase: *supresión*. El Real Decreto-Ley 6/2010, publicado el 13 de abril que entra en vigor el día siguiente, da nueva redacción al apartado en cuestión, redacción en que está ausente la regla en cuestión, lo que supone su derogación. El periodo de vigencia de la norma resultó pues ser desde el 14 de abril de 2009 hasta el 14 de abril de 2010. Tercera fase: *reintroducción*. La Ley 16/2012, publicada el 28 de diciembre que entra en vigor el mismo día de su publicación, reintroduce que en las operaciones a plazo es condición suficiente instar el cobro de uno de ellos para poder modificar la base imponible en la proporción de los plazos impagados. Como ahora el requerimiento de cobro puede efectuarse no solo por vía judicial sino también por vía notarial, esta segunda vía hace acto de presencia en el texto de la norma.

Tómese en consideración la complejidad que genera este ir y venir legislativo, atendido que la norma debe ubicarse en el contexto del cumplimiento del plazo de un año desde el devengo para estar ante una «operación a plazos», junto al transcurso de otro año desde el vencimiento del plazo impagado como condición necesaria para calificar de inco-brable el crédito.

La norma marca la distinción entre créditos adeudados por entes públicos, para los que exige certificación administrativa de reconocimiento de obligación y créditos afianzados por entes públicos, que subsume en la regla general de exigencia de reclamación judicial o requerimiento notarial.

Se suscita el interrogante de si se entiende cumplido el requisito en caso de que el acreedor haya instado el cobro por una vía improcedente, como lo es el caso de impago del precio en un contrato administrativo en que se haya presentado recurso de reposición contra la denegación del pago, incluyendo el IVA, recurso que será declarado improcedente en cuanto a la exigencia del IVA, por corresponder esa reclamación a la vía económico-administrativa.

En la historia del requisito cabe señalar que la validez del requerimiento notarial como vía de requerimiento de cobro al deudor a efectos del IVA es introducida por el Real Decreto-Ley 6/2010 que publicado el 13 de abril entra en vigor el día siguiente.

Junto al requerimiento de cobro al deudor que hemos analizado, además, debe haber transcurrido un cierto lapso de tiempo.

### 3. TRANSCURSO DE UN PLAZO

El segundo requisito consiste, como regla general, en «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». Destacamos que el año debe ser contado desde el momento del devengo del impuesto. No se exige un año desde el requerimiento de cobro. El requerimiento y el plazo no son elementos sucesivos.

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

En estos supuestos «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».

Prestemos atención a que aplazamientos inferiores a doce meses quedan fuera del ámbito de aplicación de esta regla específica. Para ellos rige la regla general que consiste en la exigencia del transcurso de un año desde el devengo del impuesto, aplazamientos aparte.

De otro lado, no puede ser considerada incobrable la parte de crédito relativa a un plazo impagado antes del transcurso de un año –regla general– desde el vencimiento del plazo, aun cuando los plazos que le anteceden estén impagados y sí cumplan con todos los requisitos.

El plazo será el más corto de seis meses en el supuesto de que el empresario que entrega el bien, que es el titular del crédito, tenga un volumen de operaciones que no haya excedido de determinado

umbral en el año natural inmediato anterior. El umbral del volumen es de 6.010.121,24 euros. El «volumen de operaciones» es la suma de los importes de las entregas-salida o servicios prestados, incluyendo las operaciones exentas efectuadas durante el año natural. Dejando fuera las entregas de bienes de inversión, las entregas ocasionales de inmuebles, las operaciones financieras ocasionales y las operaciones exentas de oro de inversión ocasionales (art. 121).

En los créditos adeudados por entes públicos tener una certificación del reconocimiento de la obligación supone estar a un paso del pago material. Sin embargo, la denegación de la solicitud de reconocimiento de la obligación exigirá al empresario la interposición de recurso administrativo y, después, de recurso contencioso, lo que puede consumir un plazo superior a un año y tres meses.

Se exige el elemento formal de que esta circunstancia, relativa al transcurso del plazo, haya quedado reflejada en los libros-registro exigidos por la normativa del IVA. Lo que supone la constancia de la fecha de devengo y la constancia de la fecha de vencimiento de cada plazo.

Problema con enjundia se plantea en caso de que la Administración compruebe la cuota repercutida y liquide por mayor cuota después del transcurso de un año y tres meses. El sujeto pasivo que entregó el bien repercutirá la mayor cuota y si esta resulta impagada, ¿el empresario acreedor «ha perdido el tren» de los plazos para la calificación del crédito como incobrable?

En la historia de este requisito se destacan dos episodios. Por una parte, la Ley 4/2008 acorta a un año el plazo que anteriormente era de dos años<sup>3</sup>, publicándose el 25 de diciembre y entrando en vigor el día siguiente. Por otra parte, será el Real Decreto-Ley 6/2010 el que introduzca el supuesto cuyo plazo es el más corto de seis meses<sup>4</sup>, publicándose el 9 de abril y entrando en vigor el día siguiente.

<sup>3</sup> La disposición transitoria 3.ª de la Ley 4/2008 dispuso que «Los sujetos pasivos que sean titulares de créditos total o parcialmente incobrables correspondientes a cuotas repercutidas por la realización de operaciones gravadas para los cuales, a la entrada en vigor de esta ley, haya transcurrido *más de un año pero menos de dos años y tres meses desde el devengo* del impuesto, podrán proceder a la reducción de la base imponible en el plazo de los tres meses siguientes a dicha entrada en vigor, siempre que concurren todos los requisitos a que se refiere el artículo 80.cuatro de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, con exclusión del referido en la condición 1.ª de dicho precepto. No podrán acogerse a lo dispuesto en el párrafo anterior los sujetos pasivos que durante el plazo de los tres meses a contar desde la entrada en vigor de esta ley puedan reducir la base imponible conforme a lo dispuesto en el artículo 80.tres de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido».

<sup>4</sup> La disposición transitoria 1.ª del Real Decreto-Ley 6/2010 preceptúa que «Los sujetos pasivos titulares del derecho de crédito cuya base imponible se pretende reducir cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (...) no hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04 euros, que sean titulares de créditos total o parcialmente incobrables correspondientes a cuotas repercutidas por la realización de operaciones gravadas para los cuales, a la entrada en vigor de este real decreto-ley, hayan transcurrido *más de seis meses pero menos de un año y tres meses desde el devengo* del impuesto, podrán proceder a la reducción de la base imponible en el plazo de los tres meses siguientes a dicha entrada en vigor, siempre que concurren todos los requisitos a que se refiere el artículo 80.cuatro de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, con exclusión del referido en la condición 1.ª de dicho precepto. No podrán acogerse a lo dispuesto en el párrafo anterior los sujetos pasivos que puedan reducir la base imponible conforme a lo dispuesto en el artículo 80.tres de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido».

## 4. CRÉDITOS EXCLUIDOS

No cualquier crédito puede llegar a ser considerado incobrable, puesto que la presencia de una garantía del crédito se razona que mengua el riesgo de que no sea pagado al acreedor. En tal sentido quedan excluidos de modificación en la base imponible los siguientes créditos:

1.º Los créditos que disfruten de garantía real, en la parte garantizada. 2.º Los créditos afianzados por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca, en la parte afianzada. 3.º Los créditos cubiertos por un contrato de seguro de crédito o de seguro de caución, en la parte asegurada. 4.º Los créditos entre personas o entidades vinculadas definidas en el artículo 79: el ejemplo típico son dos sociedades integradas en un mismo grupo de sociedades.

En el caso consultado en la Consulta V1687/2011, de 29 de junio (NFC041952), los hechos son que el Ayuntamiento se ha hecho cargo de la ejecución de una actuación urbanística mediante gestión directa y ha girado cuotas de urbanización en los ejercicios 2008 y 2009, cuotas que han resultado impagadas, si bien consta debidamente inscrita en el Registro de la Propiedad la afectación real de las fincas objeto de urbanización. Pues bien, la respuesta de la Dirección General de Tributos (DGT) fue que «en el caso planteado en la consulta (...) el crédito que ostenta el Ayuntamiento consultante como agente urbanizador ha sido garantizado en su totalidad, a través de la afectación real de las fincas resultantes debidamente inscritas en el Registro de Propiedad, por tanto, no procederá la modificación de la base imponible del crédito objeto de consulta».

En el caso consultado en la Consulta V2519/2012, de 20 de diciembre (NFC046071), la entidad consultante era una comunidad de propietarios de un polideportivo que se planteaba modificar la base imponible en relación con el impago de cuotas ordinarias por uno de los comuneros y la DGT contestó que era improcedente la modificación de la base por tratarse de un crédito entre personas o entidades vinculadas entre sí.

En los casos en que solo una parte del crédito goce de garantía para el pago es posible la modificación de la parte de la base imponible relativa a la parte del crédito que carece de protección. Se trata de un supuesto mixto que habremos de calificar como crédito parcialmente incobrable.

Debe subrayarse que, a diferencia del caso de concurso, la declaración de crédito incobrable puede referir a un crédito adeudado por un ente público o a un crédito afianzado por un ente público. La inclusión de estos créditos entre los susceptibles de modificación es obra del Real Decreto-Ley 6/2010, que publicado el 13 de abril, entra en vigor el día siguiente. Con anterioridad, estos créditos impagados no pudieron llegar a ser considerados incobrables.

Cabe efectuar el contraste con la distinta solución que se da en el impuesto sobre sociedades, en la Ley 27/2014 del concepto pérdidas por deterioro de créditos por insolvencia del deudor son excluidos los créditos adeudados por entidades de Derecho público, excepto que sean objeto de

un procedimiento judicial o un procedimiento arbitral que verse sobre la existencia o cuantía del crédito, créditos adeudados por personas vinculadas, como regla general, y créditos origen de pérdidas correspondientes a estimaciones globales del riesgo de insolvencias de clientes y deudores<sup>5</sup>.

## 5. DEUDOR ESTABLECIDO

El destinatario de la operación debe estar establecido en «territorio español» a los efectos del IVA. Es decir, tener la sede de actividad económica en territorio español, su domicilio fiscal en territorio español o tener en territorio español un establecimiento permanente que intervenga en las operaciones (art. 84.Dos). O bien estar el destinatario establecido en Canarias, en Ceuta o en Melilla.

La norma formula el requisito negativamente diciendo que «tampoco procederá la modificación de la base imponible cuando el destinatario de las operaciones no esté establecido en el territorio de aplicación del impuesto, ni en Canarias, Ceuta o Melilla» (art. 80.Cinco, 2.<sup>a</sup>).

Es relevante la distinción entre destinatario-empresario y destinatario-particular. La norma exige «que el destinatario de la operación actúe en la condición de empresario o profesional, o, en otro caso, que la base imponible de aquella, IVA excluido, sea superior a 300 euros» [art. 80.Cuatro A), 3.<sup>a</sup>]. Se deriva que no cabe modificar la base imponible si siendo un particular el destinatario el importe de la operación es inferior al mencionado umbral. Pragmatismo legislativo.

La base imponible viene referida a un hecho imponible concreto devengado en un momento determinado, no pudiendo ser obtenido el importe de 300 euros por agregación de varios hechos imponibles, esto es, de varias operaciones, aunque lo sean con un mismo destinatario.

La lógica de que el destinatario no establecido en territorio español quede al margen de la noción de crédito incobrable puede encontrarse en que el destinatario no establecido es el supuesto tradicional de inversión del sujeto pasivo, fenómeno en el que no se da una relación de repercusión entre quien entrega y el destinatario empresario, por lo que no concurre una operación gravada que es elemento integrante del objeto de la modificación.

En la práctica puede presentarse el delicado supuesto de que el destinatario de la operación establecido en territorio español en la fecha de devengo carezca de la condición de establecido en el momento en que el proveedor expide la factura rectificativa.

Historia: en origen solo en una operación con destinatario empresario podía el crédito llegar a ser calificado de incobrable. Sin embargo, la Ley 62/2003, con efectos 1 de enero de 2004, extiende el ámbito de aplicación de la noción al caso de una operación con un destinatario particular.

<sup>5</sup> Artículo 13 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

## 6. MODIFICACIÓN DE LA BASE

¿Qué es objeto de modificación? La base imponible de las cuotas repercutidas por operaciones gravadas pendientes de cobro por impago del deudor. Modificador es el empresario que entregó el bien cuya cuota está pendiente de pago. ¿Qué modificación es efectuada? La modificación en relación con créditos incobrables consiste en una *reducción* de la base imponible de la cuota repercutida, reducción que es determinada en proporción al importe impagado por el deudor.

¿Plazo para practicar la modificación? La duración del plazo para modificar es de *tres meses*<sup>6</sup>, arco temporal que, conforme a la Ley 30/1992, contaremos «de fecha a fecha». Contamos desde la finalización del periodo de un año a partir del devengo, desde el transcurso de un año tras el vencimiento del «plazo impagado», o bien, desde el final de los seis meses en caso de empresario con un volumen de operaciones inferior al umbral indicado.

La consecuencia del incumplimiento del plazo legal para la modificación es la improcedencia de la modificación practicada en la base. La Administración tributaria liquidará el impuesto por un importe de cuota igual al reducido por el empresario, con intereses de demora, sobre tal importe, sin imponer sanción pues no ha habido ocultación.

Dejamos constancia de que en el caso resuelto por Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de octubre de 2012 (NFJ057268)<sup>7</sup> tras la apreciación de la Administración de haberse efectuado una modificación tardía de la base, la Administración llevó a cabo un *requerimiento* al sujeto pasivo de modificación de la base al alza y presentación de autoliquidación complementaria. Si bien esta solución no puede ser generalizada.

Respecto al **pago parcial** anterior, el artículo 80.Cinco, regla 4.<sup>a</sup>, dice que «en los supuestos de pago parcial anteriores a la citada modificación, se entenderá que el IVA está incluido en las cantidades percibidas y en la misma proporción que la parte de contraprestación satisfecha»<sup>8</sup>. Esta norma presupone un pago parcial conceptualmente indiferenciado, esto es, que no precisa la parte en concepto de precio y la parte en concepto de IVA. La parte de IVA será igual a la cantidad pagada por la cuota repercutida partido por el precio con IVA<sup>9</sup>. Ejemplo: si el precio con

<sup>6</sup> Prestemos atención a la fugacidad del plazo y a la necesidad de contar con exactitud los plazos anteriores del que este es interdependiente. Por otra parte, para el supuesto de una operación con varios plazos que resulten sucesivamente impagados considero que la solución legal resulta demasiado rígida.

<sup>7</sup> *Ut infra*.

<sup>8</sup> La importancia práctica de esta regla puede intuirse en casos como el resuelto por Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de octubre de 2012 (NFJ057268) en que la ratio decidendi de la desestimación de la casación fue el incumplimiento de esta regla por parte del sujeto pasivo recurrente, pese a que tal circunstancia no fue objeto de debate en la instancia ni tampoco fue enunciada en el motivo de casación.

<sup>9</sup> Un método de cálculo alternativo es el siguiente: cantidad pagada partido por uno más el tipo del IVA (prescindiendo de su condición de porcentaje). El resultado es la base imponible. Base por tipo igual a cuota (JUAN LOZANO, A. M.; RODRÍGUEZ VILLAR, C. y SÁNCHEZ GALLARDO, F. J.: *Cuadernos para la crisis...*, op. cit., pág. 56).

IVA es 2.420 siendo el IVA 420 y solo se pagan 968 efectuamos una regla de tres: 2.420 es a 420 como 968 es a X. Entonces X, multiplicando «en cruz», será igual a 968 por 420 partido 2.420.

Caso de factura que documente dos operaciones a diferentes tipos, si se efectúa un único pago indiferenciado, cabe operar del siguiente modo: 1.º Calcular la parte conjunta en concepto de IVA, en la misma proporción en que está por referencia al conjunto de precios. 2.º Entender que ese importe comprende dos cuotas de IVA, en la misma proporción en la que están los tipos impositivos aplicados a las operaciones<sup>10</sup>. Es la solución más lógica, porque la norma pone la proporción cuota/precio y, a su vez, cada cuota está en proporción a su tipo impositivo.

En cuanto a que la contraprestación sea desconocida, el artículo 80. Seis dice que «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». Ahora bien, si la contraprestación de la operación es desconocida difícilmente podrá ser señalada de modo provisional, en un mero alarde de confiada imaginación.

El deudor no puede oponer la modificación de la base como hecho modificativo extintivo o excluyente de su responsabilidad civil o mercantil, sino todo lo contrario. Porque la modificación de la base en sí no produce ningún efecto civil o mercantil en relación con la deuda que se deriva del contrato o título origen de la obligación de pago del precio<sup>11</sup>.

La modificación de la base imponible por el empresario no tiene ninguna consecuencia para el tipo impositivo aplicable que sigue siendo, como no puede ser de otro modo, el que estaba vigente en el momento del devengo del impuesto (art. 90.2), sea cual sea el tipo que esté vigente en el momento de la modificación.

