

Caso práctico sobre el registro contable de la modificación de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), en virtud de la emisión de una factura rectificativa.

11/07/2022

Gregorio Labatut Serer

<http://gregorio-labatut.blogspot.com.es/>

Universidad de Valencia.

La recuperación de las cuotas del IVA ingresado por la sociedad y no recuperados de los clientes por impago de los mismos, se regula desde el punto de vista fiscal en Artículo 80.3 y 4 de la Ley del IVA.

En este artículo se indica que la base imponible podrá reducirse cuando el destinatario de las operaciones sujetas al Impuesto no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas y siempre que, con posterioridad al devengo de la operación, se cumpla lo siguiente:

- a) Operaciones incursas en procedimientos concursales (Art.80.tres LIVA) (1 mes + 2 meses publicación del auto de concurso en el BOE).
- b) Operaciones consideradas como total o parcialmente incobrables (Art.80.cuatro, LIVA).

En este último caso, para la recuperación de las cuotas de IVA ingresado y no cobrado, se debe cumplir:

1. El plazo para la modificación de la base imponible es de 3 meses siguientes a la finalización del período de 1 año desde el devengo sin haber cobrado u opcionalmente 6 meses para empresarios con volumen de operaciones en el año anterior inferior a 6.010.121,04€. Debe comunicarse a la AEAT en el plazo de 1 mes.
2. Que quede reflejados en libros registros, por lo es necesario emitir la factura rectificativa.
3. Destinatario: Empresario o profesional o Base imponible mayor de 300 euros.
4. Reclamación judicial o notarial (incluso ente público se sustituye por certificación ente público deudor).
5. No se podrá modificar la base imponible cuando, en general, el crédito esté especialmente garantizado.
6. La emisión de la nueva factura (rectificativa) que debe ser enviada al deudor, y deberá comunicarse a la Administración Tributaria en el plazo de un mes. Comunicación por formulario vía electrónica AEAT o bien, cl@vePIN. En el caso de concurso también a la Administración concursal por burofax.

7. Incluir al moroso en los registros de impagados (CIRBE, RAI, ASNEF, BADEX CUG...).

Los requisitos necesarios para poder realizar la recuperación son:

- El cobro del crédito debe ser reclamado judicialmente. Sirve requerimiento notarial. Puede ser proceso monitorio o acto de conciliación. Ver Tribunal Supremo, sentencia nº 3441/2020, de 2 de junio de 2022 el requisito legal del requerimiento notarial se satisface con cualquier clase de comunicación a éste por conducto notarial, cualquier que sea la modalidad del acta extendida al efecto. No se precisa, para la observancia de tal requisito, el empleo de fórmula especial alguna que singularice unas clases de actas notariales en menoscabo de otras.
- La recuperación del IVA cuando el acreedor tenga un seguro de Crédito (un seguro de Crédito y Caucción) ya que el art. 80 cinco lo incluye en los supuestos en los que no procederá la modificación de la base imponible en la parte asegurada. Pero cabe modificar la base imponible correspondiente a la parte del crédito impagado no cubierta por el seguro de crédito

Más información se puede ver en la web de la AEAT, [pinchando aquí](#)

La respuesta contable a todo lo anterior, la tenemos en la consulta número 4 del BOICAC número 98/junio 2014 sobre el registro contable de la modificación de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), en virtud de la emisión de una factura rectificativa.

En esta consulta, el ICAC recuerda que la interpretación sobre el tratamiento contable de las facturas rectificativas y la reducción de la base imponible del IVA, está publicada en la consulta 1 del BOICAC nº 59, de septiembre de 2004, y en la consulta 3 del BOICAC nº 62, de junio de 2005.

En la consulta 1/BOICAC 59 se aclara que la regulación sobre facturas rectificativas en ningún caso origina un cambio en el tratamiento contable de estas operaciones. Es decir, la emisión de una factura rectificativa contablemente solo dará lugar a los ajustes derivados de las operaciones que hayan dado motivo a su expedición.

La segunda cuestión que se plantea versa sobre el adecuado tratamiento contable de la reducción de la base imponible del IVA. En particular, se pregunta acerca de las situaciones recogidas en el artículo 80, apartado cuatro, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en su nueva redacción dada por Ley 4/2008, de 23 de diciembre y por el art.7 del RDL 6/2010 de 9 de abril), en cuya aplicación se podrá reducir la base imponible de este impuesto en ciertos casos como los créditos incobrables, si no se ha hecho efectivo por parte de los clientes el pago de las cuotas repercutidas y concurren una serie de circunstancias.

Con respecto a los riesgos por insolvencia de los clientes, el Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, en su segunda parte, normas de registro y valoración, en concreto, en la 9ª. “Instrumentos financieros”, apartado 2.2.3 Deterioro de valor, dispone lo siguiente: “Al menos al

cierre del ejercicio, deberán efectuarse las correcciones valorativas necesarias siempre que exista evidencia objetiva de que el valor de un crédito, o de un grupo de créditos con similares características de riesgo valorados colectivamente, se ha deteriorado como resultado de uno o más eventos que hayan ocurrido después de su reconocimiento inicial y que ocasionen una reducción o retraso en los flujos de efectivo estimados futuros, que pueden venir motivados por la insolvencia del deudor.”

