

TRIBUTACIÓN	ÚLTIMAS MODIFICACIONES INTRODUCIDAS EN EL IVA	Núm. 28/2005
--------------------	--	-------------------------



JOSÉ MANUEL DE BUNES IBARRA
FRANCISCO JAVIER SÁNCHEZ GALLARDO

Inspectores de Hacienda del Estado

Extracto:

EN el presente artículo se analizan las modificaciones que el Real Decreto 87/2005, de 31 de enero, introduce en la normativa reguladora del IVA y que tienen por objeto revisar el régimen de la rectificación de facturas y documentos sustitutivos, así como otras modificaciones tales como la adaptación del desarrollo reglamentario a la nueva redacción legal que supone la desaparición de los procedimientos de quiebra y suspensión de pagos y su sustitución por el procedimiento de concurso, la adaptación del desarrollo reglamentario de las operaciones con materiales de recuperación, para adaptarlo a la nueva regulación dada a las mismas por la Ley 62/2003, la ampliación del procedimiento de devolución especial del artículo 30 del reglamento, etc.

Asimismo, se tratan los criterios establecidos por la Dirección General de Tributos en sus Resoluciones 1/2005 (relativa al lugar de realización de las entregas de gas y electricidad) y 5/2004 [relativa a las cesiones de diferentes elementos o instalaciones (grifos de cerveza, neveras, dispensadores, rótulo, etc.) que se efectúan las empresas del sector de la producción y distribución de alimentos y bebidas en el marco de la comercialización de sus productos].

Sumario:

- I. Introducción.
- II. Rectificación de facturas y documentos sustitutivos.
 - II.1. Supuestos de expedición de factura rectificativa.
 - II.2. Expedición de la factura rectificativa.
 - II.3. Contenido de la factura rectificativa.
 - II.4. Los tiques rectificativos.
 - II.5. Supuesto de exclusión.
 - II.6. La rectificación de las anotaciones registrales.
 - II.7. Entrada en vigor.
- III. Otras modificaciones normativas.
- IV. Las resoluciones de la DGT 5/2004 y 1/2005.

I. INTRODUCCIÓN

El 31 de enero pasado se aprobó el Real Decreto 87/2005, por el que se introducían diversas modificaciones en la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA en adelante). Estas modificaciones, como es lógico, tienen rango reglamentario; no obstante, constituyen cambios de trascendencia práctica incuestionable.

Las citadas novedades se pueden agrupar en dos categorías; por un lado, las que tienen por cometido revisar el régimen de la rectificación de facturas y documentos sustitutivos, constituidas por los artículos 4 y 13 del Reglamento sobre obligaciones de facturación y el artículo 70 del propio Reglamento del IVA, y por otro, el resto de modificaciones, generalmente inconexas entre sí, y que incluyen el resto de preceptos del Reglamento del IVA que se han visto incididos por el referido Real Decreto 87/2005.

Junto con las anteriores modificaciones hay otras novedades, de rango inferior, pero que en algunos casos tienen igualmente una cierta trascendencia práctica. Se trata de los criterios establecidos por la Dirección General de Tributos (DGT) en sus Resoluciones 5/2004 y 1/2005, por las que se han analizado los problemas correspondientes a ciertas categorías de operaciones.

Al análisis de todas estas cuestiones se dedica este trabajo.

II. RECTIFICACIÓN DE FACTURAS Y DOCUMENTOS SUSTITUTIVOS

El reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, es, como es sabido, la principal norma que regula en la actualidad la facturación a efectos fiscales. Este reglamento, cuya aprobación culminó la adaptación de la normativa sobre facturación a la Directiva 2001/115/CE, de 20 de diciembre, también sobre facturación, fue igualmente aprovechado para introducir en nuestro ordenamiento una serie de modificaciones o aclaraciones en el régimen de facturación, como la que afectó a la rectificación de las facturas o tiques expedidos para la documentación de las operaciones.

Desde su entrada en vigor, la rectificación de facturas y tiques ha sido el aspecto más polémico del nuevo reglamento, como pone de manifiesto que poco más de un año después de su entrada en vigor se hayan revisado algunos de sus extremos para, en expresión de su propio Preámbulo, aclarar su contenido. La revisión del contenido de su articulado pretende, pues, la aclaración de cuantos aspectos controvertidos han resultado de la nueva norma.

En esta controversia, la obligación de consignar en las facturas rectificativas los datos de base imponible, tipo impositivo y cuota tributaria tal y como resultaran de la modificación efectuada era el aspecto que suscitaba mayores problemas, problemas que incluso llevaron a afirmar la inaplicabilidad de la norma, especialmente por la posibilidad de que las operaciones resultaran duplicadas en su contabilización o registro.

La obligación que se ha citado daba lugar a que cualquier operación para la cual se alterase el precio de la misma, especialmente en el caso de los descuentos, que parece ser el supuesto más habitual, se tuviese que facturar consignando de nuevo en la factura los datos completos de la operación, es decir, sin poder resumir la modificación con la mención de la diferencia. De alguna forma, lo que se establecía por el reglamento era la obligación de hacer una fotografía final de la operación tal y como ésta quedaba tras la rectificación.

Se negaba el carácter de factura rectificativa que cumpliera los requisitos establecidos al efecto, a las coloquialmente conocidas como notas de abono. Es importante señalar que la norma en modo alguno se oponía a la expedición de las citadas notas de abono, lo que ocurría es que se negaba a las mismas el carácter de facturas rectificativas, ya que no cumplían los requisitos establecidos para su expedición.

La posibilidad que se recoge ahora de forma expresa en el Reglamento de facturación de expedir facturas con importes negativos es probablemente la aclaración más relevante que se acomete por el Real Decreto 87/2005, habida cuenta de los antecedentes; sin embargo, en la revisión que se ha hecho de la expedición de facturas rectificativas se han analizado de nuevo otros aspectos de esta cuestión que deben ser analizados.

II.1. Supuestos de expedición de factura rectificativa.

Los supuestos en los que ha de expedirse factura o tique rectificativo se establecen por los apartados 1 y 2 del artículo 13 del Reglamento de facturación. Básicamente, ha de procederse a la citada expedición cuando el documento inicialmente expedido no cumple los requisitos establecidos en la norma que resulten de aplicación (según se trate de una factura o tique, se tratará de los artículos 6 ó 7 del Reglamento de facturación) o cuando se proceda a la rectificación de la repercusión del tributo.

En cuanto a los casos en los que ha de procederse a la citada expedición no hay cambio alguno respecto a la redacción de la norma en vigor hasta la aprobación del Real Decreto 87/2005; no obstante, en la excepción que se establece en el segundo párrafo del artículo 13.2, que es el que se refiere a la documentación de la rectificación de la repercusión, sí que hay cambios que han de analizarse.

Desde la entrada en vigor del Real Decreto 1496/2003, este segundo párrafo ha venido excepcionando la obligación de expedir factura rectificativa en los supuestos de devolución de envases y embalajes, a condición de que se cumplieran ciertos requisitos. La excepción de referencia permitía aprovechar una factura posterior expedida con destino al mismo cliente para documentar la citada devolución, consignándola con el signo negativo correspondiente a su naturaleza. Es importante señalar que esta posibilidad ya se había admitido por la DGT desde 1986, aunque sin un apoyo normativo claro. El Real Decreto 1496/2003 supuso la elevación a derecho positivo de esta posibilidad que, por otra parte, cabía considerar asentada en la práctica empresarial.

Quizá convenga recordar que el sistema establecido en nuestro país en cuanto al tratamiento en el IVA del suministro de envases y embalajes consiste en la inclusión de los mismos en la base imponible del tributo a su entrega (art. 78.dos.6.º de la L 37/1992 y la recuperación del mismo, vía modificación de la base imponible, a su devolución, en este caso de acuerdo con el art. 80.uno.1.º de la citada ley).

La primera matización a destacar en relación con este precepto y su nueva redacción es que, junto a envases y embalajes, se ha añadido a esta excepción **la devolución de mercancías**. En consecuencia, la posibilidad de aprovechar esa factura que se expide por un suministro posterior para documentar la devolución de unos envases o embalajes se abre a la devolución de mercancías.

Para cualquiera de estos supuestos de devolución, los documentos que se expidan han de cumplir ciertos requisitos o características, que son los siguientes:

1.º La no expedición de factura rectificativa se justifica por la existencia de un suministro posterior cuya documentación «se aprovecha» para consignar en ella los datos de la devolución de mercancías, envases o embalajes. En consecuencia, nos encontramos ante un **supuesto exorbitante** o de excepción al mecanismo normal o habitual que contempla el Reglamento de facturación, que es el de la expedición de factura rectificativa para la documentación de cualquier supuesto de rectificación.

2.º Ese **suministro posterior** al mismo destinatario puede ser **simultáneo** a la devolución que se está documentando **o no**.

Esta cuestión es importante, ya que en el proyecto que se sometió al trámite de información pública se exigía esta simultaneidad. En la medida en que este requisito se ha suprimido, ha de deducirse razonablemente que el citado suministro puede o no ser simultáneo a la devolución.