La disminución de la base imponible por causa de impago puede fundarse en el principio de capacidad económica, en cuanto ni el repercutidor ha ingresado en su realidad el valor añadido derivado de su entrega, generándose una sobreimposición, ni el destinatario ha autoliquidado el efectivo valor añadido en relación con la adquisición, generándose una infraimposición<sup>12</sup>.

## 7. RECTIFICACIÓN DE LA REPERCUSIÓN

Para saber qué consecuencias se producen para el empresario acreedor que ha modificado la base imponible por considerar incobrable su crédito, hemos de acudir al artículo 89. Cinco.3

<sup>10</sup> Si los tipos aplicados son el 21% y el 10%, dado que 21 partido por 10 es igual a 2,1 entonces 2,1 por  $x$  más  $x$  es igual al importe de IVA. Luego 3,1 por  $x$  es igual al importe de IVA. Se infiere que  $x$  es igual al importe de IVA dividido por 3,1.

<sup>11</sup> En este sentido, JUAN LOZANO, A. M.; RODRÍGUEZ VILLAR, C. y SÁNCHEZ GALLARDO, F. J.: *Cuadernos para la crisis...*, op. cit., pág. 64.

<sup>12</sup> La crisis financiera que estamos viviendo ha puesto de relieve la insustancialidad de la noción de «riqueza potencial», metáfora que no resiste el más mínimo análisis desde la realidad.

de la LIVA, según el cual, cuando la rectificación determine una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas, como es nuestro caso, entonces el sujeto pasivo podrá optar entre dos alternativas.

La primera alternativa consiste en «iniciar ante la Administración tributaria el correspondiente procedimiento de devolución de ingresos indebidos». Se trata del procedimiento de rectificación de autoliquidación del artículo 120 apartado 3 y artículo 221.4 de la LGT de 2003, iniciado a instancia del repercutidor de la cuota.

Respecto al plazo de prescripción para solicitar la devolución de ingresos indebidos su duración es de cuatro años y el *dies a quo* es el día siguiente a aquel en que finaliza el plazo de presentación e ingreso de la autoliquidación o el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso indebido derivado de la autoliquidación presentada, si el ingreso es posterior.

Causas de interrupción de la prescripción de la devolución de ingresos indebidos son las actuaciones del sujeto pasivo dirigidas a la rectificación de la autoliquidación y también la interposición, tramitación y resolución de recursos del sujeto pasivo contra la denegación expresa o presunta de dicha devolución.

El plazo máximo para notificar la resolución del procedimiento administrativo es de seis meses. La consecuencia del incumplimiento del plazo es poder entender el sujeto pasivo desestimada la solicitud, es decir, silencio negativo (art. 129 del RGIT de 2007).

La segunda alternativa del empresario acreedor consiste en «regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de *un año* a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación».

¿Cuál es el «periodo en que debe efectuarse la rectificación»? Los elementos para su identificación son el periodo que esté en curso cuando se emita la factura rectificativa, momento que debe estar dentro de los tres meses contados: desde el transcurso de un año a partir del devengo, desde el transcurso de un año tras el vencimiento del «plazo impagado», o bien, desde el final de los seis meses en caso de empresario con un volumen de operaciones inferior al umbral.

Puesto que si es efectuada dentro de los mencionados tres meses, la rectificación está en el marco de lo debido, entonces cabe razonar que el plazo máximo de un año para regularizar deberá ser contado, «de fecha a fecha», a continuación de los tres meses, permitiendo regularizar la situación en la autoliquidación correspondiente al periodo en curso en la fecha de expiración del mencionado doblete tres meses para rectificar más un año para regularizar.

Tesis negativa: en caso de impago y ulterior modificación de la base imponible, algunos entienden que no cabe acudir a la rectificación mediante devolución de ingresos indebidos, porque la cuota que es rectificadora en su día se devengó e ingresó conforme a Derecho, extrayendo la

consecuencia de que el procedimiento de recuperación consiste en la regularización de la situación en la autoliquidación del periodo de la rectificación de la cuota<sup>13</sup>.

La tesis afirmativa puede basarse en dos argumentos. Primero: que el artículo 89 sobre rectificación de la repercusión rige para las modificaciones de la base por causa de impago del artículo 80.Cuatro resulta enunciado *expressis verbis* en el propio artículo 89, precepto que incluye en su hipótesis normativa la producción de las circunstancias recogidas en el artículo 80, norma que a falta de una es mencionada hasta cuatro veces. Cabe añadir que el artículo 89 no hace ninguna salvedad en cuanto al caso de modificación de la base del artículo 80.Cuatro respecto a los demás supuestos comprendidos en el texto de la norma del artículo 80. Segundo: vemos que la norma del artículo 80.Cuatro remite al artículo 114.Dos.2 sobre rectificación de deducciones al alza, la rectificación de deducción conforme al artículo 114.Dos *ab initio* encuentra su origen en la previa rectificación de la cuota que ha sido repercutida y la rectificación de cuotas repercutidas se rige por el artículo 89 de la LIVA. La «barca» del artículo 80, valga la metáfora, conduce, también por este camino, al «puerto» del artículo 89. En suma, la tesis negativa está en contradicción con la normativa legal vigente en materia de IVA.

## 8. RECTIFICACIÓN DE DEDUCCIONES

Hay una correspondencia lógica entre la menor cuota repercutida, diferencia a favor del empresario acreedor, y la minoración de la deducción del empresario destinatario, diferencia «en contra» del adquirente; una y otra diferencias derivan de la reducción de la original base imponible.

El artículo 80.Cinco, regla 5.ª, dice que «la rectificación de las deducciones del destinatario de las operaciones, que deberá practicarse según lo dispuesto en el artículo 114, apartado dos, número 2.º, 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. En el supuesto de que el destinatario no actúe en la condición de empresario o profesional y en la medida en que no haya satisfecho dicha deuda, resultará de aplicación lo establecido en el apartado Cuatro.C) anterior».

En el examen de la norma pueden ser señalados tres puntos. Que la práctica de rectificación en disminución de la deducción en su día practicada por el destinatario de la operación ahora traerá consigo el nacimiento de un *crédito* a favor de la Hacienda pública. Que el destinatario carente de derecho a deducción total resultará deudor frente a la Hacienda pública por la cuota no deducible. Claro es que en caso de impago parcial con deducción parcial habrá que calcular la parte de cuota que pierde la deducción conjugando ambos factores. Que cuando se dice que en caso de un destinatario-particular que no haya abonado la deuda «resultará de aplicación lo establecido en el apartado 4 C) anterior», considero que el enunciado hemos de referirlo nuclearmente a la

<sup>13</sup> JUAN LOZANO, A. M.; RODRÍGUEZ VILLAR, C. y SÁNCHEZ GALLARDO, F. J.: *Cuadernos para la crisis...*, op. cit., pág. 63.

regla «se entenderá que el IVA está incluido en la cuantía percibida en la misma proporción que la contraprestación recibida», sin desconocer que el particular no tuvo derecho a deducción<sup>14</sup>.

El destinatario empresario debe hacer constar el importe total de las cuotas rectificadas como minoración de las cuotas deducidas en la autoliquidación correspondiente al periodo en que haya recibido las facturas rectificativas de las operaciones (art. 114.Dos, 2.º *in fine*). Ejemplo: deducción original, -100; deducción una vez rectificada, -60; el resultado de la rectificación será + 40. Por ello, si la deducción inicial del periodo es -500, entonces la deducción final del periodo será -460.

Si el empresario destinatario recoge la rectificación en una autoliquidación posterior a la temporánea, sin requerimiento de la Administración, esta le impondrá recargo por ingreso extemporáneo y espontáneo derivado de autoliquidación del artículo 27 de la LGT de 2003, con exclusión de sanciones.

Examinaremos en breve los deberes formales inherentes a estas modificaciones de la base imponible por causa de impago del crédito. Pero antes vamos a estudiar el supuesto de cobro sobrevenido.

## 9. COBRO SOBREVENIDO

En el caso de cobro total o parcial de la contraprestación<sup>15</sup> que sea posterior a la modificación practicada en la base imponible, se suscita el interrogante de si la base imponible debe ser de nuevo modificada, esta vez al alza, y para responder, hemos de distinguir entre destinatario-empresario y destinatario-particular.

Caso de destinatario-particular: «cuando el destinatario no actúe en la condición de empresario o profesional». Las dos negaciones [«No se volverá a modificar (...) salvo cuando»] conducen a la afirmación de la modificación de la base imponible al alza. Además, «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». Mediante una sencilla «regla de tres» obtendremos el importe de la cuota de IVA. El cociente entre la cuota obtenida y el tipo que conocemos nos dará la base imponible.

La falta de pago del impuesto por el consumidor final supone la ruptura de la relación de equivalencia entre la suma de los ingresos en el Tesoro de los empresarios de la cadena de producción y distribución en proporción al valor añadido por cada uno y el importe del impuesto abonado por el consumidor final, equivalencia que es un pilar estructural en la concepción del IVA.

<sup>14</sup> Ahora bien, en el supuesto del artículo 84.4 de la ley, sobre entregas de gas y electricidad, si la persona jurídica destinataria que no actúa como empresario (así una Administración pública) pero que reviste la condición de sujeto pasivo por inversión, no había pagado su contraprestación y había minorado su base, si después efectúa un pago total o parcial entonces resulta deudora frente a la Hacienda en la proporción del IVA sobre el importe ahora abonado.

<sup>15</sup> La toma en consideración del supuesto de cobro parcial o total del crédito en un momento posterior es piedra de toque de la tosquedad en el uso del lenguaje, manifiesta en la expresión «créditos incobrables» (*bad debts*), frente a expresiones de semántica más refinada como lo es «crédito de dudoso cobro».

Caso de **destinatario-empresario** la regla general es la negación de la postrera modificación: «una vez practicada la reducción de la base imponible, esta no se volverá a modificar al alza aunque el sujeto pasivo obtuviese el cobro total o parcial de la contraprestación».

Sin embargo, esta regla negativa tiene dos salvedades relevantes: «no obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, 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 este o por cualquier otra causa, deberá modificar nuevamente la base imponible al alza. Ello 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 [letra C), apartado Cuatro, art. 80].

Hemos de distinguir entre el desistimiento del demandante, abandono del proceso, frente a la renuncia del demandante, dejación del derecho, la cual no está incluida en la norma. Hay que entender comprendida la caducidad de la instancia, por inactividad de las partes, porque si se produce la caducidad en una instancia se entiende producido el desistimiento en esa instancia (art. 240 LEC).

Respecto al acuerdo de cobro, la forma típica es la transacción, sea judicial o extrajudicial, dar o prometer para finalizar un juicio o para evitar un juicio. Además, cabe la finalización del proceso por «satisfacción extraprocesal» que tenga por causa una transacción extrajudicial o el pago del deudor. Casos que también debemos entender comprendidos en la norma.

Quedan fuera del ámbito de la norma, por ello, el sobreseimiento del proceso, que deriva de óbices procesales, el allanamiento del demandado, que supone el abandono de la oposición interpuesta y también la finalización por la carencia sobrevenida de objeto del proceso.

**Consecuencias:** Cuando la rectificación de las cuotas implique un aumento de las inicialmente repercutidas y no haya mediado «requerimiento previo» de la Administración, el sujeto pasivo repercutidor podrá incluir la diferencia correspondiente en la autoliquidación del periodo en que se deba efectuar la rectificación (art. 89.Cinco). En este caso no deben abonarse recargos ni intereses por presentación extemporánea de autoliquidación del artículo 27 de la LGT de 2003.

¿En qué periodo debe efectuarse la rectificación? Según el artículo 89.Uno de la LIVA la rectificación debe efectuarse en el momento en que se produzca la circunstancia a que se refiere el artículo 80. Por tanto, deberá incluirse la rectificación en la autoliquidación del periodo que esté en curso en el momento del cobro sobrevenido.

Sin embargo, la interpretación sistemática de los artículos 80 y 89 me lleva a concluir que no habrá obligación de modificar al alza la base imponible, a la luz del artículo 89.Uno de la LIVA, si por aquel entonces ya han transcurrido cuatro años a partir del momento en que se produjo la circunstancia de emisión de la factura rectificativa que había modificado a la baja en el pasado la base imponible.

Respecto al destinatario de la operación, la modificación al alza de la base imponible supone poder rectificar al alza la deducción de la cuota declarada, conforme a dos reglas:

- 1.º Cuando la rectificación de la deducción determine un incremento del importe de las cuotas inicialmente deducidas, la rectificación podrá efectuarse en la autoliquidación correspondiente al periodo en que el sujeto pasivo reciba el documento justificativo del derecho a deducir en el que se rectifiquen las cuotas inicialmente repercutidas, o bien en las autoliquidaciones siguientes dentro de un tiempo máximo.
- 2.º La rectificación de la deducción deberá practicarse siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años desde la fecha en que se hayan producido las circunstancias que determinan la modificación de la base imponible de la operación (art. 114.Dos), que en este caso es la circunstancia origen de la modificación al alza de la base imponible. Este es un plazo de caducidad, que no es susceptible de interrupción.

Como estamos en un supuesto del artículo 80 de la LIVA, corolario es que no juega la limitación a un año para rectificar contado desde la expedición de la factura rectificativa, limitación que sí juega para casos cercanos que no están comprendidos en el mencionado artículo 80.

Entre los hechos diacrónicos cabe señalar que el acuerdo de cobro como causa u origen de la modificación al alza de la base imponible en el caso de destinatario-empresario es introducido por el Real Decreto-Ley 6/2010 que se publica el 13 de abril y entra en vigor al día siguiente. Con anterioridad, en tal supuesto nada había que modificar en la base.

## 10. FACTURA RECTIFICATIVA

Partimos de que las operaciones cuya base imponible se pretenda rectificar por el empresario acreedor deben haber sido facturadas y anotadas por él en tiempo y forma en el libro registro de facturas expedidas. La disminución de la base imponible estará condicionada a la expedición y remisión de la factura que rectifique la anterior, debiendo acreditar el sujeto pasivo haber efectuado la remisión.

El sujeto pasivo estará obligado a expedir y remitir al destinatario una nueva factura en la que se *rectifique* o, en su caso, se *anule* la original cuota repercutida, en la forma prevista en el artículo 15 del Reglamento sobre las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

Caracteres de las facturas rectificativas son los siguientes: 1.º La factura rectificativa es una factura que siendo distinta refiere a la «factura rectificada». 2.º Es obligado emitir facturas rectificativas en una serie o grupo separado. 3.º En la factura rectificativa deberá expresarse bien directamente el resultado de la rectificación o bien la base una vez rectificada, la cuota una vez rectificada y el resultado de la rectificación. La factura rectificativa puede ser una factura simplificada.

Para la modificación de la base por causa de un crédito incobrable claro es que no juega la regla general según la cual la expedición de una factura rectificativa deberá efectuarse dentro del plazo de cuatro años, desde que se produjeron las circunstancias que originan la modificación de

la base imponible a que se refiere el artículo 80 (art. 15.3 Rgto. de facturación de 2012). Regla que sí juega para otros supuestos como la devolución de envases y embalajes, los descuentos y bonificaciones o la resolución de la operación gravada.

La emisión de factura rectificativa resulta decisiva por cuanto formaliza la rectificación de la base. En cuanto supone modificar una autoliquidación presentada, la norma exige su aportación a la Administración. Cuando la modificación de la base imponible sea al alza, si el proveedor se niega a la emisión de factura, el destinatario puede exigírsela presentando una reclamación<sup>16</sup>.

## 11. COMUNICACIONES A LA ADMINISTRACIÓN

El empresario acreedor debe comunicar a la Administración la rectificación efectuada y, además, si el destinatario es empresario él a su vez debe comunicar a la Administración la recepción de la factura rectificativa.

La modificación de la base imponible está condicionada al requisito de que el empresario acreedor debe comunicar a la Administración tributaria, en el plazo de un mes, contado desde la fecha de expedición de la factura rectificativa, la modificación de la base imponible practicada (art. 24.2 del Rgto.).

En la comunicación deberá hacer constar que dicha modificación no se refiere a créditos garantizados, afianzados o asegurados, a créditos entre personas vinculadas, ni a operaciones cuyo destinatario no está establecido en territorio español. También debe recoger que el deudor no ha sido declarado en concurso o, en su caso, que la factura rectificativa expedida es anterior a la fecha del auto de declaración del concurso.

Además, deberá acompañar a la comunicación los siguientes documentos: 1.º La copia de las facturas rectificativas, en las que se consignarán las fechas de expedición de las «facturas rectificadas». 2.º Los documentos que acrediten que el empresario acreedor ha instado el cobro del crédito mediante reclamación judicial al deudor o mediante requerimiento notarial. 3.º En el caso de créditos adeudados por entes públicos, el certificado expedido por el ente público deudor.

