

TRIBUTACIÓN	NOVEDADES EN EL IVA Y EL NUEVO REGLAMENTO SOBRE OBLIGACIONES DE FACTURACIÓN (LEY 62/2003 Y REAL DECRETO 1496/2003)	Núm. 18/2004
--------------------	--	--------------------------



JOSÉ MANUEL DE BUNES IBARRA
FRANCISCO JAVIER SÁNCHEZ GALLARDO

Inspectores de Hacienda del Estado

Extracto:

EN este trabajo se va a pasar revista a las modificaciones que se han introducido en la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido tanto por la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social, como por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, que ha modificado el Reglamento del Impuesto y ha aprobado el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

Sumario:

I. Modificaciones en la Ley 37/1992.

I.1. Tratamiento de las operaciones de *factoring*.

I.2. Modificación de la base imponible.

I.3. Obligaciones de facturación y justificación del derecho a deducir.

I.4. Operaciones relativas a materiales de recuperación.

I.5. Otras medidas.

II. El nuevo Reglamento sobre obligaciones de facturación.

II.1. Introducción.

II.2. Operaciones por las que hay que expedir factura.

II.3. El cumplimiento de la obligación de expedir factura.

II.4. La expedición de factura por clientes o por terceros.

II.5. Requisitos de los documentos de expedición obligatoria.

II.6. Otras cuestiones relativas a la expedición de factura.

II.7. La facturación electrónica.

II.8. La obligación de conservación.

II.9. Facturación e impuestos directos.

II.10. Otras cuestiones relativas a la documentación de las operaciones.

III. Modificaciones en el Reglamento del Impuesto.

I. MODIFICACIONES EN LA LEY 37/1992

La Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social introduce diversas modificaciones en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Este año, a diferencia de lo ocurrido en años precedentes, dichas modificaciones no son numerosas, y su estudio puede agruparse en los siguientes bloques:

1. Tratamiento de las operaciones de *factoring*, tanto desde el aspecto del cedente del crédito como del cesionario o factor.
2. Modificación de la base imponible.
3. Obligaciones de facturación y justificación del derecho a deducir.
4. Régimen aplicable a las operaciones relativas a materiales de recuperación.
5. Otras medidas.

Pasamos pues a analizar cada una de estas modificaciones.

I.1. Tratamiento de las operaciones de *factoring*.

Los números uno y dos del apartado primero del artículo 7 de la Ley de medidas modifican, respectivamente, los artículos 9 1.º c) d') y 20 uno 18.º, en sus letras a), h) e i), de la Ley del Impuesto.

Ambas modificaciones traen causa de la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 26 de junio de 2003, dictada en el asunto C-305/01, en la que el referido Tribunal ha analizado la tributación de las operaciones de *factoring*.

- Concepto, funciones y clases.

Para caracterizar este contrato, atípico, puede acudir a una reciente sentencia del Tribunal Supremo de fecha 11 de febrero de 2003, cuyo Fundamento de derecho segundo suministra una adecuada descripción del contrato y de las funciones que puede desarrollar el factor:

«El contrato de factoring, que se califica como atípico, mixto y complejo, está destinado a cumplir diversas finalidades económicas y jurídicas del empresario mediante una sociedad especializada, que se integran en variadas funciones de ésta, como son principalmente la administrativa o de gestión –la sociedad se encarga de cobrar el crédito y posibilita que el cliente prescinda de los medios y gastos burocráticos que tal actividad lleva consigo–, la de garantía –la sociedad, siempre que se cumplan determinadas condiciones delimitadas en el contrato, asume el riesgo de insolvencia del deudor cedido– y de financiación –entre las prestaciones ofrecidas por la sociedad se encuentra con frecuencia la de anticipar el importe de los créditos transmitidos al empresario para procurarle una situación de liquidez–, a las que, a veces, se unen otros servicios complementarios, como la contabilidad de ventas, la realización de estudios de mercado, la investigación y selección de clientela, etcétera.

La doctrina admite dos modalidades de este contrato: a) el factoring con recurso o impropio, en que los servicios del factor consisten en la administración y gestión de los créditos cedidos por el cliente, y en la financiación mediante el anticipo de todo o parte de su importe; y b) el factoring sin recurso o propio, donde, a los servicios que caracterizan al factoring con recurso, se incorpora otro de garantía por el que se produce un traspaso del riesgo de insolvencia del deudor cedido, que va del empresario al factor, de forma que producida la insolvencia en los términos pactados en el contrato de factoring, no recae sobre el cedente sino sobre el cesionario, sin que éste pueda reclamar del cliente el importe de los créditos impagados.

Otra clasificación doctrinal del contrato de factoring distingue entre el configurado por las partes como contrato marco o preliminar de futuras cesiones de créditos a realizar en ejecución de aquél, y el relativo a la cesión global y anticipada de créditos futuros.

Conviene explicar que, dada la atipicidad indicada y la diversidad de las funciones que cabe integrar en la relación de factoring, no es posible establecer un contenido uniforme de este contrato, por lo que se precisa el análisis de las concretas estipulaciones de cada supuesto particular para conocer exactamente cuáles son las prestaciones a que se obligan los interesados.»