Este aspecto, sin embargo, no queda resuelto con lo que se acaba de señalar, ya que se suscita la duda de la demora o retraso que puede haber entre la devolución de mercancías, envases o embalajes y ese suministro posterior en cuya factura se documenta la precitada devolución. La norma no establece criterio alguno, por lo que parece razonable acudir a las reglas generales sobre facturación, y más concretamente a las relativas a los plazos para la expedición de factura, regulados en el artículo 9 del Reglamento sobre facturación. En una interpretación coherente de la norma, se podría considerar que son esos plazos los que se puede esperar, ante un supuesto de devolución, para expedir una factura rectificativa o aprovechar una factura posterior para documentar la operación.

Es importante en este punto hacer un comentario acerca del plazo que se establece para la rectificación en el artículo 89.uno de la Ley 37/1992 y, con él, en el 13.3 del Reglamento de facturación. Conforme a dichos preceptos, la rectificación ha de realizarse tan pronto se tenga conocimiento de las circunstancias que obligan a su realización, con el límite de cuatro años, transcurridos los cuales dicha obligación decae. No se trata, pues, de que se disponga de un plazo de cuatro años a partir del devengo del tributo o de la modificación de la base imponible dentro de los cuales se decide por parte del empresario o profesional que realizó la operación cuándo procede a la rectificación; antes bien, la rectificación es obligada desde el momento en que se tiene constancia de la circunstancia que la motiva, si bien, transcurridos cuatro años, dicha obligación deja de existir.

Por tanto, no ha de confundirse este plazo con el que se ha propuesto como plazo razonable de espera para la expedición del documento rectificativo o la inclusión de los datos en el documento correspondiente a una operación posterior.

3.º El **tipo impositivo** aplicable al total de las operaciones involucradas en la operación a la que se refiere la rectificación y la posterior ha de ser el mismo. No ha habido cambios en este requisito, que parece de puro sentido común si tenemos en cuenta que se trata, como dijimos, de un supuesto exorbitante, en el cual ha de primar una cierta sencillez de los documentos por expedir.

4.º El **resultado** de la factura que se expida puede ser **tanto positivo como negativo**. Así, el valor de las mercancías, envases y embalajes devueltos puede ser superior al de ese suministro posterior.

Ésta, junto con la inclusión de mercancías junto a envases y embalajes, supone la modificación más importante introducida en este particular, flexibilizando esta posibilidad enormemente. Debe señalarse que la redacción previa del precepto establecía de forma expresa que la diferencia entre el importe del suministro posterior y el de los envases o embalajes devueltos había de ser positiva.

De la misma manera que ocurre con los demás requisitos que se han señalado, esta cuestión es de interés, pero suscita dudas de interpretación, especialmente cuando se llega al caso de que la factura que se expide resulta tener un importe negativo. Más concretamente, la duda que se plantea es la de si la factura así expedida es una factura rectificativa, que ha de ser incluida en una serie especial de facturación e identificarse como tal factura rectificativa, o no es así. Nada dice el reglamento al respecto; no obstante, si tenemos en cuenta que nos encontramos ante un precepto que introduce precisamente una excepción a la obligación de expedir factura rectificativa, lo más coherente

parece concluir que la factura en la que se documenta esta devolución de mercancías, envases o embalajes es una factura ordinaria, no rectificativa, incluso en el supuesto de que la misma llegue a tener importes negativos.

No cabe duda de que esta posibilidad que se abre ha de facilitar considerablemente la gestión documental de las empresas.

EJEMPLO 1:

El 14-II-2005 un distribuidor de yogures suministra a uno de sus clientes una partida de producto por valor de 5.000 euros. Esta operación se documenta en la correspondiente factura, en la que se repercuten 350 euros de IVA (el 7% de 5.000 euros). Los yogures se suministran junto con unos palets cuyo valor es de 200 euros más 14 de IVA. Estos palets se incluyen en la base imponible de la operación, por lo que el total de IVA de la misma es de 364 euros.

El 21-II-2005 se hace otro suministro de yogures al mismo cliente por valor de 500 euros más 35 de IVA.

Opción A. Se devuelven los palets suministrados una semana antes.

Esta devolución de producto se podría documentar en la factura a expedir por la entrega de producto de 21-II-2005. En tal factura se consignarían los datos del suministro de 21-II-2005 y de dichos datos se restarían los 200 euros por la devolución de los palets y los 14 euros de cuota correspondientes a dicha devolución. Tras dicha resta, la base imponible que se incluiría en la factura sería de 300 euros (500 – 200) y la cuota de 21 euros (35 – 14 o el 7% de 300).

Opción B. Se devuelven los palets más 200 euros de producto.

De igual manera que en el caso anterior, la devolución de palets y producto se podría incluir en la factura a expedir por el suministro de 21-II-2005. En esta factura se restaría el importe de los palets, 200 euros, y el de la mercancía devuelta, otros 200 euros. El importe neto de la factura sería de 100 euros más 7% de IVA (500 – 200 – 200 = 100).

Opción C. Se devuelven los palets más producto por valor de 600 euros.

También en este caso cabría la rectificación de la factura y de la repercusión en la factura que ha de expedirse por el suministro que se hace el 21-II-2005. Esta factura tendría importes negativos, ya que la base imponible resultado de la rectificación sería – 300 euros (500 – 200 – 600), con una cuota de – 21 euros. Esta factura sería el soporte, como es lógico, de la devolución de 321 euros que corresponden a la diferencia entre el valor del suministro de 21-II-2005 y el de los palets y productos devueltos, cada uno de dichos importes con su IVA correspondiente.

.../...

.../...

Opción D. Se devuelven los palets más producto por valor de 600 euros y otra partida de bebidas alcohólicas defectuosa cuyo valor es de 600 euros.

En este caso se da la circunstancia de que se devuelven productos a cuyo suministro no se le aplicó el tipo reducido sino el tipo general (las bebidas alcohólicas están excluidas de la aplicación del 7%). En estas circunstancias no cabe la rectificación en la factura que se ha de expedir por el suministro de 21-II-2005, sino que habrá de sustanciarse en una factura rectificativa en sentido estricto.

Lo que sí se podría hacer es documentar la devolución de yogures en la factura del suministro de 21-II-2005 y expedir factura rectificativa exclusivamente por la devolución de bebidas alcohólicas.

EJEMPLO 2:

El 5-IV-2005 se entrega material de construcción por valor de 20.000 euros. En dicho suministro se incluyen palets por 1.000 euros. El 7-IV-2005 se devuelven dichos palets. No se sabe si se va a realizar un nuevo suministro a ese mismo cliente.

En las circunstancias descritas, parece que se podría esperar hasta el 7-V-2005, fecha en la que, por aplicación analógica del artículo 9 del Reglamento de facturación, finaliza el plazo para la expedición de la factura rectificativa. Si a esta fecha no se ha hecho un nuevo suministro a dicho cliente, debería procederse a la expedición de una factura rectificativa. En caso de que antes de este día se haga una nueva entrega al mismo cliente, y siempre que se cumplan los demás requisitos que hemos descrito, se podría aprovechar la misma para efectuar la rectificación en los términos que ya citamos.

II.2. Expedición de la factura rectificativa.

Delimitada la obligación de expedir factura rectificativa, la siguiente cuestión por resolver es el modo de proceder a dicha expedición. También en este punto existen cambios en la nueva redacción que el Real Decreto 87/2005 da al artículo 13 del Reglamento de facturación, concretamente en relación con la posibilidad de que a través de una sola factura rectificativa se proceda a la rectificación de diversas facturas inicialmente expedidas.

Aunque en la regulación previa de la materia no había una prohibición expresa de documentar en **una sola factura rectificativa** la rectificación de **varias facturas**, lo cierto es que la utilización del singular cuando se regulaba la materia permitía deducir que era ése el esquema que se contemplaba por la norma. Interesa señalar que en vigencia del Real Decreto 2402/1985 la DGT había señalado de forma reiterada que ésta era la forma en la que debía procederse a la rectificación.

La nueva redacción del artículo 13.4 permite la inclusión en un único documento de los datos de rectificación correspondientes a operaciones documentadas en varias facturas, regulándola de forma expresa, sin requisito ni límite alguno.

EJEMPLO 3:

Desde enero de 2004 una empresa que se dedica a la fabricación de azulejos ha venido realizando suministros a otra empresa que se dedica a la promoción de edificaciones. En marzo de 2005 ambas empresas suscriben un contrato marco de suministro que contiene una reducción del 4% sobre los precios de catálogo de la primera. A este acuerdo marco se le da efectos desde el 1 de enero de 2004. Los suministros entre estas dos empresas se habían documentado en un total de 45 facturas expedidas desde enero de 2004 hasta la fecha del acuerdo. El importe total de la devolución a efectuar es de 40.000 euros, más IVA.

La devolución de esta cantidad se puede documentar en una única factura con importes de 40.000 euros en concepto de base y 6.400 euros en concepto de IVA. Alternativamente, se podría expedir una factura rectificativa identificando la base imponible del total de estas operaciones tal y como quedan configuradas tras la rectificación.

En cualquiera de los casos, lo que sí que habría que hacer es identificar las 45 facturas en las que se documentaron los suministros efectuados entre enero de 2004 y marzo de 2005, consignado en la factura rectificativa que se expida el número y serie de cada uno de dichos documentos.

Debe señalarse que esta «rectificación resumida» no impide que se rectifique mediante la expedición de una factura rectificativa por cada una de las 45 facturas que se expidieron para la documentación de las operaciones cuyo precio ahora se revisa, de la misma manera que se podría ir a una rectificación agrupada, separando, por ejemplo, las facturas correspondientes a 2004 por un lado y las de 2005 por otro.