Comunicación del destinatario: en caso de que el destinatario tenga la condición de empresario deberá por su parte comunicar a la Administración tributaria la circunstancia de haber recibido las facturas rectificativas que le envíe el empresario acreedor, y consignar el importe total de las cuotas rectificadas incluidas, en su caso, el de las cuotas no deducibles. Ello en el mismo plazo previsto para la presentación de la autoliquidación correspondiente al periodo en curso cuando recibió la factura [art. 24.2 b) del Rgto.].

<sup>16</sup> SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: *Revisión administrativa en vía tributaria: recursos y reclamaciones, con jurisprudencia y ejemplos*, Madrid, 2006, págs. 641, 844 y 898.

Autoliquidación: además, el destinatario debe hacer constar el importe total de las cuotas rectificadas como minoración de las cuotas deducidas en la autoliquidación correspondiente al periodo en que haya recibido las facturas rectificativas de las operaciones.

Cuando el destinatario no tenga la condición de empresario o profesional, entonces nada debe comunicar si bien la Administración tributaria podrá requerirle la aportación de las facturas rectificativas que le haya enviado el empresario acreedor.

La comunicación a la Administración por el empresario acreedor de la factura rectificativa emitida es un acto interruptivo de la prescripción del derecho a la devolución de ingresos indebidos porque es una actuación del obligado tributario, con conocimiento de la Administración, dirigida a la devolución del ingreso.

En el caso de que el sujeto pasivo opte por iniciar el procedimiento de rectificación de autoliquidación su escrito de inicio supone comunicación de modificación, por lo que la Administración no podrá oponerle la falta de comunicación de tal modificación. En el caso de que el sujeto pasivo opte por la regularización de su autoliquidación dentro del plazo de un año a partir de la rectificación, la presentación de la autoliquidación supone comunicación de la rectificación. En suma, la falta de presentación *ad hoc* del documento de comunicación de la rectificación no resulta invalidante.

Abordamos a continuación dos supuestos afines al de crédito incobrable que es oportuno distinguir.

## 12. IMPAGO DE LA DEUDA Y CONCURSO DEL DEUDOR

Es preciso distinguir entre la modificación de la base imponible por causa de un crédito incobrable y la modificación de la base imponible por causa de declaración de concurso. Si bien tienen algunas reglas comunes se trata de supuestos autónomos, entre los que el legislador ha ido fraguando una tendencial relación de mutua exclusión.

Existe un **momento preclusivo** para la calificación de un crédito como incobrable que viene señalado por la regla 3.<sup>a</sup> del apartado Cinco del artículo 80: «tampoco procederá la modificación de la base imponible de acuerdo con el apartado cuatro del artículo 80 de esta ley con posterioridad al auto de declaración de concurso para los créditos correspondientes a cuotas repercutidas por operaciones cuyo devengo se produzca con anterioridad a dicho auto». Es la Ley 16/2012, publicada el 28 de diciembre, que entró en vigor el mismo día de su publicación, la que introduce esta cronología preclusiva con carácter general. La doctrina administrativa abrió el camino y el legislador lo ha ido recorriendo paso a paso.

Efectivamente, según la DGT, «es criterio reiterado de este Centro Directivo recogido en la resolución de diversas consultas, entre otras, las de número V0132/2006 y V0192/2010, de 23 enero de 2006 y 8 de febrero de 2010, respectivamente, que no podrá modificarse la base im-

nible a través de lo dispuesto por el artículo 80.Cuatro de la Ley 37/1992 cuando, respecto de los créditos controvertidos a que se corresponda, se haya dictado auto de declaración de concurso, aun cuando se cumplan los requisitos establecidos por el artículo 80.Cuatro. Debiendo en este caso procederse conforme a lo dispuesto en el artículo 80.Tres de la Ley 37/1992»<sup>17</sup>.

Y son antecedentes legislativos de la regla el inciso final de la disposición transitoria 3.ª de la Ley 4/2008, con ocasión del acortamiento a un año del anterior plazo de dos años: «no podrán acogerse a lo dispuesto en el párrafo anterior los sujetos pasivos que durante el plazo de los tres meses a contar desde la entrada en vigor de esta ley puedan reducir la base imponible conforme a lo dispuesto en el artículo 80.tres de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido», y el enunciado final de la disposición transitoria 1.ª del Real Decreto-Ley 6/2010, con ocasión de la introducción del más corto plazo de seis meses: «no podrán acogerse a lo dispuesto en el párrafo anterior los sujetos pasivos que puedan reducir la base imponible conforme a lo dispuesto en el artículo 80.tres de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido».

La consecuencia extraída por la DGT es que, en sentido contrario, para los créditos contra la masa devengados con posterioridad a la declaración de concurso queda abierta la vía a la modificación de la base imponible con fundamento en el artículo 80.Cuatro de la ley.

En un caso en que el relato de hechos es que «la entidad consultante realizó una prestación de servicios el 1 de julio de 2011 para una entidad mercantil que había entrado en procedimiento concursal el 23 de febrero de dicho año. En el mes abril de 2012 la consultante tiene conocimiento del carácter culposo del procedimiento, por lo que resultará incobrable la factura expedida por la operación efectuada en 2011». La argumentación de la DGT fue que: «en el supuesto objeto de consulta, los créditos objeto de impago corresponden a una operación cuyo devengo se produjo con posterioridad a la fecha de declaración del concurso. En estas circunstancias, tratándose de operaciones devengadas con posterioridad a la declaración de concurso, y tal y como se señala en su escrito, el crédito no tendrá la naturaleza de crédito concursal, ni su acreedor de acreedor concursal y, por tanto, no procede la aplicación de lo establecido en el artículo 80, apartado tres de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido»<sup>18</sup>.

En cuanto a los créditos objeto de modificación cabe subrayar que los créditos adeudados por entes públicos y los créditos afianzados por entes públicos pueden llegar a ser calificados como créditos incobrables mientras que su base no puede ser modificada por causa de concurso del deudor.

En el plano formal señalamos que la comunicación a la Administración tributaria de la modificación de la base por el empresario acreedor debe recoger la mención de que el deudor no ha sido declarado en concurso de acreedores o en su caso que la factura rectificativa es anterior al auto de concurso.

<sup>17</sup> Consulta 17/2011, de 5 de noviembre de 2011 (NFC042225).

<sup>18</sup> Consulta vinculante V2501/2012, de 12 de diciembre de 2012 (NFC046157).

### 13. RÉGIMEN DE CAJA Y CRÉDITOS INCOBRABLES

La Ley 14/2013<sup>19</sup> ha introducido el criterio de caja como un régimen especial. Tres principios enuncian el núcleo del régimen. Que las entregas-salida en este régimen se entienden devengadas en el momento del cobro del precio o, a más tardar, el 31 de diciembre del año inmediato posterior. Que en las entregas-entrada de este régimen el derecho a deducir hay que entenderlo nacido en el momento del pago del precio o a más tardar el 31 de diciembre del año inmediato sucesivo. Que en una entrega-salida por un empresario en régimen de caja en que el destinatario sea un sujeto pasivo no acogido al régimen de caja, para ese destinatario el momento del nacimiento del derecho a deducir será el momento del pago del precio o a más tardar el 31 de diciembre del año inmediato siguiente a la fecha de realización del hecho imponible.

¿Qué relación puede darse entre la dinámica del régimen de caja y la posible consideración de un crédito como incobrable?

Por una parte, devengada *ope legis* el 31 de diciembre del año siguiente la entrega del bien pendiente de cobro, el sujeto pasivo en régimen de caja tiene el camino expedito para conseguir la calificación del crédito como incobrable, mediante requerimiento de cobro, sea notarial sea judicial, junto al transcurso de un año desde el devengo *ope legis* del impuesto repercutido, siempre que el destinatario esté establecido en el «territorio español» a efectos del IVA<sup>20</sup>.

Antes del devengo *ope legis* el 31 de diciembre del año sucesivo, la dinámica del régimen de caja excluye la posibilidad de calificar como incobrable de un crédito pendiente de pago, al poner entre paréntesis la producción del devengo de la obligación mientras el precio de la operación está pendiente de pago.

No encuentro obstáculo a que el requerimiento de cobro, vía notarial o vía judicial, pueda ser anterior al devengo *ope legis* el 31 de diciembre, en cuyo caso llegado el día solo quedará esperar el transcurso del plazo de un año o de seis meses desde la producción del devengo, para poder calificar como incobrable el crédito.

Por otra parte, según el apartado 2.º del artículo 163 quinquiesdecies «la modificación de la base imponible a que se refiere el apartado cuatro del artículo 80 de esta ley, efectuada por sujetos pasivos que no se encuentren acogidos al régimen especial del criterio de caja, determinará el nacimiento del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por el sujeto pasivo deudor, acogido a dicho régimen especial correspondientes a las operaciones modificadas y que estuvieran aún pendientes de deducción en la fecha en que se realice la referida modificación de la base imponible».

<sup>19</sup> Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de emprendedores (BOE n.º 233, de 28 de septiembre).

<sup>20</sup> La Ley 28/2014 ha modificado la solución que debe darse a esta cuestión, con efectos 1 de enero de 2015. Véase *ut infra* epígrafe 19.

De este precepto pueden desprenderse los tres puntos siguientes. Que si el sujeto pasivo en régimen de caja destinatario de una operación no efectúa el ingreso en plazo, su proveedor está habilitado para modificar a la baja la base imponible. Que el efecto para el sujeto pasivo en régimen de caja será el nacimiento del derecho a deducir la cuota soportada por la operación cuya base es modificada, que estuviere pendiente de deducción en el momento de la modificación. Que una consecuencia relevante de la decisión del proveedor es que minorada la base imponible ya no se producirá el devengo *ope legis* el 31 de diciembre por la parte restante, que será la parte impagada del precio.

Es esta una norma excepcional dentro del régimen de caja porque está en contradicción con sus principios reguladores, cuyo baricentro es que el impuesto se devenga en el momento del pago del precio de la operación, lo que choca con que las dos condiciones centrales para declarar incobrable un crédito, el requerimiento de cobro y transcurso de un año, puedan producirse antes y no después de la fecha de devengo. Se produce aquí, valga la metáfora, una falta de sincronización de los relojes.

## 14. COMPROBACIÓN Y REPERCUSIÓN

Reviste particular interés la puesta en relación del plazo para comprobar las cuotas, los plazos para repercutir la cuota comprobada y los plazos para modificar, por causa de insolvencia, la base imponible de la cuota repercutida.

En el caso resuelto por la Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de octubre de 2012<sup>21</sup>, recurso de casación contra una sentencia de la Audiencia Nacional, encontramos un rico material para la reflexión sobre esta temática. En él la cuestión planteada es la validez de la modificación de la base imponible en cuanto al cumplimiento de los plazos legalmente exigidos para poder calificar el crédito como incobrable.

La secuencia de los hechos, que es muy ilustrativa de la cuestión, podemos describirla mediante tres etapas. Primera etapa: habiendo la Inspección levantado acta de conformidad respecto al IVA, ejercicios 1999 y 2000, por entender gravadas operaciones que el sujeto pasivo había considerado exentas, el sujeto pasivo, el 20 de febrero de 2003, lleva a cabo la repercusión de las cuotas al destinatario, mediante la emisión de factura rectificativa. No solo de 1999 y 2000 sino también del ejercicio 2002 no cuestionado por la Administración.

Segunda etapa: ante el impago de las cuotas y tras demandar al deudor, el sujeto pasivo, el 20 de mayo de 2005, calificará el crédito como incobrable y modificará la base imponible, expidiendo una segunda factura rectificativa, y reflejándolo en la autoliquidación de julio de 2005 presentada el 19 de septiembre. Sin embargo, la Administración enviará requerimiento de rectificación de la base, al alza, y presentación de autoliquidación complementaria.

<sup>21</sup> Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de octubre de 2012, rec. n.º 3681/2010 (NFJ057268).

Tercera etapa: en respuesta al requerimiento de la Administración el sujeto pasivo presenta declaración complementaria el 16 de diciembre de 2005 referida a julio, agosto y septiembre de 2005. Sin embargo, el 1 de marzo de 2006, formula solicitud de rectificación de autoliquidación con devolución de ingresos indebidos. Por acuerdo de 16 de junio de 2006, la Administración tributaria desestima su solicitud de devolución.

De las argumentaciones desarrolladas por la Audiencia Nacional destacamos los tres extremos siguientes.

Que una interpretación literal del artículo 80 de la LIVA llevaría a considerar el crédito como incobrable por el transcurso del plazo de dos años desde el devengo con independencia de la fecha de la rectificación; en un supuesto como el de autos, la rectificación es el acto que, si no determina el nacimiento del crédito, sí es aquel por el cual se reclama al destinatario de la factura que la satisfaga, y desde luego determina el momento inicial del retraso en el pago.

Que el artículo 89 de la LIVA establece claramente que procederá la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas cuando no habiéndose repercutido cuota alguna se hubiese expedido la factura correspondiente, regulando igualmente los supuestos en que la rectificación se funde en las causas de modificación de la base imponible reguladas en el artículo 80 de la LIVA.

Que en este caso se trata de una modificación de la base imponible que se efectúa el día 19 de septiembre de 2005, fecha en que se presenta la autoliquidación correspondiente al mes de julio de 2005, y teniendo en cuenta que las facturas rectificativas se emitieron el día 20 de febrero de 2003, en esa fecha 19 de septiembre de 2005 habían transcurrido los (entonces) dos años y tres meses desde el devengo del IVA correspondiente a los años 1999, 2000 y 2002.

El Tribunal Supremo, acogiendo un argumento del recurrente y en la línea de razonamiento de la Audiencia Nacional, indicará que «conviene precisar que la recurrente tuvo la posibilidad de rectificar las bases imponibles, pese a la ausencia de la inicial repercusión de cantidades devengadas en los ejercicios 1999 y 2000, al aplicársele la excepción contemplada en el artículo 89.Tres.2.º de la Ley 37/1992, es decir, el afloramiento de las cantidades no repercutidas como consecuencia de una regularización practicada por la Administración tributaria, pero sin sanción<sup>22</sup>».

Sin embargo, a continuación, el Tribunal Supremo no extrajo ninguna consecuencia lineal de esta argumentación, sino que interrumpió el razonamiento y falló el recurso con base en una razón a extramuros del debate procesal de la instancia y de la propia casación.

Bien es cierto que el Tribunal Supremo y la Audiencia Nacional en estas sentencias reconocen indubitadamente al sujeto pasivo poder rectificar la base imponible como consecuencia derivada de

<sup>22</sup> Debemos anotar que el requisito negativo de no haber incurrido en una conducta constitutiva de infracción (art. 89.Tres. 2.º) ha sido sustituido por el requisito negativo de ausencia de acreditación mediante datos objetivos de que el sujeto pasivo participara en un fraude o bien que sabía o debía saber que realizaba una operación que formaba parte de un fraude, ello por Ley 22/2013, de 23 de diciembre (BOE n.º 309, de 26 de diciembre) con efectos 1 de enero de 2014.

la comprobación por la Administración. Partiendo de esta premisa es posible avanzar en la argumentación por medio de las razones siguientes. Que si se reconoce al sujeto pasivo poder rectificar la base imponible del impuesto al alza entonces se le está reconociendo poder rectificar la base imponible a la baja, por una elemental coherencia. Que caso de actuaciones de comprobación, el cómputo de los plazos del sujeto pasivo para modificar la base imponible en armonía con las cuotas liquidadas, deberá ser contado a partir de la práctica de liquidación por la Administración. Que en este caso la lógica lleva a considerar aceptable la emisión de factura rectificativa en el periodo en curso en la fecha de notificación de la liquidación de la Administración y a contar los plazos para considerar el crédito incobrable desde la fecha de emisión de la factura, que coincide con la fecha de repercusión de la cuota, con base en el artículo 89.Dos de la LIVA en relación con artículo 120.2 de la LGT.

En suma, postulamos no computar en este caso desde el devengo de la cuota repercutida sino que el tiempo favorable lo sea desde la expedición de la factura rectificativa, como expresión de la repercusión sobrevenida de la cuota, con fundamento en la comprobación de la Administración.

Por último, pasamos a examinar determinados conflictos que pueden producirse en relación con los créditos incobrables y sus vías de solución.

## 15. INVALIDEZ DE LA DECLARACIÓN

Si como consecuencia de la comprobación sin sanción efectuada por la Administración a los efectos de la imposición sobre la renta, resulta que el volumen de operaciones de la empresa inicialmente inferior al umbral mencionado<sup>23</sup> supera, quedando por encima, el mencionado umbral, entonces deviene inválida la declaración como incobrable del crédito que haya sido efectuada antes del transcurso de un año.

El examen de las consecuencias exige distinguir entre los efectos para el empresario que entregó el bien y los efectos para el destinatario de la operación.