- Criterios de tributación en el ámbito del IVA.

A la vista de la normativa española, la doctrina de la Dirección General de Tributos (DGT) analizó estas operaciones de *factoring*. Remontándonos a los albores de la aplicación del Impuesto, ya la Resolución vinculante de 24 de noviembre de 1986 (BOE del 19 de diciembre) concretó que:

«Están exentas del Impuesto en virtud de lo establecido en el artículo 13 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido las siguientes operaciones realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, con independencia de la condición del sujeto pasivo que las lleve a cabo:

1.º Cesión de créditos mediante precio cuando determinen la transmisión de la titularidad de los créditos cedidos.

Se considerará transmitida la titularidad de los créditos recibidos en todo caso cuando el adquirente asuma el riesgo de insolvencia del deudor respecto de los mismos.

2.º Los préstamos o créditos instrumentados mediante anticipos de fondos sobre el importe de créditos cedidos en comisión de cobranza.

No están sujetas al IVA las siguientes operaciones:

1.º Los denominados anticipos de fondos que, en realidad, constituyen el pago de la contraprestación de créditos adquiridos en firme.

2.º Los impropriamente denominados servicios de gestión de cobro de créditos de titularidad propia por haber sido adquiridos previamente a terceros.

Están sujetos al IVA y no exentos del mismo los servicios de gestión de cobro prestados por empresarios o profesionales actuando en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, en relación con créditos de titularidad ajena recibidos en comisión de cobranza.»

Prescindiendo de otras contestaciones en las que se ha analizado la cuestión, tiene particular interés hacer alusión a la de 1 de agosto de 2001, en la que, además de la incidencia en el derecho a la deducción que la transmisión del crédito origina para el cedente, se concretaba el régimen aplicable para el cedente y el cesionario de los créditos en el marco de un contrato de *factoring*:

«1. El artículo 20, apartado uno, número 18.º, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Boletín Oficial del Estado del 29), contempla una serie de operaciones financieras que se encuentran exentas de dicho Impuesto. Concretamente, las letras c) y e) del citado precepto señalan las siguientes operaciones:

"c) La concesión de créditos y préstamos en dinero, cualquiera que sea la forma en que se instrumente, incluso mediante efectos financieros o títulos de otra naturaleza.

(...)

e) La transmisión de préstamos o créditos".

(...)

En la interpretación conjunta de estos preceptos y su aplicación a las operaciones de cesión de préstamos o créditos, a través de las cuales los empresarios o profesionales cedentes obtienen el anticipo de los fondos respectivos, y por referencia a la naturale-

za de la operación para el cedente, ha de tenerse en cuenta si el crédito o préstamo que se cede o transmite tiene su origen en una operación financiera o, por el contrario, el préstamo o crédito que se cede tiene su origen en una operación comercial.

No obstante, y a efectos de la exención que señala la letra c) del artículo 20.uno 18.º, que se ha expuesto, en cualquiera de las dos hipótesis que se han citado, la transmisión del crédito o préstamo, en cuanto se efectúe por un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad, ha de considerarse como una operación sujeta pero exenta del IVA.

A su vez, y con respecto al cesionario, éste efectúa una operación por la que anticipa fondos a cuenta de los que recibirá a la fecha de vencimiento total o parcial del crédito o préstamo que ha adquirido. En estos términos, ha de entenderse que cuando adquiere un crédito o préstamo está concediendo a su vez otro crédito o préstamo, operación exenta del Impuesto conforme al artículo 20.uno.18.º.c) de la Ley 37/1992.

Debe tenerse en cuenta que una parte de la retribución que recibe la entidad cesionaria como contraprestación por sus servicios se instrumenta a través del cobro de comisiones. En este particular, hay que hacer referencia a la Resolución vinculante de esta Dirección General de 24 de julio de 1987 (BOE de 13 de agosto), conforme a la cual se consideran exentas del IVA "las prestaciones de servicios de concesión de préstamos y créditos en dinero (...) con independencia de si la retribución de dichos servicios consiste únicamente en intereses o se integra también por comisiones". La misma Resolución se extiende a todos los servicios, incluidos los de gestión, relativos a los préstamos o créditos efectuados por quienes los concedieron en todo o en parte, siempre que el destinatario de dichos servicios sea el prestatario.

Cuando concurren dichas circunstancias estarán exentos del Impuesto, entre otros, los siguientes servicios:

- Valoración de fincas en préstamos hipotecarios.*
- Estudios previos sobre la situación económica del solicitante de un préstamo o crédito.*
- Estudios previos de solvencia.*
- Informes periciales.*
- Remisión de estados contables.*
- Anotación en cuenta.*
- Movimiento de cuentas.*

Por tanto, las cantidades que los cesionarios cobren a los cedentes de los créditos en concepto de comisiones por estudios de solvencia, importe cedido, importe máximo susceptible de cesión, etc., serán igualmente contraprestación de operaciones exentas, por lo que no habrá de repercutirse el Impuesto.»