En última instancia, y en lo que a este extremo se refiere, es la empresa la que decide el modo en que procede a la rectificación.

En el proyecto de reglamento que se sometió al trámite de información pública esta posibilidad estaba limitada, de forma que únicamente cabía esta rectificación conjunta cuando las facturas a las que se refiriese la rectificación documentasen operaciones realizadas dentro de un mismo mes natural. Esta restricción o límite, que sin duda venía dada por la relación entre la factura rectificativa, la rectificación en la repercusión del impuesto y los modos en que ésta se sustancia, ha desaparecido de la norma, por lo que se puede afirmar que cabe esta rectificación conjunta sin ningún tipo de límite ni cortapisa distintos de los que se refieren al contenido de la factura por expedir.

II.3. Contenido de la factura rectificativa.

Centrados en la expedición en el sentido estricto de la factura rectificativa, el primer aspecto que ha de señalarse en relación con su contenido es que ésta es una **factura** ordinaria o **completa**, por lo que dicha factura ha de contener todos los datos o requisitos que se establecen por el artículo 6 del Reglamento de facturación.

Pese a ello, la particularidad de estas facturas hace que, además de dichos datos, haya otros específicos que, adicionalmente, han de consignarse en las mismas, **requisitos adicionales** que, como decimos, vienen justificados por la cierta excepcionalidad de las situaciones en las que se procede a la expedición de estos documentos.

El primero de estos requisitos adicionales es el que permite poner en relación la factura rectificativa con la factura o facturas que originariamente se expidieron para la documentación de las operaciones. Así, el artículo 13.4 del Reglamento de facturación obliga a **identificar la factura o documento sustitutivo** a los que se refiere la rectificación. No se establece en la norma cómo ha de hacerse esta identificación; sin embargo, atendiendo al sentido propio de las palabras, parece que ésta habría de ser una identificación inequívoca que permita tener certeza de la citada factura original. En este contexto, número y serie habrían de ser los medios idóneos para proceder a dicha identificación.

Este requisito, que es uno de los que diferencia a la factura rectificativa de las que denominaremos facturas ordinarias, admite excepciones, que son dos:

- a) Los supuestos en que se conceden descuentos o bonificaciones por volumen de operaciones, los conocidos como *rappels* de ventas. En estos casos, la propia naturaleza del descuento hace que éste se refiera a una cantidad de operaciones que puede llegar a ser bastante grande, por lo que la identificación de todos y cada uno de los documentos inicialmente expedidos podría llegar a ser una tarea tediosa o de muy difícil cumplimiento. Es importante insistir en que esta posibilidad está reservada a los supuestos en que la causa del descuento se encuentre en el volumen de operaciones alcanzado por el destinatario de las operaciones.
- b) En aquellos otros supuestos en los que el Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT así lo autorice. Respecto a esta facultad que se concede a la Administración, llama la atención que su ejercicio no se condicione a la dificultad o imposibilidad de identificar las facturas originariamente expedidas, a diferencia de otras posibilidades que hay en el Reglamento de facturación y que están condicionadas en estos términos. No obstante, parece lógico que el ejercicio de esta potestad se justifique por las dificultades que el cumplimiento de este requisito pudiera suponer a empresas o sectores empresariales en atención a las características de sus operaciones.

Para cualquiera de estos supuestos de excepción, es obligatorio hacer referencia al período o lapso temporal en el curso del cual se hubieran realizado las operaciones. Este anclaje temporal viene justificado, como es lógico, por la relación existente entre la rectificación de facturas y la rectificación de la repercusión del tributo. No obstante, es importante señalar que la norma se refiere a período y no a período de liquidación, por lo que una referencia del tenor «Descuentos año 2005» sería suficiente, sin que sea necesario identificar el mes o trimestre en el curso del cual se realizaron las operaciones cuya documentación ahora se rectifica.

EJEMPLO 4:

Durante el año 2005 un fabricante de embutidos suministra producto a uno de sus clientes por un valor total de 5.000 euros. Al finalizar el año, este fabricante concede a su cliente un descuento por volumen de operaciones del 3%, esto es, de 150 euros, procediendo a remitirle el total de 150 euros más 10,50 de IVA (el 7% de 150).

En este caso, y a diferencia del que se planteó con anterioridad, en el que se producía una revisión de precios, no es necesario identificar todas las facturas que se han remitido a este cliente durante 2005. En sustitución de este requisito, se debería señalar que se trata de «Descuentos 2005».

El siguiente requisito específico de la factura rectificativa es la necesidad de que en la misma se haga constar su **condición de factura rectificativa**, así como **la causa que motiva la rectificación**.

El primero de dichos requisitos no plantea especiales problemas ni demasiadas alternativas en cuanto a su cumplimiento; la consignación en las facturas así expedidas de la expresión «Rectificativa» o equivalente habría de considerarse el medio de proceder a su cumplimiento.

El segundo de dichos requisitos puede ser un tanto más complejo en su concreción, ya que dependerá de las razones que motiven la rectificación que se documenta. Así, no es equivalente la situación en que se procede a la rectificación de la base imponible de una operación, como consecuencia de la concesión de un descuento a un cliente que ha recibido una mercancía defectuosa, con la que corresponde a una rectificación que trae su causa de unas actas de Inspección, de las que resultan unas cuotas que se pretenden repercutir al destinatario de las operaciones porque la Administración tributaria no ha apreciado que existiera infracción tributaria. Esta variedad de situaciones impide hacer una apreciación general de la precisión con la que han de indicarse los datos o circunstancias que motivan la rectificación. En cualquier caso, esta descripción deberá tener la precisión suficiente como para conocer dichas circunstancias con el debido detalle.

Es conveniente señalar que lo que ha de describirse con el suficiente detalle no es la operación u operaciones a las que se refiere la rectificación, sino la rectificación en sí misma o, mejor dicho, la causa de la rectificación. De hecho, las operaciones ya se describieron en las facturas que en su día se expedieron, por lo que no es necesario volver a proporcionar dicha información.

El siguiente aspecto que analizaremos en relación con el contenido de la factura rectificativa es el de los **datos de base, tipo impositivo y cuota tributaria** que han de consignarse en la misma.

La redacción previa de la norma obligaba a la consignación de estos datos tal y como resultasen de la rectificación efectuada. Era la fotografía final de las operaciones que citábamos al principio de este trabajo. En consecuencia, en el supuesto de que la rectificación implicase una reducción en los datos de base y cuota, como ocurre en muchas ocasiones, no cabía la consignación de datos negativos, de forma que las conocidas como notas de abono no se podían considerar como facturas rectificativas.

La nueva redacción de la norma contempla dos alternativas para la consignación de estos datos, que son las siguientes:

1.^a Refiriéndolos a la rectificación y expresándolos con su signo, con independencia de que éste sea positivo o negativo. De esta forma, la concesión de un descuento se puede documentar mediante la expedición de un documento en el que las cifras de base y cuota se expresan con signo negativo.

A modo de ejemplo, podríamos pensar en una operación que inicialmente se hizo por una base imponible de 500 euros, un tipo del 16 por 100 y una cuota de 80 euros, respecto de la que se concede un descuento de 100 euros.

Los datos a consignar serían:

- Rectificación de base – 100 euros.
- Rectificación de cuota – 16 euros.

2.^a Consignándolos tal y como quedan tras la rectificación, si bien en este caso se hace necesaria la consignación igualmente de los importes de la rectificación. Por referencia al ejemplo anterior, los datos que aparecerían en este caso serían los siguientes:

- Base imponible rectificada: 400 euros.
- Rectificación de la base imponible: – 100 euros.
- Cuota tributaria rectificada: 64 euros.
- Rectificación de la cuota tributaria: – 16 euros.
- Tipo impositivo: 16 por 100.

Los ejemplos que se han planteado responden a los supuestos que denominaremos habituales o convencionales. Sin embargo, la rectificación de la repercusión puede responder también a **otras situaciones**, en las que las facturas rectificativas por expedir quizá no se adapten a los esquemas que hemos descrito.

La primera de estas situaciones «especiales» es la que se produce cuando se devuelve mercancía o, más generalmente, **una operación queda sin efecto**. Se trata de un supuesto de modificación de la base imponible y consiguiente rectificación de la repercusión que, en principio, no plantea problemas; sin embargo, surge la duda de las opciones realmente disponibles para la documentación de esta situación. La expedición de una factura rectificativa con importes negativos, en la que consten con signo negativo los importes de base y cuota, no plantea problemas en este contexto. Sin embargo, la otra de las alternativas, la expedición de un documento en el que consten los datos de la operación tal y como quedan tras la rectificación no tiene demasiado sentido si tenemos en cuenta que la causa de la rectificación es precisamente que la operación ha quedado sin efecto. No parece lógico expedir una factura en la que se señala que la operación se mantiene pero con una base imponible igual a cero, consignando igualmente que la rectificación tiene como importe el total de la operación.

En esta situación, parece que la expedición de la coloquialmente conocida como nota de abono es la única alternativa razonable. Es importante señalar que no se trata de que la normativa aplicable restrinja las opciones de que dispone el empresario en esta situación. Lo único que ocurre es que una de las opciones aparentemente disponible no parece demasiado coherente para la documentación de estos supuestos.

