

<b>CONTABILIDAD</b>	<b>CONSULTAS PLANTEADAS AL ICAC</b>	<b>Núm. 26/2005</b>
---------------------	-------------------------------------	-------------------------



**INMACULADA DE BENITO CÁMARA**

*Profesora del CEF*

**BOICAC núm. 59, septiembre de 2004. Consulta 1**

**SUMARIO:**

*Sobre el tratamiento contable aplicable a las facturas o documentos sustitutivos rectificativos.*

**Respuesta:**

El Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, y que dispone la obligación de expedir una factura o documento sustitutivo rectificativo en relación con los supuestos y operaciones previstas en los apartados 1 y 2 de su artículo 13, carece de incidencia desde una perspectiva estrictamente contable. Por tanto, con independencia de las nuevas obligaciones formales, tanto el emisor como el receptor de la factura o documento sustitutivo rectificativo, deberán seguir contabilizando los ajustes derivados de las operaciones que hayan motivado su expedición, aplicando los criterios incluidos en el Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre.

En particular, los previstos en las normas de valoración 15.<sup>a</sup> Impuesto sobre el Valor Añadido, 17.<sup>a</sup> Compras y otros gastos y 18.<sup>a</sup> Ventas y otros ingresos. La regulación aprobada en ningún caso ha originado un cambio en el tratamiento contable que resultaba de aplicación a estas operaciones con anterioridad a la entrada en vigor de la citada normativa.

**NOTA PREVIA**

El Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, dispone la obligación de expedir una factura o documento sustitutivo rectificativo en relación con los supuestos y operaciones previstas en los apartados 1 y 2 de su artículo 13.

**Artículo 13.** *Facturas y documentos sustitutivos rectificativos.*

1. Deberá expedirse una factura o documento sustitutivo rectificativo en los casos en que la factura o documento sustitutivo original no cumpla alguno de los requisitos que se establecen en los artículos 6 ó 7.
2. Igualmente, será obligatoria la expedición de una factura sustitutiva rectificativa en los casos en que las cuotas impositivas repercutidas se hubieran determinado incorrectamente o se hubieran producido las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de la Ley de Impuesto, dan lugar a la modificación de la base imponible.

**Artículo 6.** *Contenido de la factura.*

- a) Número, y en su caso, serie.
- b) La fecha de su expedición.
- c) Nombre y apellidos, razón o denominación social completa, tanto del obligado a expedir factura como del destinatario de las operaciones.
- d) Número de identificación fiscal con el que ha realizado la operación el obligado a expedir la factura.
- e) Domicilio, tanto del obligado a expedir factura como del destinatario de las operaciones.
- f) Descripción de las operaciones.
- g) El tipo impositivo o tipos impositivos, en su caso, aplicados a las operaciones.
- h) La cuota tributaria que, en su caso, se repercute, que deberá consignarse por separado.
- i) La fecha en que se hayan efectuado las operaciones.

**Artículo 7.** *Contenido de los documentos sustitutivos.*

- a) Número y, en su caso, serie.
- b) Número de identificación fiscal, así como el nombre y apellidos, razón o denominación social completa del obligado a su expedición.
- c) Tipo impositivo aplicado o la expresión <IVA incluido>.
- d) Contraprestación total.

Todo lo anterior sólo tiene repercusión en cuanto a las nuevas obligaciones formales exigidas tanto para el emisor como para el receptor de la factura o documento sustitutivo rectificativo, pero sin incidencia contable alguna, tal y como establece la consulta mencionada más arriba.

## EJEMPLO:

1. La empresa «CARNAVAL» vende una partida de mercaderías a la sociedad «FEBRERO» en las siguientes condiciones:

Mercaderías .....	10.200
– Descuentos varios .....	(200)
	10.000
Importe .....	10.000
Total a pagar .....	11.600

Operación a 60 días f / f

2. La empresa «FEBRERO» procede al pago de la factura anterior diez días antes de lo previsto, por lo que la empresa «CARNAVAL» le concede un descuento por pronto pago de 116, IVA incluido.

*SE PIDE:* Contabilización de las operaciones anterior en ambas sociedades.

**Solución:**

1. Por la venta de las mercaderías la sociedad «CARNAVAL» efectuará el siguiente asiento, con independencia de que la factura no se haya emitido correctamente, de acuerdo con lo establecido en la Norma 18.ª del PGC:

<i>11.600,00 Clientes</i>			
	<i>a Ventas de mercaderías</i>	<i>10.000,00</i>	
	<i>a Hacienda Pública, IVA repercutido</i>	<i>1.600,00</i>	
	<i>(0,16 × 10.000)</i>		
	x		

Al no haberse especificado en la factura el tipo impositivo aplicado a la operación, ni haberse consignado por separado la cuota tributaria, la sociedad «CARNAVAL» tendrá que expedir una nueva factura sustitutiva rectificativa de la anterior, de la siguiente manera:

Mercaderías .....	10.200
– Descuentos varios .....	(200)
	10.000
Importe .....	10.000
IVA 16% s/10.000 .....	1.600
Total a pagar .....	11.600

Por su parte la sociedad «FEBRERO» habrá realizado el siguiente asiento, de acuerdo con lo establecido en la Norma 17.ª del PGC:

.../...

.../...

10.000,00	Compras de mercaderías	
1.600,00	Hacienda Pública, IVA soportado	
		11.600,00
	a Proveedores	
_____ x _____		

2. Al ser éste un caso contemplado en el artículo 80 de la Ley del IVA sobre modificación de la base imponible, la sociedad «CARNAVAL» tendrá que expedir una nueva factura sustitutiva rectificativa, que no modificará el reflejo contable de la operación:

Mercaderías .....	10.200
– Descuentos varios .....	(200)
– Descuento por pronto pago .....	(100)
Importe .....	9.900
IVA 16% s/ 9.900 .....	1.584
Total a pagar .....	11.484

En cualquier caso, tanto la empresa vendedora como la adquirente contabilizarán el descuento en una cuenta de gastos e ingresos financieros, respectivamente, de acuerdo con lo establecido con las Normas 17.<sup>a</sup> y 18.<sup>a</sup> del PGC, modificando el IVA correspondiente a la variación de la base imponible del impuesto, de acuerdo con el artículo 80 de la Ley del IVA.

Contabilidad de la sociedad «CARNAVAL»:

11.484,00	Tesorería	
100,00	Descuentos s/ ventas pronto pago	
16,00	Hacienda Pública, IVA repercutido	
(0,16 × 100)		
		11.600,00
	a Clientes	
_____ x _____		

Contabilidad de la sociedad «FEBRERO»:

11.600,00	Proveedores	
	a Descuentos s/compras pronto pago	100,00
	a Hacienda Pública, IVA soportado	16,00
	a Tesorería	11.484,00
_____ x _____		

Parece ser que dada la complejidad que ha supuesto en la práctica para las empresas la aplicación del artículo 13, éste va a ser modificado.