Particularmente relevante fue la modificación que la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, introdujo en el artículo 9.1.º c) de la Ley del Impuesto, con efectos desde 1 de enero de 2002, para concretar que constituyen sector diferenciado *ex lege* «las operaciones de cesión de créditos y préstamos». Esta modificación debía entenderse a la luz de los criterios que se recogían en la doctrina antes expuesta, e iba dirigida a evitar que la realización de cesiones de créditos determinara un efecto desproporcionado en el régimen de deducciones del cedente. No nos extendemos sobre esta cuestión, pues la misma resulta colateral al tema que estamos tratando, y en cuanto luego analizaremos el cambio introducido en ese precepto con efectos de 1 de enero de este año.

- La sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 26 de junio de 2003.

La sentencia analiza la tributación de un contrato de *factoring* cuyo alcance queda perfectamente concretado en los apartados 15 a 18 de la misma, cuyo contenido es el siguiente:

«15. En virtud de un contrato de factoring de 27 de junio de 1991, Factoring KG se comprometió con M-GmbH, por un lado, a adquirir, dentro de un marco previamente fijado en cada caso por ella, los créditos de M-GmbH frente a los distribuidores por razón de las entregas de vehículos. Por lo que respecta a los créditos así adquiridos, Factoring KG asumía el riesgo de insolvencia sin derecho de repetición contra M-GmbH. La obligación de pago de la garantía era exigible, en caso de impago por parte del distribuidor, 150 días después del vencimiento de la factura respectiva.

16. Por otro lado, Factoring KG se comprometió a cobrar los demás créditos de M-GmbH, pero con un derecho de repetición frente a este último, así como a llevar la contabilidad de los deudores y a enviar a M-GmbH la documentación que le permitiera apreciar el estado de sus relaciones comerciales con cada uno de ellos.

17. Factoring KG debía abonar a M-GmbH el valor nominal de los créditos adquiridos durante una semana. El pago debía efectuarse el tercer día laborable de la semana siguiente, una vez deducidas las comisiones pactadas, que comprendían una comisión de factoring del 2% y una prima de garantía del 1 % del valor nominal de dichos créditos.

18. Por su parte, M-GmbH se comprometía a pagar, además de dichas comisiones, intereses calculados sobre los saldos deudores diarios de los distribuidores de Factoring KG. El tipo de interés debía ser superior en un 1,8 % al tipo medio de interés que había de pagar Factoring KG por su refinanciación.»

Las cuestiones prejudiciales que fueron planteadas por el órgano jurisdiccional alemán al Tribunal fueron las dos siguientes:

«1) ¿Puede considerarse que una sociedad de factoring utiliza para las necesidades de sus propias operaciones los bienes y servicios que adquiere o recibe incluso en la medida en que compra créditos y asume el riesgo de su impago?»

2) *¿Se trata entonces de operaciones sujetas o –en todo caso– de operaciones previstas por el artículo 13, parte B, letra d), de la [Sexta] Directiva [...] que pueden ser gravadas cuando los Estados miembros han otorgado a los sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación? ¿Cuáles son las operaciones de las enumeradas en el artículo 13, parte B, letra d), de la [Sexta] Directiva [...] que se dan en este caso?»*

Con respecto a la primera cuestión, y frente a la opinión de la Administración alemana de que la actividad del factor quedaba al margen del ámbito del Impuesto, el Tribunal entiende que no hay motivo válido que justifique una diferencia de trato entre el *factoring* propio y el impropio, «*dado que, en ambos casos, el factor realiza prestaciones a título oneroso en favor del cliente y ejerce, por tanto, una actividad económica. Cualquier otra interpretación establecería distinciones arbitrarias entre estas dos categorías de factoring y cargaría sobre el operador económico afectado, en el marco de algunas de sus actividades económicas, el coste del IVA sin darle la posibilidad de deducirlo con arreglo al artículo 17 de la Sexta Directiva*» (apartado 54). Es decir, resalta el apartado 59, esta actividad consistente en adquirir créditos asumiendo el riesgo de impago a cambio del cobro de una comisión es una actividad económica sujeta, de manera que el factor tiene la condición de sujeto pasivo y el correspondiente derecho a deducir.

En cuanto a la segunda, y en particular con respecto a la aplicación de la exención del artículo 13 B), d) de la Sexta Directiva, el Tribunal, partiendo de que la norma comunitaria excluye expresamente de tal beneficio al cobro de créditos, y de que las versiones sueca e inglesa de aquella asimilan el *factoring* al mismo, excluyéndolo de la exención, llega a las siguientes conclusiones, expresadas en los apartados 75 a 80 de la sentencia:

«75. Pues bien, habida cuenta de la exigencia de efectuar una interpretación amplia de estas excepciones a una disposición que establece salvedades, cuyo efecto es las operaciones a que se refieren están sometidas a la tributación que constituye la regla principal en la que se basa la Sexta Directiva, por un lado, debe considerarse que el factoring mencionado en las versiones inglesa y sueca del artículo 13, parte B, letra d), número 3, in fine, de dicha Directiva se refiere tanto al factoring en sentido propio como al factoring impropio.