Otro supuesto en el que se ha de ser especialmente cuidadoso en la expedición de documentos rectificativos es el **impago por parte del destinatario**, medie situación de concurso o no.

En este caso, la peculiaridad se encuentra en que los aspectos no fiscales de la operación no se ven alterados como consecuencia de su realización, por lo que la rectificación documental que se haga ha de ser especialmente cuidadosa. El impago por parte del destinatario permite, cumplidos los requisitos establecidos en el artículo 80 de la Ley 37/1992, que el acreedor recupere de la Hacienda Pública el importe correspondiente al IVA, pero en modo alguno altera o modifica el importe o naturaleza del crédito que dicho acreedor tiene frente a su cliente. En estos términos, la factura rectificativa que se expida habrá de recoger el hecho de que el citado deudor ya no ha de pagar a su cliente el IVA correspondiente a la operación, pero dejando claro a la vez que la deuda principal subsiste y ha de ser hecha efectiva.

EJEMPLO 5:

Un fabricante de muebles de oficina suministra el 5-V-2005 producto a uno de sus clientes por 5.000 euros más 800 de IVA. Dicho cliente no hace efectivo su débito, siendo declarado en situación de concurso el 4-X-2005.

La factura rectificativa a expedir en este caso debería hacerse con un importe de base imponible de 5.000 euros, aunque consignando un importe de cuota de IVA de 0 euros, consecuencia de la rectificación. En la descripción de los hechos y de la causa de la rectificación deberían describirse con la suficiente claridad las circunstancias a las que responde la expedición de este documento.

.../...

.../...

Debe señalarse que, en puridad, la base imponible de esta operación se ha dejado en cero, ya que precisamente ése es el mecanismo que la Ley 37/1992 instrumenta para permitir a los empresarios o profesionales la recuperación del IVA de los impagados. En última instancia, sin embargo, la base imponible de esta operación no se ha hecho cero, como lo demuestra el hecho de que sea la Hacienda Pública quien se encarga de la recaudación del tributo correspondiente a la misma. Si existe esta posibilidad de recaudación es porque la operación subsiste e igualmente subsiste un tributo que ha de ser ingresado en el Tesoro, aunque de su ingreso no se encargue el empresario o profesional que realizó la operación sino la propia Administración tributaria. En cualquier caso, y por zanjar la discusión en términos prácticos, lo más prudente en este caso es despejar cualquier duda en cuanto al importe de la deuda que subsiste, lo cual parece que con una factura en la cual la base imponible sigue refiriéndose al importe de la operación es como mejor se consigue.

El último requisito de las facturas rectificativas es el que concreta la relación entre la rectificación de facturas y **la rectificación en la repercusión** del impuesto. Se trata de la información que se obliga a proporcionar por el último párrafo del artículo 13.5 del Reglamento de facturación.

Conforme a este precepto, cuando el documento rectificativo que se expida se haga como consecuencia de una rectificación en la repercusión que haya de sustanciarse a través de una declaración-liquidación extemporánea o de una solicitud de devolución de ingresos indebidos, será obligatorio consignar en dicho documento el período o períodos de liquidación en el curso de los cuales se realizaron las operaciones.

Como resulta del propio texto, la referencia a los procedimientos a través de los cuales se sustancia la rectificación de la repercusión del IVA es imprescindible para la comprensión de este requisito.

Estos procedimientos se contemplan en el artículo 89.cinco de la Ley 37/1992. La norma distingue según se trate de rectificación al alza o a la baja.

Así, en los supuestos de rectificación al alza, es decir, supuestos en los que no se repercutió ni ingresó el total del tributo correspondiente, los procedimientos que se establecen son los siguientes:

- a) Con carácter general, y siempre que no hubiera mediado requerimiento previo, el sujeto pasivo deberá presentar una declaración-liquidación extemporánea, aplicándose a la misma el recargo y los intereses de demora que procedan de conformidad con la Ley General Tributaria, regulados en la actualidad en su artículo 27.

- b) Por excepción, cuando la rectificación se funde en las causas de modificación de la base imponible o se deba a un error fundado de derecho, el sujeto pasivo podrá incluir la diferencia correspondiente en la declaración-liquidación del período en que se deba efectuar la rectificación.

Por el contrario, cuando la rectificación determine una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas, el sujeto pasivo podrá optar por cualquiera de las dos alternativas siguientes:

- a) Iniciar ante la Administración tributaria el correspondiente procedimiento de devolución de ingresos indebidos. En relación con este procedimiento, cuya regulación legal en la actualidad se contiene en el artículo 32 de la Ley 58/2003, General Tributaria, ha de señalarse que, conforme al artículo 9 del Real Decreto 1163/1990, que a falta de revisión de su regulación reglamentaria, es la norma de detalle que lo completa, no procede la devolución cuando se trata de cantidades devueltas o reembolsadas por la Administración tributaria al sujeto pasivo, a quien soportó la devolución o a un tercero. Por tanto, en la medida en que el destinatario de las operaciones por las que se repercutió el tributo en exceso sea un empresario o profesional con derecho pleno a la deducción, no cabrá el acceso al mismo.
- b) Regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al período 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. En este caso, el sujeto pasivo estará obligado a reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso.

La referencia a estos procedimientos es obligada, ya que sólo cuando la rectificación ha de sustanciarse mediante la presentación de una declaración-liquidación extemporánea o a través de una solicitud de devolución de ingresos indebidos es cuando ha de precisarse el período o períodos de liquidación en el curso de los cuales se realizaron las operaciones. No es así en otro caso.

Esta regulación hace que en los supuestos más habituales de expedición de facturas rectificativas no sea necesaria la consignación de esta información.

En particular, los casos de modificación de la base imponible de las operaciones, como ocurre cuando se conceden descuentos o, de forma más general, se revisan precios, así como en las hipótesis de devolución de mercancías, no es preciso incluir esta información. El cumplimiento de este requisito queda reservado, pues, a los supuestos en que el mayor o menor impuesto repercutido no se puede hacer valer o ingresar a la Hacienda Pública a través de las declaraciones-liquidaciones a presentar por los sujetos pasivos, supuestos que, aun sin negar su trascendencia, tienen una relevancia práctica muy inferior a los anteriores.

EJEMPLO 6:

Un fabricante de maquinaria para la producción de mermeladas vende a uno de sus clientes una maquinaria por importe de 20.000 euros. Ante la insistencia de éste, le repercute IVA al 7%, ya que se trata de un elemento destinado a la producción de alimentos. La operación se hace el 14-IV-2005. Puesto en contacto con su asesor fiscal, éste le informa de que, en su opinión, por la operación ha de repercutirse el IVA al tipo general. El fabricante se dispone a la rectificación.

El ingreso complementario que este fabricante ha de realizar debe sustanciarse mediante la presentación de una declaración-liquidación extemporánea, a la que se aplicarán los recargos que establece en la actualidad el artículo 27 de la Ley 58/2003, General Tributaria, ya que no se trata de un supuesto de modificación de la base imponible ni parece que se trate de un error fundado de derecho.

En esta situación es en la que habrá que consignar, en la factura rectificativa a expedir, el período de liquidación en el que se hizo la operación cuyo tributo ahora se rectifica. Suponiendo que esta empresa declara su IVA trimestralmente, en la factura rectificativa habrá de señalar que la operación inicial se hizo en el segundo trimestre de 2005.

EJEMPLO 7:

Un productor de queso de cabra comercializa sus productos repercutiendo el IVA al tipo del 7%, ya que se trata de productos alimenticios. Uno de sus clientes, al que le suministró queso el 15-V-2005 por valor de 20.000 euros, le comunica que el queso tributa al 4%. Advertido el error, el productor procede a la rectificación de la repercusión y presenta solicitud de devolución de ingresos indebidos por el 3% de 20.000 euros, es decir, por 600 euros.

Presentada la solicitud, la Administración tributaria la deniega, ya que el destinatario de la entrega de queso era un empresario con derecho pleno a la deducción. En estas circunstancias, al productor de queso no le queda más alternativa que sustanciar la rectificación en su declaración-liquidación corriente. La documentación de la rectificación, por tanto, no deberá contener indicación alguna al período de liquidación en el curso del cual se hizo la entrega.

EJEMPLO 8:

Una empresa que comercializa material de construcción remite a uno de sus clientes mercancía por valor de 4.000 euros, más 640 de IVA. Recibida por éste, le comunica que una parte de la misma es defectuosa. En estas circunstancias, el proveedor concede a su cliente un descuento del 10%, esto es, de 400 euros, con su correspondiente IVA, 64 euros.

.../...

.../...

Esta rectificación de la repercusión no se puede sustanciar presentando solicitud de devolución de ingresos indebidos, ya que en su día el ingreso de la cuota tributaria fue debido (así se ha expresado la DGT de forma reiterada). Por tanto, la empresa habrá de rectificar en la declaración-liquidación en la que se expida la factura rectificativa o en las siguientes, con el plazo de un año (art. 89.cinco LIVA). En este caso, no habrá que hacer indicación alguna del período de liquidación en el que se realizó la operación cuyo impuesto ahora se rectifica.

II.4. Los tiques rectificativos.

La nueva redacción del artículo 13 del Reglamento de facturación trata de forma conjunta facturas y tiques rectificativos, por lo que cabe deducir que hay una equiparación entre unos y otros documentos.