De igual manera el principio de prudencia recogido en el Marco Conceptual de la Contabilidad del PGC, establece que deberán tenerse en cuenta todos los riesgos tan pronto sean conocidos.

Adicionalmente al reflejo contable de esta situación de riesgo de crédito, en la medida que se produzcan las circunstancias que de acuerdo con la legislación fiscal hagan efectiva la reducción de la base imponible de este impuesto no existiendo duda alguna sobre este aspecto, la empresa deberá registrar la disminución de la partida de deudas con la Hacienda Pública por el IVA devengado con motivo de la entrega de bienes o de la prestación de servicios, para lo que podrá emplear la cuenta 477. “Hacienda Pública, IVA repercutido”, recogida en la quinta parte del PGC, que en cualquier caso supondrá una menor deuda con la Administración Pública. La contrapartida será un ingreso que figurará en la cuenta de pérdidas y ganancias, como un ajuste a la imposición indirecta.

Si en cualquier momento posterior se produce el cobro total o parcial del crédito, se procederá, en todo caso, a revertir el deterioro de valor de los créditos correspondientes contra la cuenta 794. “Reversión del deterioro de créditos por operaciones comerciales”.

En relación con el IVA y siempre que, de acuerdo con la legislación fiscal, el cobro total o parcial del crédito suponga una modificación al alza de la base imponible se procederá a registrar el correspondiente ajuste negativo en la imposición indirecta.

Todo lo anterior se entiende sin perjuicio de lo establecido por el “Régimen especial del criterio de caja” en el IVA, introducido por la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, en su artículo 23 como un nuevo Capítulo X en el Título IX de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, y que ha entrado en vigor el 1 de enero de 2014. Sobre el tratamiento contable de este nuevo régimen este Instituto ha manifestado su criterio en la consulta 5 publicada en el BOICAC 96.

Veamos un caso práctico:

La sociedad A efectúa una venta de mercaderías el 05/02/20X0 a la sociedad B por importe de 100.000 euros más IVA al 21 % a crédito de dos meses.

El día del vencimiento 5 de abril de 20x0 el deudor no paga y la sociedad A, y el 15 de abril requiere notarialmente al deudor.

Nueve meses después el 15 de diciembre se puede realizar la factura rectificativa, se realiza y se registra la factura rectificativa, la cual junto con el requerimiento notarial es presentada en la Agencia tributaria

Supongamos que la empresa tiene un volumen de operaciones anuales inferior a 6.010.121,04 euros el año anterior.

Posteriormente en mayo del año siguiente se logra cobrar 12.100 euros. Registrar contablemente las operaciones efectuadas

A) Por la venta inicial:

121.000	(430) Clientes	(700) Ventas de mercaderías (477) H. Pública IVA repercutido	100.000 21.000
---------	----------------	---	-----------------------

B) El 5 de abril de 20X0 procede a reclasificar el crédito como de dudoso cobro y a contabilizar el deterioro del mismo.

121.000	(436) Clientes de dudoso cobro	(430) Clientes	121.000
---------	--------------------------------	----------------	---------

121.000	(694) Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales.	(490) Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales.	121.000
---------	---	---	---------

C) El 15 de diciembre de 20x10, por la modificación de la base imponible del IVA mediante la factura rectificativa¹:

21.000	(490) Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales	(436) Clientes de dudoso cobro	21.000
--------	--	--------------------------------	--------

Según la consulta del ICAC núm. 4 BOICAC 98, “Adicionalmente al reflejo contable de esta situación de riesgo de crédito, en la medida que se produzcan las circunstancias que de acuerdo con la legislación fiscal hagan efectiva la reducción de la base imponible de este impuesto no existiendo duda alguna sobre este aspecto, la empresa deberá registrar la disminución de la partida de deudas con la Hacienda Pública por el IVA devengado con motivo de la entrega de bienes o de la prestación de servicios, para lo que podrá emplear la cuenta 477. “Hacienda Pública, IVA repercutido”, recogida en la quinta parte del PGC, que en cualquier caso supondrá una menor deuda con la Administración Pública. La contrapartida será un ingreso que figurará en la cuenta de pérdidas y ganancias, como un ajuste a la imposición indirecta.”

¹ Seis meses por ser una empresa con un volumen operaciones año anterior inferior a 6.010.121,04 euros.

21.000	(477) H. Pública, IVA repercutido.	(639) Ajustes positivos en la imposición indirecta	21.000
--------	------------------------------------	--	--------

D) Mayo de 20x1 se logra cobrar 12.100 euros, siendo el resto incobrable.

En este caso, si el cliente ha pagado 12.100 euros, se deberá volver a ingresar el IVA correspondiente devuelto a la AEAT. Por lo tanto, si el cobro ha sido por 12.100 euros e incluye el IVA, corresponderá 10.000 euros al cobro por los productos y 12.100 euros por el IVA.

12.100	(57x) Tesorería	(436) Clientes de dudoso cobro	100.000
90.000	(650) Pérdidas de créditos comerciales incobrables	(477) H. Pública IVA repercutido	2.100

Por la reversión del deterioro:

100.000	(490) Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales	(794) Reversión del deterioro de créditos por operaciones comerciales	100.000
---------	--	---	---------

Un saludo cordial para todos los amables lectores.

Gregorio Labatut Serer

<http://gregorio-labatut.blogspot.com.es/>

Universidad de Valencia.