Por un lado, el empresario que entregó el bien y modificó la base a la baja deberá emitir nueva factura rectificativa, modificando al alza la base, «repristinando» la base original, y efectuar el ingreso de la diferencia, mediante presentación de autoliquidación rectificativa, con imposición de recargo por extemporaneidad del artículo 27 de la LGT (art. 89.Cinco).

¿Cuál es el tiempo a computar para la determinación del recargo? Debemos distinguir dos casos:

- 1.º En caso de haberse ejercitado la opción por la rectificación de autoliquidación con devolución de ingresos indebidos se debe contar desde el día en que fue devuelto el ingreso por la Administración. El importe-base del recargo comprenderá tanto la cuota devuelta como los intereses recibidos por el sujeto pasivo en su día.

<sup>23</sup> *Ut supra.*

- 2.º En caso de haberse ejercido la opción por la «regularización» en la autoliquidación del periodo de rectificación o posteriores en plazo un año, se contará desde el día siguiente al término del plazo de presentación e ingreso de la autoliquidación que fue presentada incluyendo la rectificación. El importe-base del recargo será la cuantía de la rectificación consignada en la autoliquidación.

Límite temporal: el sujeto pasivo no deberá efectuar ningún ingreso si en el momento de la notificación de la liquidación de la Administración ya han transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el impuesto (art. 89.Uno). Es este un plazo de caducidad, que no tiene previstas causas de interrupción.

Por otro lado, respecto al destinatario de la operación que reciba la factura rectificativa con la mayor cuota que le supone para él mayor deducción, tres reglas son aplicables:

- 1.º Cuando la rectificación de la deducción determine un incremento del importe de las cuotas inicialmente deducidas, la rectificación podrá efectuarse en la autoliquidación correspondiente al periodo en que el sujeto pasivo reciba el documento justificativo del derecho a deducir en el que se rectifiquen las cuotas inicialmente repercutidas, o bien en las autoliquidaciones siguientes con una limitación.
- 2.º Limitación de tiempo: en los supuestos en que la rectificación de las cuotas inicialmente soportadas hubiera estado motivada por una causa distinta de las previstas en el artículo 80 de la LIVA, como sería en rigor este caso, no podrá efectuarse la rectificación de la deducción después de transcurrido *un año* desde la fecha de expedición del documento justificativo del derecho a deducir por el que se rectifican las cuotas originales.
- 3.º Horizonte temporal: la rectificación de la deducción deberá practicarse siempre que no hubieran transcurrido cuatro años desde el devengo de la operación o, en su caso, desde la fecha en que se hayan producido las circunstancias que determinan la modificación de la base imponible de la operación (art. 114.Dos). Plazo este de caducidad, que no es susceptible de interrupción.

Anotamos la armonía entre el plazo de caducidad de cuatro años para el sujeto pasivo que entrega el bien cuyo transcurso supone no deber ingresar nada pese a la incorrección de la calificación del crédito como incobrable y el plazo de caducidad de cuatro años para el destinatario de la operación cuyo transcurso supone no poder practicar la deducción adicional.

## 16. RECLAMACIÓN SOBRE FACTURA RECTIFICATIVA

En las hipótesis que dan lugar a la modificación al alza de la base imponible, lo que supondrá una *mayor deducción* para el empresario destinatario, puede este último encontrarse con que el proveedor se niegue a expedir factura rectificativa.

La vía a seguir en este caso es presentar una reclamación ante los tribunales económico-administrativos del Estado, reclamación que tiene por objeto una petición relativa no a una obligación de dar sino a una obligación de hacer: expedir una factura con contenido determinado<sup>24</sup>.

«Se considerarán de naturaleza tributaria a efectos de la interposición de la correspondiente reclamación económico-administrativa las controversias que puedan producirse en relación con la expedición, rectificación o remisión de facturas cuando estén motivadas por hechos o cuestiones de Derecho de dicha naturaleza» (art. 24 del Rgto. de facturación de 2012<sup>25</sup>). La factura es el elemento de formalización de la obligación impositiva que deriva de la relación de repercusión entre el repercutidor y el repercutido.

Actuaciones: son reclamables las actuaciones u omisiones relativas a la obligación de expedir, entregar y rectificar facturas que incumbe a los empresarios<sup>26</sup> (art. 227.4 de la LGT de 2003). Reclamante será el destinatario de la operación y reclamado será el empresario que entregó el bien.

En la reclamación sobre la obligación de expedir, entregar y rectificar facturas el plazo de interposición de un mes empezará a contarse transcurrido un mes desde que se haya requerido formalmente el cumplimiento de la obligación (art. 235.1). La secuencia a seguir es pues: 1.º Requerimiento de emisión de factura. 2.º Transcurso de un mes sin respuesta satisfactoria. 3.º Cómputo de un mes propio para interponer reclamación.

Especialidades del procedimiento: 1.º El escrito de interposición será dirigido al tribunal competente para resolver la reclamación (art. 235.4). 2.º El escrito de interposición debe identificar a la persona recurrida y su domicilio y adjuntar los antecedentes disponibles. 3.º El tribunal notificará la interposición de la reclamación a la persona recurrida para que comparezca mediante escrito de mera personación<sup>27</sup> adjuntando los antecedentes disponibles (art. 236.2).

La resolución tendrá eficacia respecto a los interesados a los que se haya notificado la existencia de la reclamación (art. 239.5).

Incidente de ejecución: si el interesado está disconforme con el nuevo acto que se dicte en ejecución de la resolución puede presentar incidente de ejecución, teniendo la competencia para resolver el tribunal que dictó la resolución que se ejecuta. Procedimiento: el incidente se registrará por las normas del procedimiento que fueron aplicables a la reclamación inicial suprimiéndose de oficio los trámites que no sean indispensables<sup>28</sup>. Las controversias sobre la ejecución de la re-

<sup>24</sup> SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A., *Revisión administrativa en vía tributaria...*, *op. cit.*, págs. 641, 844, 898.

<sup>25</sup> Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

<sup>26</sup> La LGT de 2003 sistematiza este supuesto entre las «actuaciones de los particulares susceptibles de reclamación», donde la expresión «actuaciones de particulares» es contrapuesta a actos de la Administración. En este sentido, la actuación de un empresario es considerada a estos efectos «actuación de un particular» en cuanto no se trata de un acto de la Administración.

<sup>27</sup> El plazo para la personación es de un mes (art. 56 del Rgto. de revisión de 2005).

<sup>28</sup> Artículo 68 del Reglamento de revisión de 2005.

solución de la reclamación y también la omisión en la ejecución deberán ser llevadas al incidente de ejecución ante el tribunal económico-administrativo.

## 17. IMPUGNACIÓN DEL RECHAZO DE LA MODIFICACIÓN

Comunicada a la Administración la modificación de la base una parte de los sujetos pasivos han recibido como respuesta el rechazo de la Administración de la modificación de la base operada. ¿Cabe presentar un recurso contra el rechazo por la Administración de la comunicación de la modificación de la base imponible?

El rechazo de la modificación de la base supone un acto de gravamen dictado por la Administración pública sujeto al Derecho administrativo, que se pronuncia de un modo definitivo sobre la obligación impositiva del sujeto pasivo.

Tratándose de un acto de gravamen dictado por la Administración deberá estar motivado conforme al artículo 54.Uno a) de la Ley 30/1992 en concordancia con el artículo 215.2 e) de la LGT, indicando los hechos considerados relevantes y las normas en que se funda el rechazo.

Contra el rechazo de la comunicación, por tanto, cabe presentar reclamación ante los tribunales económico-administrativos del Estado, previo recurso potestativo de reposición ante la Agencia tributaria<sup>29</sup> y ulterior recurso contencioso-administrativo.

La solución contraria, esto es, negar la posibilidad de recurrir, vulneraría la prohibición de indefensión constitucionalmente protegida, porque el sujeto pasivo vería configurada su obligación impositiva en sede de IVA sin poder obtener tutela judicial de su derecho en caso de discrepancia.

Se trata, si quiere expresarse así, de un microprocedimiento de comprobación relativo a la base imponible, iniciado de oficio, que da lugar a un «acto-procedimiento» en que la Administración se pronuncia de modo vinculante sobre un elemento esencial de la obligación: la base imponible relativa a una operación.

Ni el sujeto pasivo puede desentenderse del pronunciamiento de la Administración sin riesgo de recibir una liquidación con sanción, ni tampoco la Administración puede desentenderse en lo sucesivo de su previo pronunciamiento por los efectos vinculantes y preclusivos que su actuación tiene para ella.

Sin embargo, el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), en Resolución de 23 de enero de 2014<sup>30</sup>, en que se impugna un acuerdo de la Dependencia Provincial de Gestión de la Delegación de Hacienda que comunica la improcedencia de la reducción de la base imponi-

<sup>29</sup> Puede verse SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: *Revisión administrativa en vía tributaria...*, op. cit., págs. 595 y ss. y págs. 485 y ss., respectivamente.

<sup>30</sup> R.G. 6321/2011.

ble por impago de la deuda, sienta la premisa de que la Administración debe iniciar un procedimiento de comprobación limitada o un procedimiento de inspección para practicar liquidación.

Razona que el acuerdo dictado en el caso no deriva de ninguno de estos procedimientos y en consecuencia hay que concluir que no se ajusta a Derecho. Porque «no se ha seguido procedimiento legal o reglamentario alguno». Lo que supone, aunque el TEAC no lo dice, la nulidad del acuerdo. Sí dice que, por tanto, el acuerdo no vincula jurídicamente al obligado tributario, sin que produzca efecto alguno sobre el mismo.

En contra de las apariencias, esta solución del TEAC deja al sujeto pasivo modificador de la base en una poco gratificante situación de incertidumbre acerca de su obligación impositiva y de los pormenores de la futura actuación de la Administración.

Por otra parte, en el caso resuelto por Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de octubre de 2012 (NFJ057268)<sup>31</sup> ante la comunicación de la factura rectificativa y su reflejo en la autoliquidación subsiguiente, la Administración enviará requerimiento de rectificación al alza de la base y presentación de autoliquidación complementaria. El sujeto pasivo presentó autoliquidación complementaria, sin embargo, a continuación formuló solicitud de rectificación de autoliquidación con devolución de ingresos indebidos. Entiendo que, a la vista de los datos recogidos en la sentencia, cabe razonar que en este caso el requerimiento de modificación al alza de la base y presentación de autoliquidación complementaria era un acto de gravamen susceptible de impugnación en cuanto definidor de la obligación impositiva, acto definitivo y no de trámite, con efectos vinculantes para el sujeto pasivo.

Por último, se exceptúan de la obligación de resolver las actuaciones relativas al ejercicio de derechos sometidos al deber de comunicación previa a la Administración (art. 42.1 último párrafo de la Ley 30/1992), por ello la quietud de la Administración ante la comunicación del sujeto pasivo no genera la producción de silencio administrativo positivo a favor del sujeto pasivo comunicante.

## 18. RECTIFICACIÓN DE AUTOLIQUIDACIÓN

Volvemos sobre dos casos anteriormente analizados: 1.º El caso de cobro sobrevenido con posterioridad a la modificación de la base, en que el destinatario de la operación puede rectificar al alza la deducción practicada. 2.º El caso de que a consecuencia de la comprobación sin sanción en que volumen operaciones pase a superar el umbral 6.010.121, devenga inválida la declaración de crédito incobrable y entonces el destinatario tiene derecho a mayor deducción.

La LIVA prevé reglas propias para la práctica de deducción adicional, contenidas en el artículo 114.Dos, sobre rectificación de deducciones, que hemos visto imponen determinados plazos de caducidad para la práctica de deducción. Pues bien, añadimos ahora que transcurridos

---

<sup>31</sup> *Ut supra.*

esos plazos de caducidad, al destinatario de la operación, en el supuesto de tener solamente derecho a una *deducción parcial* de la cuota implicada, le queda una última carta, acudir al procedimiento de rectificación de autoliquidación a instancia del repercutido.

Se trata de una normativa general introducida por la LGT de 2003 y sus normas de desarrollo, que es posterior a la normativa específica contenida en la Ley reguladora del IVA (*lex posterior generalis derogat priori specialis*), sin que en la norma general ni en la normativa del IVA se contenga ninguna exclusión de esta vía de impugnación.

Los obligados tributarios que hayan soportado indebidamente cuotas repercutidas, en impuestos que deben ser legalmente repercutidos, como es indubitadamente el IVA, pueden solicitar y obtener la devolución de las cuotas soportadas, siguiendo este procedimiento.

Las condiciones que deben concurrir para la devolución son las cuatro siguientes: 1.º Que la repercusión se haya efectuado mediante factura. 2.º Que el repercutidor haya consignado la cuota en su autoliquidación. 3.º Que la cuota todavía no haya sido devuelta. 4.º Que el repercutido tenga derecho a deducción parcial de las cuotas soportadas (art. 14 del Rgto. de revisión de 2005).

Las actuaciones del procedimiento son las que siguen: 1.º Presentación de solicitud de rectificación de autoliquidación por el repercutido, con identificación del repercutidor, adjuntando los documentos justificativos de la repercusión. 2.º Notificación de la solicitud al repercutidor, que debe comparecer dentro del plazo de diez días, a partir del siguiente a la notificación y aportar los antecedentes disponibles. 3.º Puesta de manifiesto sucesiva de las actuaciones al solicitante y al repercutidor, por periodos de quince días, desde el siguiente a la notificación de apertura del plazo, para formular *alegaciones* y aportar pruebas. 4.º Dictar resolución, que será notificada al solicitante y al repercutido. La resolución no será ejecutiva mientras que no adquiera firmeza (art. 129 del RGIT de 2007).

La solicitud puede ser presentada dentro del plazo de prescripción de la potestad de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante liquidación o del derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos<sup>32</sup>, siempre que la Administración no haya todavía practicado liquidación definitiva (art. 126 del RGIT de 2007). El cómputo de la prescripción es susceptible de interrupción y la comunicación de modificación de la base a la Administración es un acto interruptivo, entre otros. También la interposición de reclamación dirigida a la expedición de factura rectificativa lo es.

## 19. RECIENTE MODIFICACIÓN

La reciente Ley 28/2014<sup>33</sup> ha introducido una relevante modificación en el tema objeto de estudio, en relación con el régimen de caja, que debemos mencionar, aunque sea con brevedad.

<sup>32</sup> Sobre prescripción del derecho a la devolución de ingresos indebidos, puede verse SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: *Revisión administrativa en vía tributaria...*, op. cit., págs. 437 y ss.

<sup>33</sup> Ley 28/2014, de 27 de noviembre, de modificación del IVA (BOE n.º 288, de 28 de noviembre).

La relevante modificación introducida por la Ley 28/2014 consiste en que si el sujeto pasivo repercutidor está en régimen de caja y alcanza el devengo *ope legis* el día 31 de diciembre del año sucesivo a la realización de la operación, entonces la condición del transcurso del plazo de un año o del plazo de seis meses, a los efectos de calificar como incobrable el crédito, se considerará concurrente el día del mencionado devengo *ope legis* el 31 de diciembre del año sucesivo.

Esta solución es plenamente lógica, porque el devenir del devengo en régimen de caja el 31 de diciembre del año sucesivo, por propia definición legislativa, presupone que la operación realizada ha permanecido pendiente de pago durante un plazo superior a un año, desde el día en que la operación fue efectuada. No es necesario pues esperar más tiempo. La regulación actual es así más perfecta que el resultado que se alcanzaba en la regulación anterior<sup>34</sup>.

Consecuencia igualmente lógica prevista para tal supuesto es que el plazo de tres meses para practicar la modificación de la base por parte del sujeto pasivo se computará en estos casos a partir de la mencionada fecha límite de 31 de diciembre, que es la fecha del devengo *ope legis* en el régimen de caja para las operaciones impagadas, coincidente con la fecha en que se considera cumplido el plazo para poder calificar de incobrable el crédito.

La proyección prevista para el supuesto de operaciones aplazadas o con precio aplazado consiste en la exigencia adicional de que «será necesario que haya transcurrido el plazo de seis meses o un año a que se refiere esta regla 1.ª, desde el vencimiento del plazo o plazos correspondientes hasta la fecha de devengo de la operación». Prestemos atención porque la dinámica fáctica de esta regla conduce a que cuando el plazo o plazos acordados no encaje sino que desborde esta cronología, referida al devengo *ope legis*, entonces el caso quedará marginado de la aplicación de la nueva regla, que hace coincidir el devengo *ope legis* con el cumplimiento del plazo que debe transcurrir a efectos de que el crédito sea considerado como incobrable.