Esta equiparación se refuerza de alguna forma con la modificación que se introduce en el artículo 4.2 del mismo reglamento, conforme a la cual cabe la expedición de tiques para la rectificación de la repercusión.

Probablemente, es en los supuestos de devolución de mercancías vendidas a consumidores finales donde esta equiparación puede tener una mayor virtualidad. En cualquier caso, es importante recordar lo dispuesto por la Ley 37/1992 en cuanto a la rectificación de la repercusión y la necesidad de identificar al destinatario de las operaciones, al que se repercutió el tributo cuando lo que se pretende es recuperar de la Hacienda Pública el impuesto que previamente se ingresó, obligación que, evidentemente, no se puede enervar por una norma de rango reglamentario.

II.5. Supuesto de exclusión.

El último apartado del artículo 13 del Reglamento de facturación contiene un supuesto de exclusión relativo a la expedición de ciertos documentos que se ha precedido de la expedición de otros en los que se documentaron las operaciones.

Conforme a esta disposición, sólo son documentos de rectificación los que se expiden en los supuestos que se contemplan en los apartados 1 y 2 del mismo precepto. De esta manera, los supuestos que se contemplan en los citados apartados no sólo son supuestos en los que ha de procederse a dicha expedición, sino que se transforman en los únicos en los que procede la misma.

La segunda frase de este apartado, que se añade a su redacción en vigor anterior al Real Decreto 87/2005, matiza que, en particular, la sustitución de tiques por facturas, en la medida en que aquéllos se hubieran expedido correctamente, no da lugar a la expedición de facturas rectificativas. Este último supuesto es de lo más habitual, respondiendo a la práctica de muchas empresas que en los puntos de venta no pueden expedir factura, sino tiques o documentos de caja. Dichos documentos son posteriormente sustituidos por facturas, una vez los destinatarios de los mismos se dirigen a los servicios correspondientes para solicitar la expedición de la denominada «factura completa». Éstos son los casos que parece contemplar la disposición que comentamos para excluir las facturas así expedidas de la consideración de facturas rectificativas.

Es conveniente señalar que la DGT había denegado la posibilidad de expedir facturas completas cuando se había expedido con carácter previo un tique o documento sustitutivo. Esta interpretación se podría considerar superada por la redacción del precepto que entró en vigor con el Real Decreto 1496/2003; no obstante, por si alguna duda podía quedar, la frase que se incorpora al precepto zanja cualquier tipo de controversia que pudiera existir sobre el particular.

EJEMPLO 9:

Una empresa que se dedica a la promoción inmobiliaria adquiere su material de oficina en una papelería cercana a sus oficinas centrales. Dicha papelería expide tiques para la documentación de sus operaciones y, a aquellos de sus clientes que son empresarios o profesionales, les expide facturas recapitulativas mensuales, previa presentación de dichos tiques.

Estas facturas son las que, puesto que los tiques se expidieron correctamente, aclara el Reglamento de facturación que no tienen el carácter de facturas rectificativas, sino de facturas ordinarias. Desde el punto de vista práctico, esta consideración implica que dichas facturas se pueden incluir en la serie o series normales de facturación de la empresa y que no es preciso consignar en las mismas su carácter de rectificativas. De la misma manera, no existe obligación de identificar a los tiques sustituidos, sin perjuicio de la adecuada anulación de éstos para evitar duplicidades.

El punto que acabamos de suscitar pone otro encima de la mesa que resulta de interés. Se trata del supuesto en que la sustitución de tiques por facturas no se hace de forma inmediata o casi inmediata sino que se demora en el tiempo, supuesto que básicamente se plantea cuando el destinatario de una operación no comunica a su proveedor su condición de empresario o profesional en el momento de realizarse ésta. La duda que se plantea en este caso es si ha de procederse a la sustitución que solicita el destinatario de la operación y el término o plazo en el que deja de existir esta obligación.

A la primera de estas cuestiones habría que responder afirmativamente, en principio, ya que, siempre que el destinatario de una operación es empresario o profesional, existe obligación de expedir «factura completa» para la documentación de la operación. En este caso, el cumplimiento de esta obligación mediante la expedición de un tique responde a una falta de información del empresario o profesional que expidió dicho documento. Subsana el error en cuanto a la condición del destinatario, lo procedente es la expedición de una factura en la que se consignen los datos que se señalan por el artículo 6 del Reglamento de facturación.

En cuanto al tiempo en el que subsiste esta obligación, la cuestión no admite una contestación fácil. Quizá se podría opinar que es el plazo de prescripción el que habría de observarse a estos efectos, en el entendido de que la obligación formal, que es la de expedir factura, sigue a la obligación tributaria principal, que consiste en ingresar el tributo y repercutirlo. Sin embargo, esta aseveración plantea dos problemas. En primer lugar, el hecho de que la expedición de esta factura quizá ha de realizarse cuando la contabilidad y libros registro de la empresa ya están cerrados, por lo que volver sobre ellos no es tarea fácil. En segundo lugar, puede ocurrir que el destinatario de la operación que solicita la expedición de una factura sea el contribuyente al que la Inspección de los Tributos ha interrumpido la prescripción, pero no a quien realizó la operación. En tal caso, se puede dar el caso de que la factura se solicite después de transcurridos 4 años desde que se realizó la operación y se ingresó el tributo. Parece que igualmente en este caso habría de accederse a la expedición de este documento, aunque, como ya dijimos, se trata de un aspecto que carece de regulación.

II.6. La rectificación de las anotaciones registrales.

Junto con las anteriores modificaciones, el Real Decreto 87/2005 da nueva redacción al artículo 70 del Reglamento del impuesto. Este precepto regula la rectificación de las anotaciones registrales.

La nueva redacción del mismo establece con mucha mayor claridad la **diferencia** entre la **rectificación de una anotación registral** que, en su día, se hizo erróneamente y la **anotación** en los libros registro **de las facturas rectificativas**, que no parten de una errónea anotación, sino de la rectificación de los términos de las facturas inicialmente expedidas.

La nueva redacción del citado artículo 70 establece meridianamente que su ámbito de aplicación es el de la corrección o rectificación de una anotación registral realizada incorrectamente.

EJEMPLO 10:

Una empresa recibe el 10-III-2005 dos facturas de uno de sus proveedores. En una de ellas se documenta el suministro de cierta mercancía por valor de 5.000 euros más 800 de IVA. La otra documenta otro suministro por valor de 2.000 euros más 320 de IVA. La primera de estas facturas es anotada correctamente en el libro registro de facturas recibidas; la segunda, sin embargo, es anotada por 20.000 euros más 3.200 de IVA.

.../...

.../...

En mayo de 2005 se recibe una factura rectificativa del proveedor relativa a la primera de las operaciones que hemos descrito con anterioridad. Esta factura, que se expide por diferencias, documenta un sobrepago de 400 euros más 64 de IVA. A la vez, el departamento de contabilidad y fiscalidad de la empresa detecta el error que se cometió en la anotación de la segunda factura de las que se habló.

La anotación de la factura rectificativa recibida no supone rectificar la anotación que se hizo cuando se recibió la primera factura, que se hizo correctamente. La procedente en este caso será anotar la factura rectificativa y deducir esa cantidad adicional que repercute el proveedor.

Lo procedente en relación con el error advertido en la anotación de la factura de 2.000 euros es diferente, ya que en este caso es cuando procede aplicar lo dispuesto por el artículo 70 del Reglamento del impuesto. De acuerdo con este precepto, habrá de realizarse una apunte al final del período impositivo en el que se advierta el error en el que se especifique el error. En este caso es de $3.200 - 320 = 2.880$ euros, que es precisamente el importe de la cuota deducida en exceso y que ahora ha de rectificarse, aplicando lo establecido por el artículo 114 de la Ley 37/1992.

II.7. Entrada en vigor.

Según señala la disposición transitoria segunda del Real Decreto 87/2005, todo cuanto se ha señalado en esta primera parte del comentario ha de aplicarse a las facturas y anotaciones registrales efectuadas a partir del **1 de enero de 2004**, en la idea de que las modificaciones introducidas en esta regulación son modificaciones aclaratorias y no de otra naturaleza. Parece evidente que la flexibilización que supone esta norma ha querido que se aplique desde la entrada en vigor del Real Decreto 1496/2003, evitando controversias no queridas sobre la actuación de las empresas desde el 1 de enero de 2004.

III. OTRAS MODIFICACIONES NORMATIVAS

El mismo Real Decreto 87/2005 que hemos venido comentando introduce otros cambios en la normativa del impuesto, que pasamos a comentar brevemente.

En primer lugar, se ha procedido a la adaptación del artículo 24 del Reglamento del tributo a los cambios introducidos en el artículo 80 de su ley reguladora. Estos últimos, realizados por la Ley 62/2003, de medidas fiscales, administrativas y del orden social para el año 2004, supu-

sieron, de una parte, la adecuación de la Ley del IVA a la entrada en vigor de la nueva **Ley 22/2003, Concursal**; de otra, la inclusión como novedad de la posibilidad de dicha recuperación cuando el **impagado** es un **consumidor final**, no empresario o profesional, si bien en este caso únicamente cuando la base imponible de las operaciones con impago fuera superior a 300 euros, IVA no incluido.