76. Como se ha señalado en el apartado 54 de la presente sentencia, no existe, en efecto, ninguna razón que justifique una diferencia de trato, a efectos del IVA, entre ambas categorías de factoring.

77. Por otro lado, en las demás versiones lingüísticas, el concepto de "cobro de créditos" debe interpretarse en el sentido de que comprende todas las formas de factoring. En efecto, por su naturaleza objetiva, el objetivo esencial del factoring es el cobro de los créditos de un tercero. Por tanto, debe considerarse que el factoring no constituye más que una variedad del concepto más general de "cobro de créditos", con independencia, por otra parte, de las modalidades en que se practique.

78. Por lo demás, el concepto de "cobro de créditos" se refiere a operaciones financieras claramente delimitadas, destinadas a obtener el pago de una deuda dineraria, cuya naturaleza es muy distinta a la de las exenciones mencionadas en la primera parte del artículo 13, parte B, letra d), número 3, de la Sexta Directiva.

79. Por consiguiente, las versiones lingüísticas distintas de la inglesa y la sueca no son en modo alguno incompatibles con una interpretación que incluya el factoring, en particular el factoring en sentido propio, entre las excepciones a las exenciones previstas en el artículo 13, parte B, letra d), número 3, de la Sexta Directiva.

80. En consecuencia, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que una actividad económica mediante la cual un operador compra créditos asumiendo el riesgo de impago y, como contrapartida, aplica a sus clientes una comisión, constituye un "cobro de créditos", en el sentido del artículo 13, parte B, letra d), número 3, in fine, de la Sexta Directiva y, por tanto, está excluida de la exención prevista en esta disposición.»

Ciertamente, este criterio contrasta con el que se ha expuesto con anterioridad como aplicable a la luz de nuestra Ley y de la interpretación que se había venido dando a la misma, no tanto en cuanto se entendiera que esta actividad del factor resultaba ajena al ámbito del Impuesto, sino en lo relativo a la aplicación de la exención a los servicios que el mismo presta. De ahí la justificación de las modificaciones que se efectúan por la Ley de Medidas.

- La nueva redacción del artículo 9.1.º c) d') de la Ley del Impuesto.

Esta letra d') del artículo 9 1.º c) de la Ley, al que antes se aludió, se retoca para excluir de la consideración de sector diferenciado *ex lege* a las cesiones de créditos realizadas en el marco de un contrato de *factoring*. Es decir, subsiste esa consideración de sector diferenciado para el resto de cesiones de créditos y préstamos, pero quedan excluidas de esta previsión las cesiones que se efectúan al factor para que este preste los servicios propios de aquel contrato.

Esta modificación supone, a nuestro entender, un juicio de valor previo: la mencionada cesión no es una operación que deba ser considerada como relevante a efectos del Impuesto, en tanto en cuanto se efectúa como un mero instrumento que habilita la ulterior actuación del factor. Este carácter instrumental de tal cesión puede inferirse de la propia sentencia del Tribunal europeo, en cuanto de la misma no se extrae que la referida cesión represente más que el basamento de las operaciones empresariales que realiza el factor. Desde esa perspectiva tiene sentido que no se consideren sector diferenciado estas cesiones de créditos.

Bien es cierto que esta conclusión no tiene, estrictamente, apoyo en una modificación legal que la sustente de forma directa, en cuanto el artículo 20.uno.18.º e) sigue manteniendo la dicción de que resulta operación sujeta y exenta la transmisión de préstamos y créditos, sin que en tal precepto se haya introducido cambio alguno para matizarlo en el sentido expuesto. Ahora bien, en tanto

en cuanto la modificación viene directamente condicionada por el criterio de interpretación de la Sexta Directiva, que dimana de la sentencia del Tribunal, parece razonable suponer que el legislador no ha querido sino recoger las consideraciones del fallo, que quedan circunscritas exclusivamente a las operaciones de *factoring*, en el marco de las cuales la cesión del crédito no es más que el requisito previo y necesario para su realización.

- La nueva redacción del artículo 20.uno.18.º, letras a), h) e i) de la Ley del Impuesto.

En las tres letras citadas, que excluyen de la exención predicable de los servicios financieros a los de gestión de cobro de créditos, letras de cambio o otros documentos o efectos recibidos en gestión de cobranza, se añade que el beneficio no resulta aplicable tampoco a los servicios prestados al cedente en el marco de los contratos de *factoring*, si bien que con la excepción de los de anticipo de fondos que, en su caso, se puedan prestar en estos contratos.