En cuanto a la dimensión temporal, la entrada en vigor de la norma está prevista para el 1 de enero de 2015. Por ello, la norma no va a poder ser aplicada a devengos *ope legis* producidos el 31 de diciembre de 2016, primer hito temporal en que pueden producirse devengos *ope legis* en el régimen de caja. Es más, se desprende que la operatividad de la nueva norma no será vislumbrada antes del transcurso de dos años desde la fecha de su entrada en vigor. En concreto, el 31 de diciembre de 2017 será el primer día posible de operatividad de esta regla. Porque la norma aplicable al tributo es la vigente en la fecha de devengo, esto es, el día de nacimiento de la obligación tributaria por haberse realizado el hecho imponible. Solo los hechos imponibles producidos a partir de su entrada en vigor, el 1 de enero de 2015, podrán dar lugar en su día, al final del año siguiente, al juego de la regla ahora introducida.

<sup>34</sup> *Ut supra* epígrafe 13.

La norma marca la distinción entre créditos adeudados por entes públicos, para los que exige certificación administrativa de reconocimiento de obligación y créditos afianzados por entes públicos, que subsume en la regla general de exigencia de reclamación judicial o requerimiento notarial.

Se suscita el interrogante de si se entiende cumplido el requisito en caso de que el acreedor haya instado el cobro por una vía improcedente, como lo es el caso de impago del precio en un contrato administrativo en que se haya presentado recurso de reposición contra la denegación del pago, incluyendo el IVA, recurso que será declarado improcedente en cuanto a la exigencia del IVA, por corresponder esa reclamación a la vía económico-administrativa.

En la historia del requisito cabe señalar que la validez del requerimiento notarial como vía de requerimiento de cobro al deudor a efectos del IVA es introducida por el Real Decreto-Ley 6/2010 que publicado el 13 de abril entra en vigor el día siguiente.

Junto al requerimiento de cobro al deudor que hemos analizado, además, debe haber transcurrido un cierto lapso de tiempo.

### 3. TRANSCURSO DE UN PLAZO

El segundo requisito consiste, como regla general, en «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». Destacamos que el año debe ser contado desde el momento del devengo del impuesto. No se exige un año desde el requerimiento de cobro. El requerimiento y el plazo no son elementos sucesivos.

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

En estos supuestos «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».

Prestemos atención a que aplazamientos inferiores a doce meses quedan fuera del ámbito de aplicación de esta regla específica. Para ellos rige la regla general que consiste en la exigencia del transcurso de un año desde el devengo del impuesto, aplazamientos aparte.

De otro lado, no puede ser considerada incobrable la parte de crédito relativa a un plazo impagado antes del transcurso de un año –regla general– desde el vencimiento del plazo, aun cuando los plazos que le anteceden estén impagados y sí cumplan con todos los requisitos.

El plazo será el más corto de seis meses en el supuesto de que el empresario que entrega el bien, que es el titular del crédito, tenga un volumen de operaciones que no haya excedido de determinado

umbral en el año natural inmediato anterior. El umbral del volumen es de 6.010.121,24 euros. El «volumen de operaciones» es la suma de los importes de las entregas-salida o servicios prestados, incluyendo las operaciones exentas efectuadas durante el año natural. Dejando fuera las entregas de bienes de inversión, las entregas ocasionales de inmuebles, las operaciones financieras ocasionales y las operaciones exentas de oro de inversión ocasionales (art. 121).

En los créditos adeudados por entes públicos tener una certificación del reconocimiento de la obligación supone estar a un paso del pago material. Sin embargo, la denegación de la solicitud de reconocimiento de la obligación exigirá al empresario la interposición de recurso administrativo y, después, de recurso contencioso, lo que puede consumir un plazo superior a un año y tres meses.

Se exige el elemento formal de que esta circunstancia, relativa al transcurso del plazo, haya quedado reflejada en los libros-registro exigidos por la normativa del IVA. Lo que supone la constancia de la fecha de devengo y la constancia de la fecha de vencimiento de cada plazo.

Problema con enjundia se plantea en caso de que la Administración compruebe la cuota repercutida y liquide por mayor cuota después del transcurso de un año y tres meses. El sujeto pasivo que entregó el bien repercutirá la mayor cuota y si esta resulta impagada, ¿el empresario acreedor «ha perdido el tren» de los plazos para la calificación del crédito como incobrable?

En la historia de este requisito se destacan dos episodios. Por una parte, la Ley 4/2008 acorta a un año el plazo que anteriormente era de dos años<sup>3</sup>, publicándose el 25 de diciembre y entrando en vigor el día siguiente. Por otra parte, será el Real Decreto-Ley 6/2010 el que introduzca el supuesto cuyo plazo es el más corto de seis meses<sup>4</sup>, publicándose el 9 de abril y entrando en vigor el día siguiente.

<sup>3</sup> La disposición transitoria 3.ª de la Ley 4/2008 dispuso que «Los sujetos pasivos que sean titulares de créditos total o parcialmente incobrables correspondientes a cuotas repercutidas por la realización de operaciones gravadas para los cuales, a la entrada en vigor de esta ley, haya transcurrido *más de un año pero menos de dos años y tres meses desde el devengo* del impuesto, podrán proceder a la reducción de la base imponible en el plazo de los tres meses siguientes a dicha entrada en vigor, siempre que concurren todos los requisitos a que se refiere el artículo 80.cuatro de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, con exclusión del referido en la condición 1.ª de dicho precepto. No podrán acogerse a lo dispuesto en el párrafo anterior los sujetos pasivos que durante el plazo de los tres meses a contar desde la entrada en vigor de esta ley puedan reducir la base imponible conforme a lo dispuesto en el artículo 80.tres de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido».

<sup>4</sup> La disposición transitoria 1.ª del Real Decreto-Ley 6/2010 preceptúa que «Los sujetos pasivos titulares del derecho de crédito cuya base imponible se pretende reducir cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (...) no hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04 euros, que sean titulares de créditos total o parcialmente incobrables correspondientes a cuotas repercutidas por la realización de operaciones gravadas para los cuales, a la entrada en vigor de este real decreto-ley, hayan transcurrido *más de seis meses pero menos de un año y tres meses desde el devengo* del impuesto, podrán proceder a la reducción de la base imponible en el plazo de los tres meses siguientes a dicha entrada en vigor, siempre que concurren todos los requisitos a que se refiere el artículo 80.cuatro de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, con exclusión del referido en la condición 1.ª de dicho precepto. No podrán acogerse a lo dispuesto en el párrafo anterior los sujetos pasivos que puedan reducir la base imponible conforme a lo dispuesto en el artículo 80.tres de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido».

## 4. CRÉDITOS EXCLUIDOS

No cualquier crédito puede llegar a ser considerado incobrable, puesto que la presencia de una garantía del crédito se razona que mengua el riesgo de que no sea pagado al acreedor. En tal sentido quedan excluidos de modificación en la base imponible los siguientes créditos:

1.º Los créditos que disfruten de garantía real, en la parte garantizada. 2.º Los créditos afianzados por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca, en la parte afianzada. 3.º Los créditos cubiertos por un contrato de seguro de crédito o de seguro de caución, en la parte asegurada. 4.º Los créditos entre personas o entidades vinculadas definidas en el artículo 79: el ejemplo típico son dos sociedades integradas en un mismo grupo de sociedades.

En el caso consultado en la Consulta V1687/2011, de 29 de junio (NFC041952), los hechos son que el Ayuntamiento se ha hecho cargo de la ejecución de una actuación urbanística mediante gestión directa y ha girado cuotas de urbanización en los ejercicios 2008 y 2009, cuotas que han resultado impagadas, si bien consta debidamente inscrita en el Registro de la Propiedad la afectación real de las fincas objeto de urbanización. Pues bien, la respuesta de la Dirección General de Tributos (DGT) fue que «en el caso planteado en la consulta (...) el crédito que ostenta el Ayuntamiento consultante como agente urbanizador ha sido garantizado en su totalidad, a través de la afectación real de las fincas resultantes debidamente inscritas en el Registro de Propiedad, por tanto, no procederá la modificación de la base imponible del crédito objeto de consulta».

En el caso consultado en la Consulta V2519/2012, de 20 de diciembre (NFC046071), la entidad consultante era una comunidad de propietarios de un polideportivo que se planteaba modificar la base imponible en relación con el impago de cuotas ordinarias por uno de los comuneros y la DGT contestó que era improcedente la modificación de la base por tratarse de un crédito entre personas o entidades vinculadas entre sí.

En los casos en que solo una parte del crédito goce de garantía para el pago es posible la modificación de la parte de la base imponible relativa a la parte del crédito que carece de protección. Se trata de un supuesto mixto que habremos de calificar como crédito parcialmente incobrable.

Debe subrayarse que, a diferencia del caso de concurso, la declaración de crédito incobrable puede referir a un crédito adeudado por un ente público o a un crédito afianzado por un ente público. La inclusión de estos créditos entre los susceptibles de modificación es obra del Real Decreto-Ley 6/2010, que publicado el 13 de abril, entra en vigor el día siguiente. Con anterioridad, estos créditos impagados no pudieron llegar a ser considerados incobrables.

Cabe efectuar el contraste con la distinta solución que se da en el impuesto sobre sociedades, en la Ley 27/2014 del concepto pérdidas por deterioro de créditos por insolvencia del deudor son excluidos los créditos adeudados por entidades de Derecho público, excepto que sean objeto de

un procedimiento judicial o un procedimiento arbitral que verse sobre la existencia o cuantía del crédito, créditos adeudados por personas vinculadas, como regla general, y créditos origen de pérdidas correspondientes a estimaciones globales del riesgo de insolvencias de clientes y deudores<sup>5</sup>.

## 5. DEUDOR ESTABLECIDO

El destinatario de la operación debe estar establecido en «territorio español» a los efectos del IVA. Es decir, tener la sede de actividad económica en territorio español, su domicilio fiscal en territorio español o tener en territorio español un establecimiento permanente que intervenga en las operaciones (art. 84.Dos). O bien estar el destinatario establecido en Canarias, en Ceuta o en Melilla.

La norma formula el requisito negativamente diciendo que «tampoco procederá la modificación de la base imponible cuando el destinatario de las operaciones no esté establecido en el territorio de aplicación del impuesto, ni en Canarias, Ceuta o Melilla» (art. 80.Cinco, 2.<sup>a</sup>).

Es relevante la distinción entre destinatario-empresario y destinatario-particular. La norma exige «que el destinatario de la operación actúe en la condición de empresario o profesional, o, en otro caso, que la base imponible de aquella, IVA excluido, sea superior a 300 euros» [art. 80.Cuatro A), 3.<sup>a</sup>]. Se deriva que no cabe modificar la base imponible si siendo un particular el destinatario el importe de la operación es inferior al mencionado umbral. Pragmatismo legislativo.

La base imponible viene referida a un hecho imponible concreto devengado en un momento determinado, no pudiendo ser obtenido el importe de 300 euros por agregación de varios hechos imposables, esto es, de varias operaciones, aunque lo sean con un mismo destinatario.

La lógica de que el destinatario no establecido en territorio español quede al margen de la noción de crédito incobrable puede encontrarse en que el destinatario no establecido es el supuesto tradicional de inversión del sujeto pasivo, fenómeno en el que no se da una relación de repercusión entre quien entrega y el destinatario empresario, por lo que no concurre una operación gravada que es elemento integrante del objeto de la modificación.

En la práctica puede presentarse el delicado supuesto de que el destinatario de la operación establecido en territorio español en la fecha de devengo carezca de la condición de establecido en el momento en que el proveedor expide la factura rectificativa.

Historia: en origen solo en una operación con destinatario empresario podía el crédito llegar a ser calificado de incobrable. Sin embargo, la Ley 62/2003, con efectos 1 de enero de 2004, extiende el ámbito de aplicación de la noción al caso de una operación con un destinatario particular.

<sup>5</sup> Artículo 13 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

## 6. MODIFICACIÓN DE LA BASE

¿Qué es objeto de modificación? La base imponible de las cuotas repercutidas por operaciones gravadas pendientes de cobro por impago del deudor. Modificador es el empresario que entregó el bien cuya cuota está pendiente de pago. ¿Qué modificación es efectuada? La modificación en relación con créditos incobrables consiste en una *reducción* de la base imponible de la cuota repercutida, reducción que es determinada en proporción al importe impagado por el deudor.

¿Plazo para practicar la modificación? La duración del plazo para modificar es de *tres meses*<sup>6</sup>, arco temporal que, conforme a la Ley 30/1992, contaremos «de fecha a fecha». Contamos desde la finalización del periodo de un año a partir del devengo, desde el transcurso de un año tras el vencimiento del «plazo impagado», o bien, desde el final de los seis meses en caso de empresario con un volumen de operaciones inferior al umbral indicado.

La consecuencia del incumplimiento del plazo legal para la modificación es la improcedencia de la modificación practicada en la base. La Administración tributaria liquidará el impuesto por un importe de cuota igual al reducido por el empresario, con intereses de demora, sobre tal importe, sin imponer sanción pues no ha habido ocultación.

Dejamos constancia de que en el caso resuelto por Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de octubre de 2012 (NFJ057268)<sup>7</sup> tras la apreciación de la Administración de haberse efectuado una modificación tardía de la base, la Administración llevó a cabo un *requerimiento* al sujeto pasivo de modificación de la base al alza y presentación de autoliquidación complementaria. Si bien esta solución no puede ser generalizada.

Respecto al **pago parcial** anterior, el artículo 80.Cinco, regla 4.<sup>a</sup>, dice que «en los supuestos de pago parcial anteriores a la citada modificación, se entenderá que el IVA está incluido en las cantidades percibidas y en la misma proporción que la parte de contraprestación satisfecha»<sup>8</sup>. Esta norma presupone un pago parcial conceptualmente indiferenciado, esto es, que no precisa la parte en concepto de precio y la parte en concepto de IVA. La parte de IVA será igual a la cantidad pagada por la cuota repercutida partido por el precio con IVA<sup>9</sup>. Ejemplo: si el precio con

<sup>6</sup> Prestemos atención a la fugacidad del plazo y a la necesidad de contar con exactitud los plazos anteriores del que este es interdependiente. Por otra parte, para el supuesto de una operación con varios plazos que resulten sucesivamente impagados considero que la solución legal resulta demasiado rígida.

<sup>7</sup> *Ut infra*.

<sup>8</sup> La importancia práctica de esta regla puede intuirse en casos como el resuelto por Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de octubre de 2012 (NFJ057268) en que la ratio decidendi de la desestimación de la casación fue el incumplimiento de esta regla por parte del sujeto pasivo recurrente, pese a que tal circunstancia no fue objeto de debate en la instancia ni tampoco fue enunciada en el motivo de casación.

<sup>9</sup> Un método de cálculo alternativo es el siguiente: cantidad pagada partido por uno más el tipo del IVA (prescindiendo de su condición de porcentaje). El resultado es la base imponible. Base por tipo igual a cuota (JUAN LOZANO, A. M.; RODRÍGUEZ VILLAR, C. y SÁNCHEZ GALLARDO, F. J.: *Cuadernos para la crisis...*, op. cit., pág. 56).

IVA es 2.420 siendo el IVA 420 y solo se pagan 968 efectuamos una regla de tres: 2.420 es a 420 como 968 es a X. Entonces X, multiplicando «en cruz», será igual a 968 por 420 partido 2.420.

Caso de factura que documente dos operaciones a diferentes tipos, si se efectúa un único pago indiferenciado, cabe operar del siguiente modo: 1.º Calcular la parte conjunta en concepto de IVA, en la misma proporción en que está por referencia al conjunto de precios. 2.º Entender que ese importe comprende dos cuotas de IVA, en la misma proporción en la que están los tipos impositivos aplicados a las operaciones<sup>10</sup>. Es la solución más lógica, porque la norma pone la proporción cuota/precio y, a su vez, cada cuota está en proporción a su tipo impositivo.

En cuanto a que la contraprestación sea desconocida, el artículo 80. Seis dice que «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». Ahora bien, si la contraprestación de la operación es desconocida difícilmente podrá ser señalada de modo provisional, en un mero alarde de confiada imaginación.

El deudor no puede oponer la modificación de la base como hecho modificativo extintivo o excluyente de su responsabilidad civil o mercantil, sino todo lo contrario. Porque la modificación de la base en sí no produce ningún efecto civil o mercantil en relación con la deuda que se deriva del contrato o título origen de la obligación de pago del precio<sup>11</sup>.

La modificación de la base imponible por el empresario no tiene ninguna consecuencia para el tipo impositivo aplicable que sigue siendo, como no puede ser de otro modo, el que estaba vigente en el momento del devengo del impuesto (art. 90.2), sea cual sea el tipo que esté vigente en el momento de la modificación.

La disminución de la base imponible por causa de impago puede fundarse en el principio de capacidad económica, en cuanto ni el repercutidor ha ingresado en su realidad el valor añadido derivado de su entrega, generándose una sobreimposición, ni el destinatario ha autoliquidado el efectivo valor añadido en relación con la adquisición, generándose una infraimposición<sup>12</sup>.