La nueva redacción del artículo 24 del Reglamento del impuesto no hace sino adaptarse a esta nueva regulación legal, tanto en cuanto a su terminología como en cuanto a la regulación sustantiva de la materia. Igualmente, se aprovecha la ocasión para aclarar ciertos extremos. Como cuestiones más significativas, podemos mencionar las siguientes:

- a) Las obligaciones o requisitos que han de cumplirse para la rectificación de la base imponible y recuperación del tributo no cobrado se mantienen; no obstante, se aclara que el incumplimiento por parte del destinatario de la obligación que le incumbe de comunicar a la AEAT la circunstancia del impagado no impide que el acreedor pueda recuperar el tributo no repercutido. No ha habido cambios en este particular, ya que de la lectura sosegada del texto no se podía deducir otra interpretación; no obstante, se ha añadido una frase aclaratoria al respecto.
- b) Para el caso de que el destinatario que no satisfizo el tributo sea un particular, se le releva de la obligación a que se ha hecho referencia en el punto anterior. Con anterioridad a la entrada en vigor del Real Decreto 87/2005 no había indicación sobre el particular, lo cual venía dado por el hecho de que hasta la aprobación de la Ley 62/2003 no cabía la recuperación del IVA de los impagados cuando éstos eran particulares. No obstante, se establece la posibilidad de que la Administración tributaria requiera las facturas rectificativas expedidas para documentar la rectificación.

Es importante añadir que, conforme a la disposición adicional primera del Real Decreto 87/2005, los procedimientos concursales en los que sea de aplicación el Derecho concursal en vigor con anterioridad a la citada Ley 22/2003, se regirán, en cuanto a la normativa del IVA aplicable, por la redacción del artículo 24 de su reglamento previa a la entrada en vigor del referido Real Decreto 87/2005.

La segunda modificación que se puede comentar tiene que ver igualmente con una modificación legal introducida en la Ley 37/1992 por la Ley 62/2003. En este caso, se trata de la sustitución de la exención aplicable a las entregas de **materiales de recuperación** por un sistema de inversión del sujeto pasivo, en el cual es el empresario o profesional destinatario de las operaciones quien tiene la obligación de ingresar el tributo y, en su caso, el derecho a deducirlo. No vamos a entrar en el detalle de la nueva regulación de esta medida antifraude. Baste con decir que la nueva regulación de la misma ha supuesto una ampliación significativa de su ámbito objetivo de aplicación, a la vez que ha procedido a la objetivización de la misma, que ya no atiende a las características del empresario o profesional que realice las operaciones.

Esta nueva regulación del régimen de las operaciones con materiales de recuperación ha dado lugar a que las empresas que realizan operaciones en las que es el destinatario de las mismas quien tiene la obligación de ingreso se haya incrementado significativamente, incluyéndose en el ámbito de aplicación de esta disposición empresas cuya actividad consiste en la producción o transformación de ciertos elementos que se han considerado incluidos en la misma.

Como consecuencia de lo anterior, un número relativamente importante de empresas se han encontrado con la práctica desaparición de su IVA repercutido, cuando las cuotas soportadas por las mismas seguían siendo las mismas que con anterioridad al cambio normativo que hemos señalado. El resultado ha sido la generación de unos saldos de IVA acreedor ante la Hacienda Pública ingentes, con el consiguiente quebranto financiero.

La modificación que se introduce en el reglamento consiste en la inclusión de las operaciones realizadas con materiales de recuperación a las que se aplica la inversión del sujeto pasivo dentro del catálogo de operaciones que permiten el acceso al **sistema de devolución rápida para exportadores**, que se regula en su artículo 30. La modificación normativa es de una gran sencillez, ya que, por referencia a la regulación legal de la materia, lo que se hace es, al amparo de la habilitación reglamentaria que contiene el artículo 115.dos de la Ley del Impuesto, añadir estas operaciones al precepto reglamentario que se citó.

Esta modificación es válida para las operaciones que se realicen a partir del 1 de enero de 2005, de acuerdo con la disposición final única del Real Decreto 87/2005. Por tanto, una vez se cumplan los demás requisitos que establece el citado artículo 30 del Reglamento del tributo (básicamente, superar un volumen de operaciones correspondientes de 120.000 euros e inscribirse en el Registro de exportadores y otros operadores económicos), las empresas que efectúen las operaciones que se contemplan en el artículo 84.uno.2.º c) de la Ley 37/1992 podrán solicitar mensualmente la devolución del saldo de IVA a su favor, sin tener que esperar al final del año.

Como corolario de la modificación legal habida en esta cuestión, el Real Decreto 87/2005 ha procedido igualmente a derogar el artículo 8 bis del Reglamento del IVA. Este artículo completaba la regulación legal de la exención que se aplicaba hasta el 31 de diciembre de 2003 a las entregas de materiales de recuperación. En la medida en que la citada exención fue suprimida, como ya se ha dicho, en esta fecha, este desarrollo reglamentario dejaba de tener utilidad, por lo que se imponía su derogación.

Ha de añadirse a lo anterior que la modificación del artículo 30.4 del Reglamento del IVA no sólo ha tenido por objeto la inclusión de las operaciones con materiales de recuperación. Efectivamente, se ha adicionado a la relación de operaciones que dan acceso a este sistema de devolución las de **arrendamiento financiero** a que se refiere la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre disciplina e intervención de las entidades de crédito.

Esta modificación no tiene relación alguna con la relativa a los materiales de recuperación, aunque afecte al mismo precepto.

La justificación del cambio normativo es la misma, pues trata de permitir la recuperación del tributo con una mayor rapidez de la que permite el sistema habitual de solicitud de devoluciones al final del año. La situación a la que responde esta modificación es evidente; las empresas que hacen este tipo de operaciones, las arrendadoras, se enfrentan a unos costes financieros importantes derivados de la configuración de las mismas, adquieren bienes para proceder a su arrendamiento. En la idea de evitar que el IVA se transforme en un coste financiero adicional para las mismas, lo que permite la modificación que venimos comentando es que estas empresas, cumplidos los mismos requisitos que señalamos con anterioridad, recuperen de la Hacienda Pública al final de cada mes natural el impuesto que soporten.

El último cambio que introduce el Real Decreto 87/2005 en el Reglamento del IVA se refiere a su artículo 73. En este precepto se regula la **liquidación del impuesto en las importaciones y en las operaciones asimiladas** a las mismas.

La modificación que se opera en el artículo consiste en la alteración del sistema de liquidación del impuesto en las operaciones asimiladas a las importaciones. Estas operaciones, en cuyo detalle no vamos a entrar, se regulan por el artículo 19 de la Ley 37/1992, pudiendo caracterizarse, de forma muy resumida, por el hecho de que se trata de ajustes que se derivan de la existencia de exenciones concedidas en una fase previa de la cadena de producción y distribución de bienes y servicios que pierden su efecto. Quizá el ejemplo más claro de estas operaciones es el de los bienes que circulan en el régimen suspensivo de los impuestos especiales y que, como consecuencia de dicha inclusión en el régimen, están exentos a su entrada en el régimen especial. Cuando dichos bienes se desafectan del referido régimen de circulación, se produce la operación asimilada, que no tiene otro sentido que el de restituir la situación previa a la concesión de la exención, esto es, hacer que el citado bien se reincorpore a la cadena de repercusión y deducción del tributo que hay para cualquier otra clase de bienes.

La modificación que se introduce en la norma supone la alteración del sistema de liquidación de estas operaciones.

Hasta la fecha, el impuesto correspondiente a las mismas se incluía en un modelo específico de declaración, el 380, válido únicamente para proceder al ingreso de las cuotas. Dichas cuotas eran deducidas en los modelos ordinarios a presentar por las empresas que realizasen las operaciones.

El nuevo sistema de liquidación de estas operaciones supone, como indica de forma expresa el precepto, la inclusión en el mismo modelo tanto de las cuotas devengadas como de la deducción de las mismas. Con este nuevo sistema de liquidación lo que se garantiza es la perfecta neutralidad del tributo, evitando costes financieros que se pudieran generar a las empresas en caso de que las cuotas correspondientes a las operaciones distintas de las asimiladas a las importaciones no sean suficientes para absorber estas últimas. En el supuesto, que cabe suponer que será el más habitual, de que las empresas que realicen estas operaciones no tengan restricciones en el derecho a la deducción, el referido modelo 380 será un modelo en el que no habrá ingreso del tributo, ya que los importes correspondientes a cuotas devengadas y cuotas soportadas deducibles serán coincidentes.

La disposición final primera del Real Decreto 87/2005 regula la entrada en vigor de este nuevo sistema de liquidación. De acuerdo con dicha disposición, el mismo es aplicable a las operaciones cuyo impuesto se devengue a partir del 1 de abril de 2005. No cabe duda de que la necesidad de adaptar el modelo de liquidación a este nuevo sistema, con la consiguiente necesidad de aprobar una orden ministerial, así como la conveniencia de no partir el período impositivo dentro del cual se pudieran estar realizando las operaciones, ha aconsejado la demora en la aplicación de esta nueva mecánica liquidatoria.

La modificación que se acaba de señalar no afecta a un número excesivo de empresas, pero ha de insistirse en su trascendencia, ya que las empresas afectadas ven cómo su régimen de tributación se altera significativamente.

IV. LAS RESOLUCIONES DE LA DGT 5/2004 Y 1/2005

Junto con las modificaciones que se han analizado en el punto anterior, hay dos Resoluciones de la DGT producidas en fecha reciente en las que este centro directivo ha señalado una serie de criterios de interpretación relativos a determinadas operaciones.