Evidentemente, estas modificaciones traen causa directa del contenido de la sentencia que es explícita, como antes se comprobó, sobre este particular. Es decir, de las tres funciones que pueden coexistir en un contrato de esa naturaleza (gestión, garantía y financiación), por las que el factor percibe una contraprestación, la norma incluye en la exención el puro servicio financiero de anticipo de fondos. Cabe interpretar que este tratamiento asegura que haya neutralidad para este mecanismo de financiación empresarial en relación con el que la Ley dispensa a otros contratos o actividades financieras. Bien es cierto que sobre este particular la sentencia no resulta suficientemente transparente. Ahora bien, a la vista de la descripción de las comisiones que percibía el factor en el caso de autos, que se describen en los apartados 15 y siguientes de la sentencia antes transcritos, y de la circunstancia de que la sentencia sólo analiza el tratamiento que haya de darse a las actividades retribuidas por las comisiones de *factoring* y por la prima de garantía, y no por el anticipo de fondos, que asimismo se prestaba, se puede interpretar que para estos últimos servicios debe primar la exención que la norma comunitaria, y nuestra Ley al transponerla, predicen para estas operaciones.

Considerando el carácter atípico del contrato y la gran variedad de condiciones con que se celebra, será necesario concretar caso por caso el alcance de la exención o de la no exención de los servicios prestados, aunque en cualquier caso ha de mantenerse que la citada exención sólo puede alcanzar, en sentido estricto, al servicio de financiación mediante el anticipo de fondos practicado al descuento.

Estas dos modificaciones entran en vigor con efectos desde 1 de enero de 2004 ¹.

¹ Estando en imprenta este trabajo se ha publicado en el BOE la Resolución 1/2004, de 6 de febrero, de la Dirección General de Tributos, sobre el tratamiento de los contratos de *factoring* en el Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 23 de febrero).

I.2. Modificación de la base imponible.

Los números tres y cuatro del apartado primero y el apartado segundo del artículo 7 de la Ley 62/2003 introducen diversas alteraciones en el artículo 80 de la Ley del Impuesto, relativo a la modificación de la base imponible.

En concreto, se da nueva redacción a los apartados tres y cuatro del citado precepto, que regulan, respectivamente, la modificación de la base por causa de la insolvencia del deudor cuando media quiebra o suspensión de pagos, o cuando, sin que se produzca proceso concursal alguno, impaga la deuda contraída con el empresario o profesional que efectuó la operación gravada.

Analizaremos ambas modificaciones por separado, comenzando por la que afecta al artículo 80.tres. La nueva redacción va dirigida a adaptar el texto al nuevo derecho sustantivo en materia concursal, contenido en la Ley 22/2003, de 9 de julio. Esta norma entra en vigor el próximo 1 de septiembre, razón por la que resultaba imperioso adaptar el texto de la Ley del IVA con la finalidad de sustituir las referencias a la quiebra y la suspensión de pagos, institutos que desaparecen de nuestro ordenamiento, por la referencia al concurso de acreedores que instaura la Ley 22/2003. En este sentido, debe advertirse que la disposición final decimonovena de la Ley 62/2003 establece que la nueva redacción de este apartado tres del artículo 80 entra en vigor el referido 1 de septiembre de 2004, y, por su parte, la adicional segunda.1 concreta el régimen transitorio de este cambio, en cuanto que la anterior redacción de ese apartado, la vigente todavía hoy, se seguirá aplicando a los supuestos de modificación de base imponible derivados de la concurrencia de quiebra o suspensión de pagos cuando estos procedimientos se rijan por la normativa anterior a la nueva Ley Concursal. Esta previsión permite afirmar que hay una adaptación de esta modificación al propio régimen transitorio de esa Ley (véase sobre el particular la disposición transitoria primera de la Ley 22/2003), lo que va a suponer que el texto actual del artículo 80.tres, aunque sea sustituido a partir de 1 de septiembre de 2004, tendrá vigencia con posterioridad en supuestos concretos en los que se haya dictado auto de admisión a trámite de la suspensión o declarado la quiebra. Sobre la entrada en vigor del nuevo texto, o al menos de unos párrafos del mismo, volveremos con posterioridad al analizar el desaguado que introduce la Ley de medidas.

La nueva redacción del párrafo primero del artículo 80.tres aparece en el artículo 7 segundo de la Ley 62/2003. En el mismo se sigue admitiendo la modificación de la base cuando, no habiéndose satisfecho el pago por el deudor en una determinada operación, y con posterioridad al devengo de la misma, se dicte auto de declaración de concurso. Hasta aquí, y a salvo de la desaparición de la mención a la suspensión o a la quiebra, no hay sino una adaptación a la nueva figura: el concurso de acreedores.

Sí varía, sin embargo, el plazo para efectuar la modificación, pues el texto fija un término adecuado a la nueva regulación del procedimiento concursal: no cabe la modificación después de transcurrido el plazo máximo fijado en el número 5.º del apartado 1 del artículo 21 de la Ley Concursal. Este plazo es el de un mes a contar desde la última de las publicaciones acordadas en el auto, dentro de las que con carácter obligatorio establece el artículo 23, a saber, las que han de efectuarse en

el BOE y en un diario de los de mayor difusión de la provincia donde el deudor tenga su centro de intereses así como en uno de los de mayor difusión en la provincia donde radique su domicilio. Ciertamente este plazo para llevar a cabo la modificación de la base resulta menos dilatado que los previstos en el texto vigente de este apartado tres del artículo 80.