## 7. RECTIFICACIÓN DE LA REPERCUSIÓN

Para saber qué consecuencias se producen para el empresario acreedor que ha modificado la base imponible por considerar incobrable su crédito, hemos de acudir al artículo 89. Cinco.3

<sup>10</sup> Si los tipos aplicados son el 21% y el 10%, dado que 21 partido por 10 es igual a 2,1 entonces 2,1 por  $x$  más  $x$  es igual al importe de IVA. Luego 3,1 por  $x$  es igual al importe de IVA. Se infiere que  $x$  es igual al importe de IVA dividido por 3,1.

<sup>11</sup> En este sentido, JUAN LOZANO, A. M.; RODRÍGUEZ VILLAR, C. y SÁNCHEZ GALLARDO, F. J.: *Cuadernos para la crisis...*, op. cit., pág. 64.

<sup>12</sup> La crisis financiera que estamos viviendo ha puesto de relieve la insustancialidad de la noción de «riqueza potencial», metáfora que no resiste el más mínimo análisis desde la realidad.

de la LIVA, según el cual, cuando la rectificación determine una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas, como es nuestro caso, entonces el sujeto pasivo podrá optar entre dos alternativas.

La primera alternativa consiste en «iniciar ante la Administración tributaria el correspondiente procedimiento de devolución de ingresos indebidos». Se trata del procedimiento de rectificación de autoliquidación del artículo 120 apartado 3 y artículo 221.4 de la LGT de 2003, iniciado a instancia del repercutidor de la cuota.

Respecto al plazo de prescripción para solicitar la devolución de ingresos indebidos su duración es de cuatro años y el *dies a quo* es el día siguiente a aquel en que finaliza el plazo de presentación e ingreso de la autoliquidación o el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso indebido derivado de la autoliquidación presentada, si el ingreso es posterior.

Causas de interrupción de la prescripción de la devolución de ingresos indebidos son las actuaciones del sujeto pasivo dirigidas a la rectificación de la autoliquidación y también la interposición, tramitación y resolución de recursos del sujeto pasivo contra la denegación expresa o presunta de dicha devolución.

El plazo máximo para notificar la resolución del procedimiento administrativo es de seis meses. La consecuencia del incumplimiento del plazo es poder entender el sujeto pasivo desestimada la solicitud, es decir, silencio negativo (art. 129 del RGIT de 2007).

La segunda alternativa del empresario acreedor consiste en «regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de *un año* a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación».

¿Cuál es el «periodo en que debe efectuarse la rectificación»? Los elementos para su identificación son el periodo que esté en curso cuando se emita la factura rectificativa, momento que debe estar dentro de los tres meses contados: desde el transcurso de un año a partir del devengo, desde el transcurso de un año tras el vencimiento del «plazo impagado», o bien, desde el final de los seis meses en caso de empresario con un volumen de operaciones inferior al umbral.

Puesto que si es efectuada dentro de los mencionados tres meses, la rectificación está en el marco de lo debido, entonces cabe razonar que el plazo máximo de un año para regularizar deberá ser contado, «de fecha a fecha», a continuación de los tres meses, permitiendo regularizar la situación en la autoliquidación correspondiente al periodo en curso en la fecha de expiración del mencionado doblete tres meses para rectificar más un año para regularizar.

Tesis negativa: en caso de impago y ulterior modificación de la base imponible, algunos entienden que no cabe acudir a la rectificación mediante devolución de ingresos indebidos, porque la cuota que es rectificada en su día se devengó e ingresó conforme a Derecho, extrayendo la

consecuencia de que el procedimiento de recuperación consiste en la regularización de la situación en la autoliquidación del periodo de la rectificación de la cuota<sup>13</sup>.

La tesis afirmativa puede basarse en dos argumentos. Primero: que el artículo 89 sobre rectificación de la repercusión rige para las modificaciones de la base por causa de impago del artículo 80.Cuatro resulta enunciado *expressis verbis* en el propio artículo 89, precepto que incluye en su hipótesis normativa la producción de las circunstancias recogidas en el artículo 80, norma que a falta de una es mencionada hasta cuatro veces. Cabe añadir que el artículo 89 no hace ninguna salvedad en cuanto al caso de modificación de la base del artículo 80.Cuatro respecto a los demás supuestos comprendidos en el texto de la norma del artículo 80. Segundo: vemos que la norma del artículo 80.Cuatro remite al artículo 114.Dos.2 sobre rectificación de deducciones al alza, la rectificación de deducción conforme al artículo 114.Dos *ab initio* encuentra su origen en la previa rectificación de la cuota que ha sido repercutida y la rectificación de cuotas repercutidas se rige por el artículo 89 de la LIVA. La «barca» del artículo 80, valga la metáfora, conduce, también por este camino, al «puerto» del artículo 89. En suma, la tesis negativa está en contradicción con la normativa legal vigente en materia de IVA.

## 8. RECTIFICACIÓN DE DEDUCCIONES

Hay una correspondencia lógica entre la menor cuota repercutida, diferencia a favor del empresario acreedor, y la minoración de la deducción del empresario destinatario, diferencia «en contra» del adquirente; una y otra diferencias derivan de la reducción de la original base imponible.

El artículo 80.Cinco, regla 5.ª, dice que «la rectificación de las deducciones del destinatario de las operaciones, que deberá practicarse según lo dispuesto en el artículo 114, apartado dos, número 2.º, 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. En el supuesto de que el destinatario no actúe en la condición de empresario o profesional y en la medida en que no haya satisfecho dicha deuda, resultará de aplicación lo establecido en el apartado Cuatro.C) anterior».

En el examen de la norma pueden ser señalados tres puntos. Que la práctica de rectificación en disminución de la deducción en su día practicada por el destinatario de la operación ahora traerá consigo el nacimiento de un *crédito* a favor de la Hacienda pública. Que el destinatario carente de derecho a deducción total resultará deudor frente a la Hacienda pública por la cuota no deducible. Claro es que en caso de impago parcial con deducción parcial habrá que calcular la parte de cuota que pierde la deducción conjugando ambos factores. Que cuando se dice que en caso de un destinatario-particular que no haya abonado la deuda «resultará de aplicación lo establecido en el apartado 4 C) anterior», considero que el enunciado hemos de referirlo nuclearmente a la

<sup>13</sup> JUAN LOZANO, A. M.; RODRÍGUEZ VILLAR, C. y SÁNCHEZ GALLARDO, F. J.: *Cuadernos para la crisis...*, *op. cit.*, pág. 63.

regla «se entenderá que el IVA está incluido en la cuantía percibida en la misma proporción que la contraprestación recibida», sin desconocer que el particular no tuvo derecho a deducción<sup>14</sup>.

El destinatario empresario debe hacer constar el importe total de las cuotas rectificadas como minoración de las cuotas deducidas en la autoliquidación correspondiente al periodo en que haya recibido las facturas rectificativas de las operaciones (art. 114.Dos, 2.º *in fine*). Ejemplo: deducción original, -100; deducción una vez rectificada, -60; el resultado de la rectificación será + 40. Por ello, si la deducción inicial del periodo es -500, entonces la deducción final del periodo será -460.

Si el empresario destinatario recoge la rectificación en una autoliquidación posterior a la temporánea, sin requerimiento de la Administración, esta le impondrá recargo por ingreso extemporáneo y espontáneo derivado de autoliquidación del artículo 27 de la LGT de 2003, con exclusión de sanciones.

Examinaremos en breve los deberes formales inherentes a estas modificaciones de la base imponible por causa de impago del crédito. Pero antes vamos a estudiar el supuesto de cobro sobrevenido.

## 9. COBRO SOBREVENIDO

En el caso de cobro total o parcial de la contraprestación<sup>15</sup> que sea posterior a la modificación practicada en la base imponible, se suscita el interrogante de si la base imponible debe ser de nuevo modificada, esta vez al alza, y para responder, hemos de distinguir entre destinatario-empresario y destinatario-particular.

Caso de destinatario-particular: «cuando el destinatario no actúe en la condición de empresario o profesional». Las dos negaciones [«No se volverá a modificar (...) salvo cuando»] conducen a la afirmación de la modificación de la base imponible al alza. Además, «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». Mediante una sencilla «regla de tres» obtendremos el importe de la cuota de IVA. El cociente entre la cuota obtenida y el tipo que conocemos nos dará la base imponible.

La falta de pago del impuesto por el consumidor final supone la ruptura de la relación de equivalencia entre la suma de los ingresos en el Tesoro de los empresarios de la cadena de producción y distribución en proporción al valor añadido por cada uno y el importe del impuesto abonado por el consumidor final, equivalencia que es un pilar estructural en la concepción del IVA.

<sup>14</sup> Ahora bien, en el supuesto del artículo 84.4 de la ley, sobre entregas de gas y electricidad, si la persona jurídica destinataria que no actúa como empresario (así una Administración pública) pero que reviste la condición de sujeto pasivo por inversión, no había pagado su contraprestación y había minorado su base, si después efectúa un pago total o parcial entonces resulta deudora frente a la Hacienda en la proporción del IVA sobre el importe ahora abonado.

<sup>15</sup> La toma en consideración del supuesto de cobro parcial o total del crédito en un momento posterior es piedra de toque de la tosquedad en el uso del lenguaje, manifiesta en la expresión «créditos incobrables» (*bad debts*), frente a expresiones de semántica más refinada como lo es «crédito de dudoso cobro».

Caso de **destinatario-empresario** la regla general es la negación de la postrera modificación: «una vez practicada la reducción de la base imponible, esta no se volverá a modificar al alza aunque el sujeto pasivo obtuviese el cobro total o parcial de la contraprestación».

Sin embargo, esta regla negativa tiene dos salvedades relevantes: «no obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, 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 este o por cualquier otra causa, deberá modificar nuevamente la base imponible al alza. Ello 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 [letra C), apartado Cuatro, art. 80].

Hemos de distinguir entre el desistimiento del demandante, abandono del proceso, frente a la renuncia del demandante, dejación del derecho, la cual no está incluida en la norma. Hay que entender comprendida la caducidad de la instancia, por inactividad de las partes, porque si se produce la caducidad en una instancia se entiende producido el desistimiento en esa instancia (art. 240 LEC).

Respecto al acuerdo de cobro, la forma típica es la transacción, sea judicial o extrajudicial, dar o prometer para finalizar un juicio o para evitar un juicio. Además, cabe la finalización del proceso por «satisfacción extraprocesal» que tenga por causa una transacción extrajudicial o el pago del deudor. Casos que también debemos entender comprendidos en la norma.

Quedan fuera del ámbito de la norma, por ello, el sobreseimiento del proceso, que deriva de óbices procesales, el allanamiento del demandado, que supone el abandono de la oposición interpuesta y también la finalización por la carencia sobrevenida de objeto del proceso.

**Consecuencias:** Cuando la rectificación de las cuotas implique un aumento de las inicialmente repercutidas y no haya mediado «requerimiento previo» de la Administración, el sujeto pasivo repercutidor podrá incluir la diferencia correspondiente en la autoliquidación del periodo en que se deba efectuar la rectificación (art. 89.Cinco). En este caso no deben abonarse recargos ni intereses por presentación extemporánea de autoliquidación del artículo 27 de la LGT de 2003.

¿En qué periodo debe efectuarse la rectificación? Según el artículo 89.Uno de la LIVA la rectificación debe efectuarse en el momento en que se produzca la circunstancia a que se refiere el artículo 80. Por tanto, deberá incluirse la rectificación en la autoliquidación del periodo que esté en curso en el momento del cobro sobrevenido.

Sin embargo, la interpretación sistemática de los artículos 80 y 89 me lleva a concluir que no habrá obligación de modificar al alza la base imponible, a la luz del artículo 89.Uno de la LIVA, si por aquel entonces ya han transcurrido cuatro años a partir del momento en que se produjo la circunstancia de emisión de la factura rectificativa que había modificado a la baja en el pasado la base imponible.

Respecto al destinatario de la operación, la modificación al alza de la base imponible supone poder rectificar al alza la deducción de la cuota declarada, conforme a dos reglas:

- 1.º Cuando la rectificación de la deducción determine un incremento del importe de las cuotas inicialmente deducidas, la rectificación podrá efectuarse en la autoliquidación correspondiente al periodo en que el sujeto pasivo reciba el documento justificativo del derecho a deducir en el que se rectifiquen las cuotas inicialmente repercutidas, o bien en las autoliquidaciones siguientes dentro de un tiempo máximo.
- 2.º La rectificación de la deducción deberá practicarse siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años desde la fecha en que se hayan producido las circunstancias que determinan la modificación de la base imponible de la operación (art. 114.Dos), que en este caso es la circunstancia origen de la modificación al alza de la base imponible. Este es un plazo de caducidad, que no es susceptible de interrupción.

Como estamos en un supuesto del artículo 80 de la LIVA, corolario es que no juega la limitación a un año para rectificar contado desde la expedición de la factura rectificativa, limitación que sí juega para casos cercanos que no están comprendidos en el mencionado artículo 80.

Entre los hechos diacrónicos cabe señalar que el acuerdo de cobro como causa u origen de la modificación al alza de la base imponible en el caso de destinatario-empresario es introducido por el Real Decreto-Ley 6/2010 que se publica el 13 de abril y entra en vigor al día siguiente. Con anterioridad, en tal supuesto nada había que modificar en la base.

## 10. FACTURA RECTIFICATIVA

Partimos de que las operaciones cuya base imponible se pretenda rectificar por el empresario acreedor deben haber sido facturadas y anotadas por él en tiempo y forma en el libro registro de facturas expedidas. La disminución de la base imponible estará condicionada a la expedición y remisión de la factura que rectifique la anterior, debiendo acreditar el sujeto pasivo haber efectuado la remisión.

El sujeto pasivo estará obligado a expedir y remitir al destinatario una nueva factura en la que se *rectifique* o, en su caso, se *anule* la original cuota repercutida, en la forma prevista en el artículo 15 del Reglamento sobre las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

Caracteres de las facturas rectificativas son los siguientes: 1.º La factura rectificativa es una factura que siendo distinta refiere a la «factura rectificada». 2.º Es obligado emitir facturas rectificativas en una serie o grupo separado. 3.º En la factura rectificativa deberá expresarse bien directamente el resultado de la rectificación o bien la base una vez rectificada, la cuota una vez rectificada y el resultado de la rectificación. La factura rectificativa puede ser una factura simplificada.

Para la modificación de la base por causa de un crédito incobrable claro es que no juega la regla general según la cual la expedición de una factura rectificativa deberá efectuarse dentro del plazo de cuatro años, desde que se produjeron las circunstancias que originan la modificación de

la base imponible a que se refiere el artículo 80 (art. 15.3 Rgto. de facturación de 2012). Regla que sí juega para otros supuestos como la devolución de envases y embalajes, los descuentos y bonificaciones o la resolución de la operación gravada.

La emisión de factura rectificativa resulta decisiva por cuanto formaliza la rectificación de la base. En cuanto supone modificar una autoliquidación presentada, la norma exige su aportación a la Administración. Cuando la modificación de la base imponible sea al alza, si el proveedor se niega a la emisión de factura, el destinatario puede exigírsela presentando una reclamación<sup>16</sup>.

## 11. COMUNICACIONES A LA ADMINISTRACIÓN

El empresario acreedor debe comunicar a la Administración la rectificación efectuada y, además, si el destinatario es empresario él a su vez debe comunicar a la Administración la recepción de la factura rectificativa.

La modificación de la base imponible está condicionada al requisito de que el empresario acreedor debe comunicar a la Administración tributaria, en el plazo de un mes, contado desde la fecha de expedición de la factura rectificativa, la modificación de la base imponible practicada (art. 24.2 del Rgto.).

En la comunicación deberá hacer constar que dicha modificación no se refiere a créditos garantizados, afianzados o asegurados, a créditos entre personas vinculadas, ni a operaciones cuyo destinatario no está establecido en territorio español. También debe recoger que el deudor no ha sido declarado en concurso o, en su caso, que la factura rectificativa expedida es anterior a la fecha del auto de declaración del concurso.

Además, deberá acompañar a la comunicación los siguientes documentos: 1.º La copia de las facturas rectificativas, en las que se consignarán las fechas de expedición de las «facturas rectificadas». 2.º Los documentos que acrediten que el empresario acreedor ha instado el cobro del crédito mediante reclamación judicial al deudor o mediante requerimiento notarial. 3.º En el caso de créditos adeudados por entes públicos, el certificado expedido por el ente público deudor.

Comunicación del destinatario: en caso de que el destinatario tenga la condición de empresario deberá por su parte comunicar a la Administración tributaria la circunstancia de haber recibido las facturas rectificativas que le envíe el empresario acreedor, y consignar el importe total de las cuotas rectificadas incluidas, en su caso, el de las cuotas no deducibles. Ello en el mismo plazo previsto para la presentación de la autoliquidación correspondiente al periodo en curso cuando recibió la factura [art. 24.2 b) del Rgto.].

