

Contradicciones en la normativa del IVA: modificación de la base imponible en caso de concurso de acreedores

La Ley 7/2012, de 29 de octubre, introdujo una batería de medidas en el Impuesto sobre el Valor Añadido que entraron en vigor el 31 de octubre de 2012. Entre dichas medidas, se introdujo un cambio procedimental para los supuestos de modificación de la base imponible en virtud del artículo 80.Tres de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), que supusieran una minoración de las cuotas inicialmente deducidas.

Como es sabido, el artículo 80.Tres de la LIVA ampara la modificación de la base imponible por parte del proveedor de un bien o servicio como consecuencia de la situación de concurso del destinatario que no ha abonado los importes debidos por las operaciones realizadas por aquel.

Hasta la entrada en vigor de la citada Ley 7/2012, el procedimiento que tenía que seguir la empresa concursada en estos casos era claro: en el momento en que se recibían las facturas rectificativas de sus acreedores, cuyo cobro no se había producido, la corrección a la baja de las cuotas soportadas deducidas se realizaba en la declaración-liquidación correspondiente al período impositivo en el que se recibían las facturas rectificativas de los correspondientes acreedores.

Con respecto al plazo en el que debía realizarse la rectificación tampoco existían dudas, pues el artículo 24 del Reglamento del IVA, en su apartado 2º.b) disponía con claridad, que:

“En caso de que el destinatario de las operaciones tenga la condición de empresario o profesional (...) consignará el importe total de las cuotas rectificadas (...) en el mismo plazo previsto para la presentación de la declaración-liquidación a que se refiere el párrafo siguiente.

Además de la comunicación a que se refiere el párrafo anterior, en la declaración-liquidación correspondiente al período en que se hayan recibido las facturas rectificativas de las operaciones el citado destinatario deberá hacer constar el importe de las cuotas rectificadas como minoración de las cuotas deducidas.”

Es decir, la entidad concursada debía incluir las cuotas rectificadas en la declaración-liquidación correspondiente al período en el que se recibían las facturas rectificativas, en el mismo plazo previsto para la presentación de dicha declaración. Lógicamente, si dicha declaración se presentaba fuera de plazo, resultaban de aplicación los recargos por extemporaneidad del artículo 27 de la Ley General Tributaria (LGT).

Sin embargo, tras la modificación del artículo 114 de la LIVA en virtud de la Ley 7/2012, el procedimiento de rectificación de las cuotas inicialmente deducidas ha sufrido un cambio sustancial: el nuevo artículo 114 establece que, en los supuestos del artículo 80.Tres de la LIVA, *“la rectificación deberá efectuarse en la declaración-liquidación correspondiente al período en que se ejerció el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, sin que proceda la aplicación de recargos ni de intereses de demora”*.

Esto es, según la nueva redacción, cuando una empresa en concurso de acreedores recibe las correspondientes facturas rectificativas, la rectificación del IVA deducido inicialmente se realiza en el período en el que inicialmente se ejerció el derecho a la deducción, mediante la presentación de las correspondientes declaraciones complementarias.

Este cambio normativo no sólo ha supuesto unos mayores costes de gestión para las

empresas en concurso (pues no son pocas las situaciones en las que el número de facturas recibidas en el seno del concurso es muy elevado), sino que, como se expondrá a continuación, ha existido un período de aproximadamente un año en el que las empresas concursadas se veían sumidas en una importante incertidumbre e inseguridad jurídica al existir lagunas en la normativa con respecto al plazo en que debían presentarse las declaraciones complementarias.

En efecto, hasta la entrada en vigor del Real Decreto 828/2013, de 25 de octubre, que modificó el Reglamento del IVA, el nuevo procedimiento de rectificación para los supuestos del artículo 80.Tres previsto en el artículo 114 de la LIVA, no tuvo su correspondiente desarrollo reglamentario, y la redacción del Reglamento vigente hasta la entrada en vigor del citado Real Decreto, no parecía establecer plazo alguno para presentar las declaraciones complementarias.

Así pues, entre el 31 de octubre de 2012 (fecha en que entró en vigor la Ley 7/2012) y el 27 de octubre de 2013 (fecha de entrada en vigor del RD 828/2013), había una clara contradicción en la normativa de IVA:

- Por un lado el artículo 114 de la Ley establecía que en caso de modificación de base imponible en virtud del artículo 80.Tres de la LIVA, el contribuyente tenía que incluir el “menor IVA soportado” en la declaración-liquidación en la que se dedujo inicialmente el citado IVA soportado.
- No obstante, en lo referido al plazo en que debía efectuarse la citada rectificación, el Reglamento seguía estableciendo un plazo para la “*declaración-liquidación correspondiente al período en que se hayan recibido las facturas rectificativas*”, que era una declaración que ya no procedía presentar en aquellos supuestos de modificación de la base imponible

en virtud del artículo 80.Tres de la LIVA.