El segundo párrafo de este apartado tres del artículo 80 estipula cuándo debe modificarse la base imponible al alza. La duda surge al comprobar que el mismo recibe dos redacciones distintas en la Ley de medidas. Una se encuentra, con efectos desde 1 de enero de 2004, en el apartado primero.tres del artículo 7 de dicha Ley. La otra aparece en apartado segundo del referido artículo. Esta segunda dispone que sólo cuando por cualquier causa se sobresea el expediente del concurso de acreedores, el acreedor que hubiese modificado la base imponible deberá modificarla nuevamente al alza mediante la emisión de una factura rectificativa en el plazo que se fije reglamentariamente. Es decir, esta redacción, a salvo de la referencia al concurso en lugar de a la suspensión de pagos y la quiebra, es sustancialmente coincidente con la vigente en la actualidad. La primera, que, volvemos a recordar, tiene efectos desde principio de este año, establece que esa modificación al alza deberá producirse *«cuando se acuerde la conclusión del concurso por las causas expresadas en el artículo 176.1, apartados 1.º, 3.º y 5.º, de la Ley Concursal»*. Estas causas son, respectivamente, las siguientes:

- Cuando la Audiencia Provincial, en apelación, revoque el auto de declaración del concurso.
- Cuando se produzca o compruebe el pago o la consignación de la totalidad de los créditos reconocidos o la íntegra satisfacción de los acreedores por cualquier otro medio.
- Cuando, una vez terminada la fase común del concurso, quede firme la resolución que acepte el desistimiento o la renuncia de la totalidad de los acreedores reconocidos.

Resulta evidente a todas luces que nos hallamos ante un error en el texto de la Ley de medidas, ya que no puede admitirse que el legislador quisiera que el texto de ese segundo párrafo, que hace referencia a las causas de conclusión previstas en la Ley Concursal, cuya vigencia comienza el 1 de septiembre de 2004, esté en vigor desde el 1 de enero hasta el 30 de agosto de 2004 para ser sustituido luego por otro texto mucho menos preciso técnicamente. Por tal razón, la única interpretación razonable y jurídicamente coherente es que el texto que se recoge en el artículo 7 primero.tres de la Ley 62/2003 es el que debería figurar como segundo párrafo del apartado tres del artículo 80 de la Ley del Impuesto en el apartado segundo del artículo 7 de la citada Ley de Medidas.

La segunda modificación que se introduce en el artículo 80 afecta a su apartado cuatro y está recogida en el apartado primero.cuatro del artículo 7 de la Ley 62/2003.

Este precepto regula la modificación de la base imponible por causa de impago por parte del deudor de la cantidad adeudada al empresario o profesional a falta de proceso concursal alguno. A tal efecto, la norma impone varios requisitos, fundamentalmente que hayan transcurrido dos años desde el devengo de la operación que resultó impagada y que se haya instado el cobro mediante reclamación judicial al deudor. Además, el precepto condicionaba la posibilidad de efectuar esta modifi-

cación de la base a la exigencia de que el destinatario de las operaciones fuera un empresario o profesional, es decir, no se admitía la modificación de la base si el destinatario no tenía tal condición. Éste es el primer aspecto que se modifica en la nueva redacción: desde 1 de enero de 2004 cabrá la modificación de la base en los casos de que el destinatario de la operación sea un particular, si bien que con el requisito de que la base imponible de la operación que resultó total o parcialmente impagada sea superior a 300 euros, cuota del Impuesto excluida. Esta regla resultará aplicable exclusivamente para operaciones devengadas a partir de la entrada en vigor de esta modificación, 1 de enero de este año, tal y como se desprende del contenido de la disposición adicional segunda.2 de la Ley 62/2003, es decir, a partir del año 2006, una vez que hayan transcurrido dos años desde el mencionado devengo, requiriéndose asimismo que se cumplan todos los requisitos exigidos en el precepto, y, en particular, que se haya instado el cobro mediante reclamación judicial.

Hay otro matiz que reseñar en lo que afecta a este cambio. El artículo establece que, en general, una vez modificada la base, ésta no deberá volver a rectificarse al alza aunque el sujeto pasivo obtuviese el cobro total o parcial de la contraprestación. Esta regla, ya existente, subsiste para el caso de que el deudor sea empresario o profesional, pero no resultará aplicable para el supuesto de que el deudor no actúe en tal condición. En este supuesto sí se debe modificar la base imponible al alza cuando se perciba el cobro total o parcial de la contraprestación, entendiéndose que la cuota del Impuesto está incluida en las cantidades percibidas y en la misma proporción que la parte de la contraprestación percibida.