<sup>16</sup> SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: *Revisión administrativa en vía tributaria: recursos y reclamaciones, con jurisprudencia y ejemplos*, Madrid, 2006, págs. 641, 844 y 898.

Autoliquidación: además, el destinatario debe hacer constar el importe total de las cuotas rectificadas como minoración de las cuotas deducidas en la autoliquidación correspondiente al periodo en que haya recibido las facturas rectificativas de las operaciones.

Cuando el destinatario no tenga la condición de empresario o profesional, entonces nada debe comunicar si bien la Administración tributaria podrá requerirle la aportación de las facturas rectificativas que le haya enviado el empresario acreedor.

La comunicación a la Administración por el empresario acreedor de la factura rectificativa emitida es un acto interruptivo de la prescripción del derecho a la devolución de ingresos indebidos porque es una actuación del obligado tributario, con conocimiento de la Administración, dirigida a la devolución del ingreso.

En el caso de que el sujeto pasivo opte por iniciar el procedimiento de rectificación de autoliquidación su escrito de inicio supone comunicación de modificación, por lo que la Administración no podrá oponerle la falta de comunicación de tal modificación. En el caso de que el sujeto pasivo opte por la regularización de su autoliquidación dentro del plazo de un año a partir de la rectificación, la presentación de la autoliquidación supone comunicación de la rectificación. En suma, la falta de presentación *ad hoc* del documento de comunicación de la rectificación no resulta invalidante.

Abordamos a continuación dos supuestos afines al de crédito incobrable que es oportuno distinguir.

## 12. IMPAGO DE LA DEUDA Y CONCURSO DEL DEUDOR

Es preciso distinguir entre la modificación de la base imponible por causa de un crédito incobrable y la modificación de la base imponible por causa de declaración de concurso. Si bien tienen algunas reglas comunes se trata de supuestos autónomos, entre los que el legislador ha ido fraguando una tendencial relación de mutua exclusión.

Existe un **momento preclusivo** para la calificación de un crédito como incobrable que viene señalado por la regla 3.<sup>a</sup> del apartado Cinco del artículo 80: «tampoco procederá la modificación de la base imponible de acuerdo con el apartado cuatro del artículo 80 de esta ley con posterioridad al auto de declaración de concurso para los créditos correspondientes a cuotas repercutidas por operaciones cuyo devengo se produzca con anterioridad a dicho auto». Es la Ley 16/2012, publicada el 28 de diciembre, que entró en vigor el mismo día de su publicación, la que introduce esta cronología preclusiva con carácter general. La doctrina administrativa abrió el camino y el legislador lo ha ido recorriendo paso a paso.

Efectivamente, según la DGT, «es criterio reiterado de este Centro Directivo recogido en la resolución de diversas consultas, entre otras, las de número V0132/2006 y V0192/2010, de 23 enero de 2006 y 8 de febrero de 2010, respectivamente, que no podrá modificarse la base im-

nible a través de lo dispuesto por el artículo 80.Cuatro de la Ley 37/1992 cuando, respecto de los créditos controvertidos a que se corresponda, se haya dictado auto de declaración de concurso, aun cuando se cumplan los requisitos establecidos por el artículo 80.Cuatro. Debiendo en este caso procederse conforme a lo dispuesto en el artículo 80.Tres de la Ley 37/1992»<sup>17</sup>.

Y son antecedentes legislativos de la regla el inciso final de la disposición transitoria 3.ª de la Ley 4/2008, con ocasión del acortamiento a un año del anterior plazo de dos años: «no podrán acogerse a lo dispuesto en el párrafo anterior los sujetos pasivos que durante el plazo de los tres meses a contar desde la entrada en vigor de esta ley puedan reducir la base imponible conforme a lo dispuesto en el artículo 80.tres de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido», y el enunciado final de la disposición transitoria 1.ª del Real Decreto-Ley 6/2010, con ocasión de la introducción del más corto plazo de seis meses: «no podrán acogerse a lo dispuesto en el párrafo anterior los sujetos pasivos que puedan reducir la base imponible conforme a lo dispuesto en el artículo 80.tres de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido».

La consecuencia extraída por la DGT es que, en sentido contrario, para los créditos contra la masa devengados con posterioridad a la declaración de concurso queda abierta la vía a la modificación de la base imponible con fundamento en el artículo 80.Cuatro de la ley.

En un caso en que el relato de hechos es que «la entidad consultante realizó una prestación de servicios el 1 de julio de 2011 para una entidad mercantil que había entrado en procedimiento concursal el 23 de febrero de dicho año. En el mes abril de 2012 la consultante tiene conocimiento del carácter culposo del procedimiento, por lo que resultará incobrable la factura expedida por la operación efectuada en 2011». La argumentación de la DGT fue que: «en el supuesto objeto de consulta, los créditos objeto de impago corresponden a una operación cuyo devengo se produjo con posterioridad a la fecha de declaración del concurso. En estas circunstancias, tratándose de operaciones devengadas con posterioridad a la declaración de concurso, y tal y como se señala en su escrito, el crédito no tendrá la naturaleza de crédito concursal, ni su acreedor de acreedor concursal y, por tanto, no procede la aplicación de lo establecido en el artículo 80, apartado tres de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido»<sup>18</sup>.

En cuanto a los créditos objeto de modificación cabe subrayar que los créditos adeudados por entes públicos y los créditos afianzados por entes públicos pueden llegar a ser calificados como créditos incobrables mientras que su base no puede ser modificada por causa de concurso del deudor.

En el plano formal señalamos que la comunicación a la Administración tributaria de la modificación de la base por el empresario acreedor debe recoger la mención de que el deudor no ha sido declarado en concurso de acreedores o en su caso que la factura rectificativa es anterior al auto de concurso.

<sup>17</sup> Consulta 17/2011, de 5 de noviembre de 2011 (NFC042225).

<sup>18</sup> Consulta vinculante V2501/2012, de 12 de diciembre de 2012 (NFC046157).

### 13. RÉGIMEN DE CAJA Y CRÉDITOS INCOBRABLES

La Ley 14/2013<sup>19</sup> ha introducido el criterio de caja como un régimen especial. Tres principios enuncian el núcleo del régimen. Que las entregas-salida en este régimen se entienden devengadas en el momento del cobro del precio o, a más tardar, el 31 de diciembre del año inmediato posterior. Que en las entregas-entrada de este régimen el derecho a deducir hay que entenderlo nacido en el momento del pago del precio o a más tardar el 31 de diciembre del año inmediato sucesivo. Que en una entrega-salida por un empresario en régimen de caja en que el destinatario sea un sujeto pasivo no acogido al régimen de caja, para ese destinatario el momento del nacimiento del derecho a deducir será el momento del pago del precio o a más tardar el 31 de diciembre del año inmediato siguiente a la fecha de realización del hecho imponible.

¿Qué relación puede darse entre la dinámica del régimen de caja y la posible consideración de un crédito como incobrable?

Por una parte, devengada *ope legis* el 31 de diciembre del año siguiente la entrega del bien pendiente de cobro, el sujeto pasivo en régimen de caja tiene el camino expedito para conseguir la calificación del crédito como incobrable, mediante requerimiento de cobro, sea notarial sea judicial, junto al transcurso de un año desde el devengo *ope legis* del impuesto repercutido, siempre que el destinatario esté establecido en el «territorio español» a efectos del IVA<sup>20</sup>.

Antes del devengo *ope legis* el 31 de diciembre del año sucesivo, la dinámica del régimen de caja excluye la posibilidad de calificar como incobrable de un crédito pendiente de pago, al poner entre paréntesis la producción del devengo de la obligación mientras el precio de la operación está pendiente de pago.

No encuentro obstáculo a que el requerimiento de cobro, vía notarial o vía judicial, pueda ser anterior al devengo *ope legis* el 31 de diciembre, en cuyo caso llegado el día solo quedará esperar el transcurso del plazo de un año o de seis meses desde la producción del devengo, para poder calificar como incobrable el crédito.

Por otra parte, según el apartado 2.º del artículo 163 quinquiesdecies «la modificación de la base imponible a que se refiere el apartado cuatro del artículo 80 de esta ley, efectuada por sujetos pasivos que no se encuentren acogidos al régimen especial del criterio de caja, determinará el nacimiento del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por el sujeto pasivo deudor, acogido a dicho régimen especial correspondientes a las operaciones modificadas y que estuvieran aún pendientes de deducción en la fecha en que se realice la referida modificación de la base imponible».

<sup>19</sup> Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de emprendedores (BOE n.º 233, de 28 de septiembre).

<sup>20</sup> La Ley 28/2014 ha modificado la solución que debe darse a esta cuestión, con efectos 1 de enero de 2015. Véase *ut infra* epígrafe 19.

De este precepto pueden desprenderse los tres puntos siguientes. Que si el sujeto pasivo en régimen de caja destinatario de una operación no efectúa el ingreso en plazo, su proveedor está habilitado para modificar a la baja la base imponible. Que el efecto para el sujeto pasivo en régimen de caja será el nacimiento del derecho a deducir la cuota soportada por la operación cuya base es modificada, que estuviere pendiente de deducción en el momento de la modificación. Que una consecuencia relevante de la decisión del proveedor es que minorada la base imponible ya no se producirá el devengo *ope legis* el 31 de diciembre por la parte restante, que será la parte impagada del precio.

Es esta una norma excepcional dentro del régimen de caja porque está en contradicción con sus principios reguladores, cuyo baricentro es que el impuesto se devenga en el momento del pago del precio de la operación, lo que choca con que las dos condiciones centrales para declarar incobrable un crédito, el requerimiento de cobro y transcurso de un año, puedan producirse antes y no después de la fecha de devengo. Se produce aquí, valga la metáfora, una falta de sincronización de los relojes.

## 14. COMPROBACIÓN Y REPERCUSIÓN

Reviste particular interés la puesta en relación del plazo para comprobar las cuotas, los plazos para repercutir la cuota comprobada y los plazos para modificar, por causa de insolvencia, la base imponible de la cuota repercutida.

En el caso resuelto por la Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de octubre de 2012<sup>21</sup>, recurso de casación contra una sentencia de la Audiencia Nacional, encontramos un rico material para la reflexión sobre esta temática. En él la cuestión planteada es la validez de la modificación de la base imponible en cuanto al cumplimiento de los plazos legalmente exigidos para poder calificar el crédito como incobrable.

La secuencia de los hechos, que es muy ilustrativa de la cuestión, podemos describirla mediante tres etapas. Primera etapa: habiendo la Inspección levantado acta de conformidad respecto al IVA, ejercicios 1999 y 2000, por entender gravadas operaciones que el sujeto pasivo había considerado exentas, el sujeto pasivo, el 20 de febrero de 2003, lleva a cabo la repercusión de las cuotas al destinatario, mediante la emisión de factura rectificativa. No solo de 1999 y 2000 sino también del ejercicio 2002 no cuestionado por la Administración.

Segunda etapa: ante el impago de las cuotas y tras demandar al deudor, el sujeto pasivo, el 20 de mayo de 2005, calificará el crédito como incobrable y modificará la base imponible, expidiendo una segunda factura rectificativa, y reflejándolo en la autoliquidación de julio de 2005 presentada el 19 de septiembre. Sin embargo, la Administración enviará requerimiento de rectificación de la base, al alza, y presentación de autoliquidación complementaria.

---

<sup>21</sup> Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de octubre de 2012, rec. n.º 3681/2010 (NFJ057268).

Tercera etapa: en respuesta al requerimiento de la Administración el sujeto pasivo presenta declaración complementaria el 16 de diciembre de 2005 referida a julio, agosto y septiembre de 2005. Sin embargo, el 1 de marzo de 2006, formula solicitud de rectificación de autoliquidación con devolución de ingresos indebidos. Por acuerdo de 16 de junio de 2006, la Administración tributaria desestima su solicitud de devolución.

De las argumentaciones desarrolladas por la Audiencia Nacional destacamos los tres extremos siguientes.

Que una interpretación literal del artículo 80 de la LIVA llevaría a considerar el crédito como incobrable por el transcurso del plazo de dos años desde el devengo con independencia de la fecha de la rectificación; en un supuesto como el de autos, la rectificación es el acto que, si no determina el nacimiento del crédito, sí es aquel por el cual se reclama al destinatario de la factura que la satisfaga, y desde luego determina el momento inicial del retraso en el pago.

Que el artículo 89 de la LIVA establece claramente que procederá la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas cuando no habiéndose repercutido cuota alguna se hubiese expedido la factura correspondiente, regulando igualmente los supuestos en que la rectificación se funde en las causas de modificación de la base imponible reguladas en el artículo 80 de la LIVA.

Que en este caso se trata de una modificación de la base imponible que se efectúa el día 19 de septiembre de 2005, fecha en que se presenta la autoliquidación correspondiente al mes de julio de 2005, y teniendo en cuenta que las facturas rectificativas se emitieron el día 20 de febrero de 2003, en esa fecha 19 de septiembre de 2005 habían transcurrido los (entonces) dos años y tres meses desde el devengo del IVA correspondiente a los años 1999, 2000 y 2002.

El Tribunal Supremo, acogiendo un argumento del recurrente y en la línea de razonamiento de la Audiencia Nacional, indicará que «conviene precisar que la recurrente tuvo la posibilidad de rectificar las bases imponibles, pese a la ausencia de la inicial repercusión de cantidades devengadas en los ejercicios 1999 y 2000, al aplicársele la excepción contemplada en el artículo 89.Tres.2.º de la Ley 37/1992, es decir, el afloramiento de las cantidades no repercutidas como consecuencia de una regularización practicada por la Administración tributaria, pero sin sanción<sup>22</sup>».

Sin embargo, a continuación, el Tribunal Supremo no extrajo ninguna consecuencia lineal de esta argumentación, sino que interrumpió el razonamiento y falló el recurso con base en una razón a extramuros del debate procesal de la instancia y de la propia casación.

Bien es cierto que el Tribunal Supremo y la Audiencia Nacional en estas sentencias reconocen indubitadamente al sujeto pasivo poder rectificar la base imponible como consecuencia derivada de

<sup>22</sup> Debemos anotar que el requisito negativo de no haber incurrido en una conducta constitutiva de infracción (art. 89.Tres, 2.º) ha sido sustituido por el requisito negativo de ausencia de acreditación mediante datos objetivos de que el sujeto pasivo participara en un fraude o bien que sabía o debía saber que realizaba una operación que formaba parte de un fraude, ello por Ley 22/2013, de 23 de diciembre (BOE n.º 309, de 26 de diciembre) con efectos 1 de enero de 2014.

la comprobación por la Administración. Partiendo de esta premisa es posible avanzar en la argumentación por medio de las razones siguientes. Que si se reconoce al sujeto pasivo poder rectificar la base imponible del impuesto al alza entonces se le está reconociendo poder rectificar la base imponible a la baja, por una elemental coherencia. Que caso de actuaciones de comprobación, el cómputo de los plazos del sujeto pasivo para modificar la base imponible en armonía con las cuotas liquidadas, deberá ser contado a partir de la práctica de liquidación por la Administración. Que en este caso la lógica lleva a considerar aceptable la emisión de factura rectificativa en el periodo en curso en la fecha de notificación de la liquidación de la Administración y a contar los plazos para considerar el crédito incobrable desde la fecha de emisión de la factura, que coincide con la fecha de repercusión de la cuota, con base en el artículo 89.Dos de la LIVA en relación con artículo 120.2 de la LGT.

En suma, postulamos no computar en este caso desde el devengo de la cuota repercutida sino que el tiempo favorable lo sea desde la expedición de la factura rectificativa, como expresión de la repercusión sobrevenida de la cuota, con fundamento en la comprobación de la Administración.

Por último, pasamos a examinar determinados conflictos que pueden producirse en relación con los créditos incobrables y sus vías de solución.

## 15. INVALIDEZ DE LA DECLARACIÓN

Si como consecuencia de la comprobación sin sanción efectuada por la Administración a los efectos de la imposición sobre la renta, resulta que el volumen de operaciones de la empresa inicialmente inferior al umbral mencionado<sup>23</sup> supera, quedando por encima, el mencionado umbral, entonces deviene inválida la declaración como incobrable del crédito que haya sido efectuada antes del transcurso de un año.

El examen de las consecuencias exige distinguir entre los efectos para el empresario que entregó el bien y los efectos para el destinatario de la operación.

Por un lado, el empresario que entregó el bien y modificó la base a la baja deberá emitir nueva factura rectificativa, modificando al alza la base, «repristinando» la base original, y efectuar el ingreso de la diferencia, mediante presentación de autoliquidación rectificativa, con imposición de recargo por extemporaneidad del artículo 27 de la LGT (art. 89.Cinco).

¿Cuál es el tiempo a computar para la determinación del recargo? Debemos distinguir dos casos:

- 1.º En caso de haberse ejercitado la opción por la rectificación de autoliquidación con devolución de ingresos indebidos se debe contar desde el día en que fue devuelto el ingreso por la Administración. El importe-base del recargo comprenderá tanto la cuota devuelta como los intereses recibidos por el sujeto pasivo en su día.