En definitiva, la ley establecía la obligación de modificar declaraciones relativas a períodos anteriores, y en cambio el Reglamento mantenía la obligación de incluir las facturas recibidas en el período de liquidación en curso.

Una interpretación teleológica del apartado 24 del Reglamento del IVA vigente antes de la entrada en vigor del RD 838/2013, podría llevarnos a entender que el plazo para presentar las declaraciones complementarias correspondientes a los períodos en los que inicialmente se ejercitó el derecho a la deducción, tendría que seguir siendo el mismo al de declaración-liquidación correspondiente al período en que se hubieran recibido las facturas rectificativas de los proveedores.

En cualquier caso, la situación no era ni mucho menos clara, máxime cuando la analogía es instrumento prohibido en materia tributaria (artículo 14 LGT) e igualmente, no debe olvidarse que de acuerdo con el espíritu de la Ley Concursal, lo fundamental para una empresa en situación de concurso es llevar a cabo el correspondiente procedimiento de ordenación de deudas previo a la publicación de la lista de acreedores, en aras de que no se produzcan perjuicios para éstos, y no la presentación de unas declaraciones complementarias.

Con lo cual, no resulta descabellado que las empresas que tuvieron que modificar la base imponible del IVA en virtud del artículo 80.tres en el intervalo de tiempo citado, mediante la presentación de declaraciones complementarias, lo hicieran sin atenerse a plazo alguno.

Pues bien, la reciente Resolución del TEAR de Valencia de 29 de mayo de 2014, abunda en un supuesto idéntico al planteado:

- La reclamante fue declarada en concurso de acreedores (publicado en BOE del mes de enero de 2013), a raíz de lo cual diversos acreedores le remitieron en entre enero y febrero las correspondientes facturas rectificativas.
- No obstante, la entidad concursada, presentó las correspondientes declaraciones complementarias referidas a los períodos en los que había ejercido el derecho a deducirse el IVA soportado, en mayo de 2013, entendiéndose que la Ley no establecía plazo para la presentación de dichas declaraciones.
- Posteriormente, recibió de la Administración los correspondientes recargos por extemporaneidad, al entender ésta que el plazo límite para presentar las declaraciones complementarias era el 30 de abril de 2013. La interpretación de la Administración emanaba del artículo 24 del Reglamento del IVA, obviamente, antes de ser modificado.

Frente al criterio seguido por la Administración, el Tribunal estima las pretensiones del recurrente, entendiéndose que:

“...el Reglamento del Impuesto no se modificó hasta la aprobación del RD 828/2013, de 25 de octubre, por lo que para el período que nos ocupa, no establecía plazo alguno para la presentación de la declaración rectificativa relativa al período en el que se practicó la deducción, puesto que seguía contemplando el supuesto anterior, en el que la rectificación se llevaba a cabo en el período en el que se recibía la factura rectificativa.

En consecuencia, al no existir un plazo determinado para la referida presentación, no es posible concluir que las auto-

liquidaciones objeto de la presente reclamación hayan sido presentadas de forma extemporánea, lo que implica la improcedencia de los recargos impuestos.”

Esto es, el TEAR aplica la máxima de que no puede aplicarse un recargo por declaración extemporánea cuando la propia normativa tributaria no establece expresamente, en este caso concreto, cuándo una declaración tiene el carácter de “extemporánea”.

Por otro lado, no puede obviarse que la jurisprudencia reciente ha establecido que la exigencia del recargo por retraso en el cumplimiento de la obligación de declarar no puede prescindir de una manera absoluta de la voluntariedad del contribuyente. O dicho de otro modo, *“las circunstancias en que se ha producido el retraso y la disposición del obligado tributario pueden (y deben) ser analizadas en cada caso concreto para determinar si resulta o no procedente la imposición del recargo”*¹.

Con lo cual, si además de las prioridades existentes dentro del concurso, se tienen en cuenta las más que razonables dudas originadas por los cambios normativos habidos en la normativa del IVA, resultaría igualmente defendible sostener la improcedencia de los recargos por extemporaneidad en supuestos como el planteado.

Si bien suponemos que no habrán sido abundantes las situaciones en las que se haya dado esta circunstancia, este no es más que otro caso que refleja la galopante inseguridad jurídica del farragoso sistema fiscal español.

Luis García Spínola
Economista. Maio legal

¹ SAN 22 de octubre de 2009, SAN 12 de diciembre de 2011, SAN 1 de febrero de 2012 o STSJ de Cataluña de 2 de octubre de 2008.