Hay, por último, otra modificación en este apartado cuatro del artículo 80, que se plasma en el nuevo último párrafo que se añade a aquél. En virtud de la misma, si el acreedor desiste de su reclamación judicial ante el deudor se le impone la obligación de modificar nuevamente al alza la base imponible mediante la emisión de una nueva factura rectificativa en la que se repercuta la cuota procedente, que debe expedirse en el plazo de un mes a contar desde el referido desistimiento. Esta regla es aplicable en todo caso, es decir, tanto cuando el deudor es empresario o profesional como cuando no tiene tal condición. Debe añadirse que el criterio de la Administración tributaria sobre el particular ya era éste.

I.3. Obligaciones de facturación y justificación del derecho a deducir.

Los números cinco y seis del apartado primero del artículo 7 de la Ley 62/2003 modifican, respectivamente, y con efectos desde 1 de enero de 2004, los artículos 165.uno y 97.uno de la Ley del Impuesto. En el primer caso para excluir a las adquisiciones intracomunitarias de bienes de las operaciones por las que ha de emitirse factura («autofactura»), y en el segundo, para recoger entre los documentos que justifican el derecho a deducir la factura expedida por el proveedor de otro Estado miembro que efectúa la entrega, exenta, que determina la producción en territorio IVA de una adquisición intracomunitaria de bienes, siempre que, además, la cuota correspondiente a dicha adquisición esté debidamente reflejada en la declaración-liquidación periódica del sujeto pasivo. No nos extendemos en este momento en el comentario de estas modificaciones, pues en el que se efectúa al nuevo Reglamento de facturación se realiza una precisión sobre el sentido e implicaciones de las mismas.

I.4. Operaciones relativas a materiales de recuperación.

Como es sabido, la Ley del Impuesto fue modificada por la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, con la finalidad de establecer un régimen de exención para las entregas de determinados materiales de recuperación, que se concretaba en los artículos 20.uno.27.º y 26.cinco y apartado séptimo del anexo de aquella norma.

La Ley 62/2003 modifica enteramente este régimen, sustituyéndolo por la aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo. A tal fin se solicitó por España la pertinente autorización de inaplicación de la Sexta Directiva en base al procedimiento establecido en el artículo 27 de la misma, solicitud que ha de concretarse en breve plazo en la Decisión del Consejo que permita instaurar este sistema. En parecidos términos se ha conducido Italia. Debe recordarse que estas medidas de inaplicación de la Directiva vienen fundamentadas en la existencia de fraude en el desarrollo de estas operaciones, lo que justifica la adopción de mecanismos que vayan dirigidos a evitar la producción de aquél. Ésta es la causa que fundamentaba el anterior sistema de exención y que sustenta, asimismo, la aplicación de la inversión del sujeto pasivo.

Las modificaciones que este cambio determina en la Ley del Impuesto son de dos tipos. Por un lado, el artículo 7.tercero de la Ley 62/2003 deroga el número 27.º del apartado uno del artículo 20 y el apartado cinco del artículo 26, con la finalidad de hacer desaparecer el régimen de exención, que ya no resulta aplicable desde 1 de enero de 2004.

Por otro, se modifican el artículo 84 y el apartado séptimo del anexo de la Ley para concretar el alcance de la aplicación de la regla de inversión en estas operaciones y la descripción de los bienes que quedan enmarcados en la misma.

En el artículo 84 se añade una nueva letra c) en el número 2.º de su apartado uno, que establece que serán sujetos pasivos los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas a gravamen cuando se trate de:

- Entregas de desechos nuevos de la industria, desperdicios y desechos de fundición, residuos y demás materiales de recuperación constituidos por metales férricos y no férricos, sus aleaciones, escorias, cenizas y residuos de la industria que contengan metales o sus aleaciones.
- Las operaciones de selección, corte, fragmentación y prensado que se efectúen sobre los productos citados en el guión anterior.
- Entregas de desperdicios o desechos de papel, cartón o vidrio.
- Entregas de productos semielaborados resultantes de la transformación, elaboración o fundición de los metales no férricos referidos en el primer guión, con excepción de los compuestos por níquel. En particular, se considerarán productos semielaborados, los lingotes, bloques, placas, barras, grano, granalla y alambrón.

En todo caso se considerarán comprendidas en los párrafos anteriores las entregas de los materiales definidos en el apartado séptimo del anexo de la Ley.

Cabe reseñar que la aplicación de esta regla de inversión supone, con respecto al anterior régimen de exención, varios cambios. De un lado, la nueva regulación no tiene en consideración el carácter del empresario o profesional que transmite los bienes o a la circunstancia de que posea un establecimiento ni el monto de las operaciones que realiza, como ocurría en el régimen de exención, sino que aplica un criterio estrictamente objetivo referido a los bienes que son objeto de transmisión, que se determinan de una manera amplia en el anexo de la Ley. Además, debe resaltarse que esta regla se aplica también a ciertas entregas de productos semielaborados, como se recoge en el cuarto guión del texto de esta nueva letra c) del artículo 84.uno.2.º de la Ley. Por otra parte, y en segundo lugar, debe recordarse que se incluyen entre las operaciones que determinan la aplicación de esta regla no sólo las entregas sino también ciertos servicios, como puede comprobarse a la vista de la dicción del segundo guión antes transcrito.