<sup>23</sup> *Ut supra.*

- 2.º En caso de haberse ejercido la opción por la «regularización» en la autoliquidación del periodo de rectificación o posteriores en plazo un año, se contará desde el día siguiente al término del plazo de presentación e ingreso de la autoliquidación que fue presentada incluyendo la rectificación. El importe-base del recargo será la cuantía de la rectificación consignada en la autoliquidación.

Límite temporal: el sujeto pasivo no deberá efectuar ningún ingreso si en el momento de la notificación de la liquidación de la Administración ya han transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el impuesto (art. 89.Uno). Es este un plazo de caducidad, que no tiene previstas causas de interrupción.

Por otro lado, respecto al destinatario de la operación que reciba la factura rectificativa con la mayor cuota que le supone para él mayor deducción, tres reglas son aplicables:

- 1.º Cuando la rectificación de la deducción determine un incremento del importe de las cuotas inicialmente deducidas, la rectificación podrá efectuarse en la autoliquidación correspondiente al periodo en que el sujeto pasivo reciba el documento justificativo del derecho a deducir en el que se rectifiquen las cuotas inicialmente repercutidas, o bien en las autoliquidaciones siguientes con una limitación.
- 2.º Limitación de tiempo: en los supuestos en que la rectificación de las cuotas inicialmente soportadas hubiera estado motivada por una causa distinta de las previstas en el artículo 80 de la LIVA, como sería en rigor este caso, no podrá efectuarse la rectificación de la deducción después de transcurrido *un año* desde la fecha de expedición del documento justificativo del derecho a deducir por el que se rectifican las cuotas originales.
- 3.º Horizonte temporal: la rectificación de la deducción deberá practicarse siempre que no hubieran transcurrido cuatro años desde el devengo de la operación o, en su caso, desde la fecha en que se hayan producido las circunstancias que determinan la modificación de la base imponible de la operación (art. 114.Dos). Plazo este de caducidad, que no es susceptible de interrupción.

Anotamos la armonía entre el plazo de caducidad de cuatro años para el sujeto pasivo que entrega el bien cuyo transcurso supone no deber ingresar nada pese a la incorrección de la calificación del crédito como incobrable y el plazo de caducidad de cuatro años para el destinatario de la operación cuyo transcurso supone no poder practicar la deducción adicional.

## 16. RECLAMACIÓN SOBRE FACTURA RECTIFICATIVA

En las hipótesis que dan lugar a la modificación al alza de la base imponible, lo que supondrá una *mayor deducción* para el empresario destinatario, puede este último encontrarse con que el proveedor se niegue a expedir factura rectificativa.

La vía a seguir en este caso es presentar una reclamación ante los tribunales económico-administrativos del Estado, reclamación que tiene por objeto una petición relativa no a una obligación de dar sino a una obligación de hacer: expedir una factura con contenido determinado<sup>24</sup>.

«Se considerarán de naturaleza tributaria a efectos de la interposición de la correspondiente reclamación económico-administrativa las controversias que puedan producirse en relación con la expedición, rectificación o remisión de facturas cuando estén motivadas por hechos o cuestiones de Derecho de dicha naturaleza» (art. 24 del Rgto. de facturación de 2012<sup>25</sup>). La factura es el elemento de formalización de la obligación impositiva que deriva de la relación de repercusión entre el repercutidor y el repercutido.

Actuaciones: son reclamables las actuaciones u omisiones relativas a la obligación de expedir, entregar y rectificar facturas que incumbe a los empresarios<sup>26</sup> (art. 227.4 de la LGT de 2003). Reclamante será el destinatario de la operación y reclamado será el empresario que entregó el bien.

En la reclamación sobre la obligación de expedir, entregar y rectificar facturas el plazo de interposición de un mes empezará a contarse transcurrido un mes desde que se haya requerido formalmente el cumplimiento de la obligación (art. 235.1). La secuencia a seguir es pues: 1.º Requerimiento de emisión de factura. 2.º Transcurso de un mes sin respuesta satisfactoria. 3.º Cómputo de un mes propio para interponer reclamación.

Especialidades del procedimiento: 1.º El escrito de interposición será dirigido al tribunal competente para resolver la reclamación (art. 235.4). 2.º El escrito de interposición debe identificar a la persona recurrida y su domicilio y adjuntar los antecedentes disponibles. 3.º El tribunal notificará la interposición de la reclamación a la persona recurrida para que comparezca mediante escrito de mera personación<sup>27</sup> adjuntando los antecedentes disponibles (art. 236.2).

La resolución tendrá eficacia respecto a los interesados a los que se haya notificado la existencia de la reclamación (art. 239.5).

Incidente de ejecución: si el interesado está disconforme con el nuevo acto que se dicte en ejecución de la resolución puede presentar incidente de ejecución, teniendo la competencia para resolver el tribunal que dictó la resolución que se ejecuta. Procedimiento: el incidente se registrará por las normas del procedimiento que fueron aplicables a la reclamación inicial suprimiéndose de oficio los trámites que no sean indispensables<sup>28</sup>. Las controversias sobre la ejecución de la re-

<sup>24</sup> SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A., *Revisión administrativa en vía tributaria...*, *op. cit.*, págs. 641, 844, 898.

<sup>25</sup> Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

<sup>26</sup> La LGT de 2003 sistematiza este supuesto entre las «actuaciones de los particulares susceptibles de reclamación», donde la expresión «actuaciones de particulares» es contrapuesta a actos de la Administración. En este sentido, la actuación de un empresario es considerada a estos efectos «actuación de un particular» en cuanto no se trata de un acto de la Administración.

<sup>27</sup> El plazo para la personación es de un mes (art. 56 del Rgto. de revisión de 2005).

<sup>28</sup> Artículo 68 del Reglamento de revisión de 2005.

solución de la reclamación y también la omisión en la ejecución deberán ser llevadas al incidente de ejecución ante el tribunal económico-administrativo.

## 17. IMPUGNACIÓN DEL RECHAZO DE LA MODIFICACIÓN

Comunicada a la Administración la modificación de la base una parte de los sujetos pasivos han recibido como respuesta el rechazo de la Administración de la modificación de la base operada. ¿Cabe presentar un recurso contra el rechazo por la Administración de la comunicación de la modificación de la base imponible?

El rechazo de la modificación de la base supone un acto de gravamen dictado por la Administración pública sujeto al Derecho administrativo, que se pronuncia de un modo definitivo sobre la obligación impositiva del sujeto pasivo.

Tratándose de un acto de gravamen dictado por la Administración deberá estar motivado conforme al artículo 54.Uno a) de la Ley 30/1992 en concordancia con el artículo 215.2 e) de la LGT, indicando los hechos considerados relevantes y las normas en que se funda el rechazo.

Contra el rechazo de la comunicación, por tanto, cabe presentar reclamación ante los tribunales económico-administrativos del Estado, previo recurso potestativo de reposición ante la Agencia tributaria<sup>29</sup> y ulterior recurso contencioso-administrativo.

La solución contraria, esto es, negar la posibilidad de recurrir, vulneraría la prohibición de indefensión constitucionalmente protegida, porque el sujeto pasivo vería configurada su obligación impositiva en sede de IVA sin poder obtener tutela judicial de su derecho en caso de discrepancia.

Se trata, si quiere expresarse así, de un microprocedimiento de comprobación relativo a la base imponible, iniciado de oficio, que da lugar a un «acto-procedimiento» en que la Administración se pronuncia de modo vinculante sobre un elemento esencial de la obligación: la base imponible relativa a una operación.

Ni el sujeto pasivo puede desentenderse del pronunciamiento de la Administración sin riesgo de recibir una liquidación con sanción, ni tampoco la Administración puede desentenderse en lo sucesivo de su previo pronunciamiento por los efectos vinculantes y preclusivos que su actuación tiene para ella.

Sin embargo, el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), en Resolución de 23 de enero de 2014<sup>30</sup>, en que se impugna un acuerdo de la Dependencia Provincial de Gestión de la Delegación de Hacienda que comunica la improcedencia de la reducción de la base imponi-

<sup>29</sup> Puede verse SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: *Revisión administrativa en vía tributaria...*, op. cit., págs. 595 y ss. y págs. 485 y ss., respectivamente.

<sup>30</sup> R.G. 6321/2011.

ble por impago de la deuda, sienta la premisa de que la Administración debe iniciar un procedimiento de comprobación limitada o un procedimiento de inspección para practicar liquidación.

Razona que el acuerdo dictado en el caso no deriva de ninguno de estos procedimientos y en consecuencia hay que concluir que no se ajusta a Derecho. Porque «no se ha seguido procedimiento legal o reglamentario alguno». Lo que supone, aunque el TEAC no lo dice, la nulidad del acuerdo. Sí dice que, por tanto, el acuerdo no vincula jurídicamente al obligado tributario, sin que produzca efecto alguno sobre el mismo.

En contra de las apariencias, esta solución del TEAC deja al sujeto pasivo modificador de la base en una poco gratificante situación de incertidumbre acerca de su obligación impositiva y de los pormenores de la futura actuación de la Administración.

Por otra parte, en el caso resuelto por Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de octubre de 2012 (NFJ057268)<sup>31</sup> ante la comunicación de la factura rectificativa y su reflejo en la autoliquidación subsiguiente, la Administración enviará requerimiento de rectificación al alza de la base y presentación de autoliquidación complementaria. El sujeto pasivo presentó autoliquidación complementaria, sin embargo, a continuación formuló solicitud de rectificación de autoliquidación con devolución de ingresos indebidos. Entiendo que, a la vista de los datos recogidos en la sentencia, cabe razonar que en este caso el requerimiento de modificación al alza de la base y presentación de autoliquidación complementaria era un acto de gravamen susceptible de impugnación en cuanto definidor de la obligación impositiva, acto definitivo y no de trámite, con efectos vinculantes para el sujeto pasivo.

Por último, se exceptúan de la obligación de resolver las actuaciones relativas al ejercicio de derechos sometidos al deber de comunicación previa a la Administración (art. 42.1 último párrafo de la Ley 30/1992), por ello la quietud de la Administración ante la comunicación del sujeto pasivo no genera la producción de silencio administrativo positivo a favor del sujeto pasivo comunicante.

## 18. RECTIFICACIÓN DE AUTOLIQUIDACIÓN

Volvemos sobre dos casos anteriormente analizados: 1.º El caso de cobro sobrevenido con posterioridad a la modificación de la base, en que el destinatario de la operación puede rectificar al alza la deducción practicada. 2.º El caso de que a consecuencia de la comprobación sin sanción en que volumen operaciones pase a superar el umbral 6.010.121, devenga inválida la declaración de crédito incobrable y entonces el destinatario tiene derecho a mayor deducción.

La LIVA prevé reglas propias para la práctica de deducción adicional, contenidas en el artículo 114.Dos, sobre rectificación de deducciones, que hemos visto imponen determinados plazos de caducidad para la práctica de deducción. Pues bien, añadimos ahora que transcurridos

---

<sup>31</sup> *Ut supra.*

esos plazos de caducidad, al destinatario de la operación, en el supuesto de tener solamente derecho a una *deducción parcial* de la cuota implicada, le queda una última carta, acudir al procedimiento de rectificación de autoliquidación a instancia del repercutido.

Se trata de una normativa general introducida por la LGT de 2003 y sus normas de desarrollo, que es posterior a la normativa específica contenida en la Ley reguladora del IVA (*lex posterior generalis derogat priori specialis*), sin que en la norma general ni en la normativa del IVA se contenga ninguna exclusión de esta vía de impugnación.

Los obligados tributarios que hayan soportado indebidamente cuotas repercutidas, en impuestos que deben ser legalmente repercutidos, como es indubitadamente el IVA, pueden solicitar y obtener la devolución de las cuotas soportadas, siguiendo este procedimiento.

Las condiciones que deben concurrir para la devolución son las cuatro siguientes: 1.º Que la repercusión se haya efectuado mediante factura. 2.º Que el repercutidor haya consignado la cuota en su autoliquidación. 3.º Que la cuota todavía no haya sido devuelta. 4.º Que el repercutido tenga derecho a deducción parcial de las cuotas soportadas (art. 14 del Rgto. de revisión de 2005).

Las actuaciones del procedimiento son las que siguen: 1.º Presentación de solicitud de rectificación de autoliquidación por el repercutido, con identificación del repercutidor, adjuntando los documentos justificativos de la repercusión. 2.º Notificación de la solicitud al repercutidor, que debe comparecer dentro del plazo de diez días, a partir del siguiente a la notificación y aportar los antecedentes disponibles. 3.º Puesta de manifiesto sucesiva de las actuaciones al solicitante y al repercutidor, por periodos de quince días, desde el siguiente a la notificación de apertura del plazo, para formular *alegaciones* y aportar pruebas. 4.º Dictar resolución, que será notificada al solicitante y al repercutido. La resolución no será ejecutiva mientras que no adquiera firmeza (art. 129 del RGIT de 2007).

La solicitud puede ser presentada dentro del plazo de prescripción de la potestad de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante liquidación o del derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos<sup>32</sup>, siempre que la Administración no haya todavía practicado liquidación definitiva (art. 126 del RGIT de 2007). El cómputo de la prescripción es susceptible de interrupción y la comunicación de modificación de la base a la Administración es un acto interruptivo, entre otros. También la interposición de reclamación dirigida a la expedición de factura rectificativa lo es.

## 19. RECIENTE MODIFICACIÓN

La reciente Ley 28/2014<sup>33</sup> ha introducido una relevante modificación en el tema objeto de estudio, en relación con el régimen de caja, que debemos mencionar, aunque sea con brevedad.

<sup>32</sup> Sobre prescripción del derecho a la devolución de ingresos indebidos, puede verse SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: *Revisión administrativa en vía tributaria...*, op. cit., págs. 437 y ss.

<sup>33</sup> Ley 28/2014, de 27 de noviembre, de modificación del IVA (BOE n.º 288, de 28 de noviembre).

La relevante modificación introducida por la Ley 28/2014 consiste en que si el sujeto pasivo repercutidor está en régimen de caja y alcanza el devengo *ope legis* el día 31 de diciembre del año sucesivo a la realización de la operación, entonces la condición del transcurso del plazo de un año o del plazo de seis meses, a los efectos de calificar como incobrable el crédito, se considerará concurrente el día del mencionado devengo *ope legis* el 31 de diciembre del año sucesivo.

Esta solución es plenamente lógica, porque el devenir del devengo en régimen de caja el 31 de diciembre del año sucesivo, por propia definición legislativa, presupone que la operación realizada ha permanecido pendiente de pago durante un plazo superior a un año, desde el día en que la operación fue efectuada. No es necesario pues esperar más tiempo. La regulación actual es así más perfecta que el resultado que se alcanzaba en la regulación anterior<sup>34</sup>.

Consecuencia igualmente lógica prevista para tal supuesto es que el plazo de tres meses para practicar la modificación de la base por parte del sujeto pasivo se computará en estos casos a partir de la mencionada fecha límite de 31 de diciembre, que es la fecha del devengo *ope legis* en el régimen de caja para las operaciones impagadas, coincidente con la fecha en que se considera cumplido el plazo para poder calificar de incobrable el crédito.

La proyección prevista para el supuesto de operaciones aplazadas o con precio aplazado consiste en la exigencia adicional de que «será necesario que haya transcurrido el plazo de seis meses o un año a que se refiere esta regla 1.ª, desde el vencimiento del plazo o plazos correspondientes hasta la fecha de devengo de la operación». Prestemos atención porque la dinámica fáctica de esta regla conduce a que cuando el plazo o plazos acordados no encaje sino que desborde esta cronología, referida al devengo *ope legis*, entonces el caso quedará marginado de la aplicación de la nueva regla, que hace coincidir el devengo *ope legis* con el cumplimiento del plazo que debe transcurrir a efectos de que el crédito sea considerado como incobrable.

En cuanto a la dimensión temporal, la entrada en vigor de la norma está prevista para el 1 de enero de 2015. Por ello, la norma no va a poder ser aplicada a devengos *ope legis* producidos el 31 de diciembre de 2016, primer hito temporal en que pueden producirse devengos *ope legis* en el régimen de caja. Es más, se desprende que la operatividad de la nueva norma no será vislumbrada antes del transcurso de dos años desde la fecha de su entrada en vigor. En concreto, el 31 de diciembre de 2017 será el primer día posible de operatividad de esta regla. Porque la norma aplicable al tributo es la vigente en la fecha de devengo, esto es, el día de nacimiento de la obligación tributaria por haberse realizado el hecho imponible. Solo los hechos imponibles producidos a partir de su entrada en vigor, el 1 de enero de 2015, podrán dar lugar en su día, al final del año siguiente, al juego de la regla ahora introducida.

<sup>34</sup> *Ut supra* epígrafe 13.