La primera de estas Resoluciones es la 5/2004, de 23 de diciembre, publicada en el BOE del 4 de enero. Dicha Resolución analiza la tributación en el IVA de las cesiones de diferentes elementos o instalaciones (grifos de cerveza, neveras, dispensadores, rótulos, etc.) que se efectúan las empresas del sector de la producción y **distribución de alimentos y bebidas** en el marco de la comercialización de sus productos.

Esta cuestión había venido suscitando diferentes interpretaciones, dando lugar a diversos pronunciamientos en la vía administrativa y jurisdiccional. En general, y sin entrar en el análisis detallado de esos pronunciamientos, se ha venido entendiendo que estas cesiones, en cuanto que se consideraban efectuadas a título gratuito, originaban la producción de un autoconsumo de servicios sujeto al impuesto en aplicación de lo previsto en el artículo 12 de la Ley 37/1992. En este sentido, pueden consultarse, entre otras, las Resoluciones del TEAC de 10 y 23 de marzo de 2000 o de 31 de octubre y 28 de noviembre de 2001, que ulteriormente han originado pronunciamientos de la Audiencia Nacional (sentencias de 23 de diciembre de 1997 ó 27 de noviembre de 2002) y del Tribunal Supremo (sentencia de 10 de marzo de 2003 que casa la primeramente citada de la Audiencia Nacional y mantiene la sujeción de estas operaciones).

A partir de todos estos pronunciamientos, se podía concluir que el núcleo del problema radicaba en la configuración de estas operaciones como realizadas a título gratuito, sujetas al tributo en tanto que **autoconsumos de servicios**. La Resolución de la DGT efectúa un análisis más detallado que parte de coordenadas distintas, sin perjuicio de que también se pronuncie sobre la consideración de esas cesiones como autoconsumos de servicios, pero relegando el tratamiento de estas operaciones como autoconsumos a un papel residual o complementario de una consideración diferente.

La DGT estructura la cuestión en **tres fases**.

En primer lugar, analiza la posibilidad de que operaciones realizadas aparentemente a título gratuito en realidad se hayan realizado **a título oneroso** y, en tanto que tales, hayan de ser gravadas. A continuación, se estudia la posibilidad de que se trate de operaciones que hayan de ser consideradas como accesorias de otras, debiendo darse al conjunto de ellas, en consecuencia, el tratamiento que corresponda a las operaciones principales. Finalmente, y sólo para el caso de que se hayan descartado las dos posibilidades anteriores, es decir, únicamente en caso de que efectivamente las operaciones se entiendan realizadas a título gratuito y no se consideren accesorias de las anteriores, se estudia el gravamen de las mismas en concepto de autoconsumo de servicios.

Como dijimos, la primera cuestión que se aborda por la DGT consiste en la caracterización de las operaciones sujetas al IVA en tanto que realizadas a título oneroso. En tal sentido, y con apoyo en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, se enumeran los requisitos que permiten caracterizar una operación como realizada a título oneroso, a saber, la existencia de una base contractual y de una contraprestación para la misma.

Es relevante en este primer aspecto la mención de los supuestos en los que, fuera de las operaciones típicamente contractuales o bilaterales, debe considerarse que existe esa relación en cuanto la vinculación de la prestación y de la contraprestación es tal que la falta de una determine la ausencia de la otra. Asimismo, y en cuanto a la contraprestación, la Resolución recuerda las circunstancias que han de atenderse, de forma y manera que se llega a una primera conclusión: muchas de estas cesiones no son realizadas a título gratuito sino oneroso. En particular, cuando tal cesión *«estuviera condicionada a la realización de otras operaciones (onerosas) y se pudiera establecer algún tipo de proporción entre los elementos que cuyo uso se ha cedido y la cantidad de bienes para cuya venta o distribución se haya producido dicha cesión»*. La cesión se efectuaría así a título oneroso, de lo que se deriva que la contraprestación de la misma estaría comprendida en el precio de los bienes entregados. Ni que decir tiene que en tal caso quedaría descartada la existencia de un autoconsumo susceptible de ser gravado como tal.

En segundo lugar, la Resolución analiza el caso de que estas operaciones puedan ser consideradas **accesorias** de operaciones onerosas, aludiéndose al criterio que la jurisprudencia comunitaria ha establecido sobre esta cuestión: son accesorias aquellas operaciones que no constituyen un fin en sí mismas para el destinatario, sino la manera de disfrutar en mejores condiciones de la operación principal. Interesa destacar que la DGT, como no podía ser de otra forma, ha acudido a este criterio en diversas contestaciones a consultas.

Estas cesiones, se señala por la DGT, responden en muchos casos a esta naturaleza, pues sólo se efectúan con el fin de asegurar la venta o distribución de los productos. Así ocurre cuando los elementos cedidos incorporan el nombre o identificación de la marca o por su configuración no pueden ser utilizados en la venta de otros productos distintos. Es habitual, por ejemplo, que los arcones frigoríficos en los que se deposita el producto con vistas a su distribución incorporen la marca del producto distribuido y no se pueda depositar en los mismos otros productos que los que se comer-

cializan por su cedente. Lo mismo se puede decir de ciertos grifos expendedores de cerveza o refrescos, en este caso con el añadido de que la propia configuración de los elementos es tal que no admite otro uso que el de la distribución de los productos de que se trate en cada caso. Esta caracterización acarrea que la base imponible y el tipo aplicables sean los correspondientes a la operación principal. La cuestión del tipo impositivo es especialmente en estos casos si tenemos en cuenta que muchos de los productos así comercializados están sujetos al tipo reducido del 7 por 100.

Sólo en tercer lugar la Resolución se centra en la posible existencia de **autoconsumo de servicios** susceptible de ser gravado como tal.

La cita del artículo 12 de nuestra ley va acompañada de la del artículo 6.2 de la Sexta Directiva, del que aquél trae su causa. En la interpretación del precepto nacional, la DGT efectúa un importante matiz, no del todo novedoso en la doctrina, que deriva directamente del texto de la norma comunitaria. Este matiz supone reconocer que no cabe aplicar el principio de generalidad en el gravamen de todas las operaciones que rige en el IVA para las operaciones onerosas a las operaciones realizadas a título oneroso y asimiladas a las anteriores en concepto de autoconsumo de servicios. Ello se debe a que, tratándose de una excepción a la regla general, **la sujeción de los autoconsumos de servicios debe ser interpretada restrictivamente**. Esta apreciación lleva a la invocación de una frase recogida en el texto del artículo 6.2 de la Sexta Directiva que, sin embargo, no aparece en el del artículo 12 de nuestra ley: sólo cabe gravar los autoconsumos de servicios cuando sean realizados para fines ajenos a la actividad empresarial.

Cuando estas cesiones no puedan ser calificadas como efectuadas a título oneroso o no sean accesorias a otra operación por aplicación de los criterios anteriormente utilizados, serán efectuadas a título gratuito. No obstante, no por ello ha de concluirse su gravamen, ya que éste no procede cuando las mismas se realicen para **finés empresariales**, quedando reservado a los supuestos en que las operaciones se realizan para fines privados del empresario o de su personal. Así se deduce tanto de la propia dicción de la Directiva como de la jurisprudencia del Tribunal, que en algún caso concreto ya ha hecho uso de este requisito. Quizá convenga señalar que la misma jurisprudencia también admite la posibilidad de que existan supuestos de autoconsumos de servicios sujetos a tributación, en el entendido de que la finalidad de que los mismos se hagan con la finalidad de servir a fines ajenos a los de la empresa (como pueden ser los del propio empresario o profesional, cuando actúa al margen de su condición de tal, o a sus empleados).

Circunstancias como que el cesionario quede obligado a no utilizar los elementos cedidos más que para distribuir bienes concretos, o como que no quepa un uso distinto al previsto, sirven para acreditar ese fin empresarial de la cesión que excluye la posibilidad, siguiendo los criterios de la Directiva, de su gravamen como operación asimilada a la prestación de servicios.

La Resolución recuerda, asimismo, la inexistencia de limitación del **derecho a la deducción** de las cuotas soportadas por el empresario que cede esos elementos. Sin citarlo, no cabe duda de que la DGT se está refiriendo al artículo 96.uno.5.º de la Ley 37/1992, conforme al cual no son deducibles las cuotas soportadas como consecuencia de la adquisición de bienes y servicios que se van a destinar a atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas.

Si consideramos que las reflexiones de la DGT se basan, como ya hemos dicho, en el Derecho comunitario, de acuerdo con el cual no procede el gravamen de estas operaciones, hay que concluir que, en caso de que las cuotas soportadas por la adquisición de estos elementos se hubieran restringido por aplicación del antedicho precepto, se habría llegado a una conclusión igualmente contraria a los citados principios comunitarios, aunque por una vía diferente.

Ocurre, sin embargo, que la inaplicación de esta norma, que se afirma por la DGT de forma tajante, suscita la duda del alcance que ha de darse, en este contexto, al concepto de regalo o atención, cuestión resbaladiza como poco. Si tenemos en cuenta que la resolución, al igual que las sentencias en las que la misma se basa, se refiere únicamente a prestaciones de servicios, cabría pensar que el ámbito de aplicación al que ha de restringirse el citado artículo 96.uno.5.º de la Ley del IVA es el de las entregas de bienes, aspecto en el que la resolución de referencia no hace matización alguna.

Una última modalidad promocional que se analiza por la resolución es la relativa a la cesión, igualmente gratuita, de rótulos y otros **elementos publicitarios** que se utilizan en la promoción de los productos. En este punto, quizá convenga señalar que las operaciones a las que se refiere la resolución son, como ya hemos dicho en el párrafo anterior, aquellas que se puedan calificar de prestaciones de servicios y no otras. Para el caso de que la cesión de elementos publicitarios haya de ser calificada como entrega de bienes, porque suponga la transmisión del poder de disposición sobre bienes muebles corporales, la sujeción al tributo se producirá al margen de la citada resolución (normalmente, en este caso el supuesto entrará al quite la no sujeción que se establece en el art. 7.4 de la Ley 37/1992, pero ello en los términos establecidos en dicho precepto). A esta conclusión conduce tanto la lectura detenida de la resolución como la propia jurisprudencia del Tribunal, que en Sentencia de 27 de abril de 1999, en la que de forma expresa se establece el diferente tratamiento para autoconsumos de bienes y de servicios.

Finalmente, se añade un resumen enumerativo que concreta que no cabe sujetar en concepto de autoconsumo de servicios determinadas cesiones que, para no cansar al lector, no se reproducen en este comentario.

La segunda Resolución que comentaremos es la 1/2005, de 17 de enero, publicada en el BOE de 28 de enero. Esta Resolución se dicta como consecuencia de la entrada en vigor de la **Directiva 2003/92/CE**, de 7 de octubre, que modifica la Sexta Directiva para concretar las reglas de localización aplicables a las operaciones relativas al **gas distribuido a través de redes** y a la **electricidad**. La Directiva se propuso por la Comisión con la finalidad de fijar unas reglas comunes para estas operaciones, dado que existía una evidente dispersión en los criterios aplicados por los distintos Estados miembros. Este problema se veía agravado por la liberalización del sector y la apertura de los mercados nacionales, por lo que se hacía imprescindible la definición de las reglas conforme a las cuales se iba a abordar el gravamen de estos intercambios. La Directiva, una vez aprobada por el Consejo, fijó el 1 de enero de 2005 como fecha de transposición por los Estados miembros.

La referida Directiva **no** ha sido **transpuesta** a nuestro Derecho en la fecha indicada, y esta razón motiva que la DGT haya dictado esta Resolución en la que se describe el contenido de la norma comunitaria (apartado I de la Resolución) y sus efectos en la aplicación práctica del IVA, con referencia a los artículos de nuestra ley que se ven afectados por la Directiva (apartado II). En este sentido, la Resolución, invocando el efecto directo de las Directivas claras, precisas e incondicionadas y no transpuestas o transpuestas incorrectamente al Derecho interno, anticipa las modificaciones que habrán de introducirse en la Ley 37/1992 una vez que se transponga la Directiva, lo que se habrá de producir cuando resulte aprobado el proyecto de ley remitido por el Consejo de Ministros a las Cortes.

La no aplicación de estos criterios había de determinar una evidente distorsión y un perjuicio para los empresarios que operan en estos sectores, pues no cabe, en un impuesto armonizado como éste, la aplicación de reglas de localización diversas a las comunes que primen en el resto de Estados. Como fundamento, no sólo práctico, sino jurídico de la procedencia de la Resolución, su parte introductoria alude a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades, recogida por el Tribunal Supremo, relativa a la aplicación directa de la norma comunitaria no transpuesta en plazo.

Las reglas que establece la Directiva en relación con la localización de estas operaciones relativas al gas, recuérdese que exclusivamente cuando es distribuido por redes, y a la electricidad se concretan en la Resolución por referencia a la Directiva como sigue.

En primer lugar, se enuncian las reglas aplicables a las **entregas** de estos bienes. Estas reglas se contienen en el artículo 8 de la Sexta Directiva, al que corresponde el artículo 68 de nuestra ley, y son dos:

- La primera rige para los casos en que el **adquirente** de tales bienes sea un **empresario revendedor** y supone que las entregas de los productos referidos se entiendan realizadas en el Estado miembro donde radique la sede, establecimiento permanente o, en su caso, domicilio de aquél. Nótese que la Directiva define al revendedor a estos efectos como aquel empresario que los adquiera con la intención de revenderlos, lo que no impide que consuma una parte de ellos, si bien ese consumo ha de ser insignificante. En consecuencia, quedarán sujetas al IVA español las adquisiciones de gas o electricidad realizadas por un empresario revendedor cuya sede, establecimiento o domicilio radique en nuestro territorio de aplicación en cuanto tal sede, establecimiento o domicilio sean los destinatarios de la entrega.
- La segunda regla determina el lugar de gravamen del **resto de entregas**, es decir, las efectuadas a quien no compre para revender, sino para su consumo. Para estas entregas se fija la localización en el territorio de consumo efectivo del gas o electricidad, entendiéndose que el mismo se produce allí donde radique el contador que cuantifique los bienes entregados (esta aclaración no aparece en el texto del artículo 8 de la Sexta

Directiva, pero que se recoge en el Considerando 8 de la Directiva 2003/92/CE). En caso de que no se consuman toda la electricidad o gas recibidos, se prevé el gravamen en el territorio donde radique la sede, establecimiento permanente del adquirente o su domicilio en su defecto. Interesa destacar que esta regla es aplicable a cualquiera que consuma electricidad, tanto si dicho consumo se hace por consumidores finales como si se trata de un consumo empresarial.

La aplicación de estas reglas de localización «en destino» determina que no haya entrega en origen, es decir, origina que técnicamente deba excluirse la aplicación de las reglas de las **operaciones intracomunitarias**. Así, para los intercambios entre Estados miembros, no habrá adquisición intracomunitaria de bienes en el Estado de destino (art. 13 de nuestra ley), ni se producirá transferencia de bienes como consecuencia de estas operaciones, como se recoge expresamente en la nueva redacción del artículo 28 bis.5.b) de la Sexta Directiva (art. 9.3.º de nuestra ley).

Técnicamente, el resultado al que se llega en cuanto a la tributación de las operaciones es equivalente al que se obtendría en aplicación de las reglas del tráfico intracomunitario. Hay, sin embargo, una diferencia fundamental entre estas operaciones y el resto de las entregas de bienes que se realizan entre diferentes Estados comunitarios. Para las entregas «convencionales» cabe la prueba del transporte entre diferentes Estados (no vamos a entrar en el problema de cómo ha de efectuarse esta prueba, limitándonos a indicar, con el art. 13 del Reglamento del impuesto, que por cualquier medio de prueba admitido en derecho). En las entregas de gas a través de redes de distribución y de electricidad la propia naturaleza de los bienes entregados hace que la acreditación de la salida del territorio de un Estado miembro resulte imposible. Esta razón es la que, como explica la misma resolución, ha movido al legislador comunitario al establecimiento de estas reglas de localización, cuyo resultado, como decíamos, es el mismo, aunque alcanzado de una forma distinta.

Continuando con las reglas de localización, la Directiva que se citó modifica el artículo 9.2.e) de la Sexta Directiva para introducir un nuevo guión, en el que se recogen como servicios localizados en la sede o establecimiento permanente del empresario o profesional destinatario los de **provisión de acceso al sistema de distribución, transporte o transmisión u otros servicios relacionados** con las entregas de gas o electricidad. En consecuencia, estos servicios quedarían incluidos en lo que nuestra ley regula en el artículo 70.uno.5.º, tributando, por la vía de su localización, en sede del destinatario de los mismos.

El juego de estas reglas se complementa con el establecimiento de la aplicación obligatoria de la regla de **inversión del sujeto pasivo** en estas operaciones cuando quien las realiza no está establecido en el territorio de localización y su destinatario es un empresario o profesional (art. 21.1 de la Sexta Directiva), exigiéndose además la identificación a efectos de IVA del destinatario (art. 22 de la Sexta Directiva), quien habrá de comunicar al transmitente su NIF-IVA. La norma nacional de acomodo en este caso sería el artículo 84 de la Ley 37/1992.

Además de estas modificaciones, la Directiva establece una **exención** para las **importaciones** de gas a través del sistema de distribución de gas natural y de electricidad (art. 14 de la Sexta Directiva), que tiene la finalidad técnica de evitar una doble imposición que se daría en el supuesto de gravar la importación e igualmente la posterior entrega del gas o electricidad. Esta exención responde a los criterios que fundamentan las exenciones recogidas en el artículo 66 de nuestra ley.

Por último, la Resolución contempla los efectos que todas estas modificaciones originan en el artículo 92 de la Ley 37/1992 (las cuotas devengadas por quien sea sujeto pasivo por inversión de estas operaciones resultarán deducibles) y en el artículo 119, en este caso en cuanto al régimen de devolución a no establecidos (los empresarios y profesionales que efectúen estas entregas y no sean sujetos pasivos por aplicarse la regla de inversión quedan amparados por el procedimiento regulado en este precepto para solicitar la devolución de las cuotas que soporten en nuestro territorio de aplicación).

Aun cuando la transposición de la Directiva todavía no ha tenido lugar, los criterios que se acaban de señalar son los que, al entender de la DGT, y desde el 1 de enero de 2005, han de aplicarse a las operaciones que hemos descrito.