I.5. Otras medidas.

Además de las modificaciones que se han comentado, la Ley 62/2003 contiene otras disposiciones que están en relación con el IVA. Pasamos a comentarlas.

1. La disposición adicional cuarta introduce una nueva disposición adicional sexta en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre régimen fiscal de las cooperativas, que versa sobre los programas operativos y planes de acción de las organizaciones de productores en el sector de frutas y hortalizas y en el sector de materias grasas.

Esta disposición establece que *«las actuaciones que realicen las organizaciones de productores, las asociaciones de organizaciones de productores u operadores y sus uniones, en cumplimiento de los programas operativos y planes de acción en cumplimiento de la normativa comunitaria reguladora de las organizaciones comunes de mercado de los sectores de frutas y hortalizas y de materias grasas no se consideran, en ningún caso, prestaciones de servicios»*.

Parece que la disposición puede tener relevancia en materia del IVA, en cuanto incide en el régimen que en el Impuesto es aplicable a las operaciones efectuadas por estas entidades, normalmente cooperativas, en desarrollo de las previsiones contenidas en los Reglamentos comunitarios que regulan la Organización Común de Mercado de estos bienes. Bien es cierto que cabe afirmar que de la misma no cabe extraer conclusiones referentes a su alcance o efectos, en tanto en cuanto de su contenido es difícil llegar a precisar esos extremos. Nos surgen múltiples dudas: ¿se está determinando que estas operaciones no resultan sujetas a efectos del Impuesto?, ¿cuál es el régimen aplicable si estas actuaciones se concretan en entregas de bienes?, ¿cuál es el régimen de deducciones aplicable a estas entidades cuando prestan servicios a sus asociados en el caso de que estas operaciones no puedan calificarse como prestaciones de servicios?, etc. Aunque excede

el objeto de este trabajo, debería tenerse en consideración la doctrina que sobre estas operaciones ha sentado la DGT: véase por ejemplo, entre otras, las contestaciones de 1 de octubre o 4 de diciembre de 1998.

2. La disposición adicional decimioctava de la Ley de Medidas regula el régimen del préstamo de valores, estableciendo en su apartado 2 e) que los servicios y operaciones relativos a estas operaciones se entenderán incluidos, en todo caso, en el ámbito de la exención prevista en el artículo 20.uno.18.º de la Ley del Impuesto.

3. La disposición adicional decimonovena de la Ley 62/2003 modifica la recientemente aprobada Ley de Medidas de Reforma Económica, Ley 36/2003, de 11 de noviembre, en concreto su disposición final séptima, dando nueva redacción a su contenido.

La disposición se refiere a los servicios de franqueo de envíos postales, prestados por empresas autorizadas, en nombre y por cuenta del operador que tiene encomendada la prestación del servicio postal universal, para establecer que le será aplicable la exención prevista en el artículo 20.uno.1.º de la Ley del Impuesto.

Esta redacción suprime expresiones que figuraban en la disposición final séptima de la Ley 36/2003, tales como la mención de que esta exención «seguirá siendo aplicable» o referencias al cálculo de la prorata. En cualquier caso, no se entiende bien el alcance de la referida disposición, y en especial a la vista de la interpretación que la DGT ha venido dando al nuevo régimen establecido en el desarrollo reglamentario de la Ley del Servicio Postal Universal.

Puede traerse a colación, a estos efectos, la contestación del 12 de noviembre de 2002, en la que, reiterando el criterio mantenido en otras contestaciones, el centro directivo ha manifestado que:

«El Real Decreto 1829/1999, de 3 de diciembre, ha aprobado el Reglamento por el que se regula la prestación de los servicios postales, en desarrollo de lo establecido en la Ley 24/1998, de 13 de julio, del Servicio Postal Universal y de Liberalización de los Servicios Postales.

El artículo 51.1 de este Reglamento señala lo siguiente:

"El operador al que se ha encomendado la prestación del servicio postal universal podrá prestar excepcionalmente, y por razón de servicio, alguna o algunas de las operaciones de su actividad, a través de la colaboración de otras entidades habilitadas al efecto, las cuales podrán, en su caso, actuar en nombre y por cuenta del mismo. Dichas operaciones deberán ser de carácter accesorio respecto de la actividad atribuida a dicho operador.

A efectos del párrafo anterior, se entenderá que estas operaciones tienen carácter accesorio exclusivamente cuando estén relacionadas con la recogida, el tratamiento, la clasificación o el transporte."

Por tanto, a partir de la entrada en vigor de este Reglamento, que conforme a la Disposición final segunda del Real Decreto por el que se aprueba, se produce el 1 de enero de 2000, existe la posibilidad de que otras entidades colaboren con el operador al que se encomienda la prestación del servicio postal universal, mención que cabe entender se refiere a los servicios públicos postales que cita la Ley 37/1992, pudiendo actuar dichas entidades colaboradoras en nombre y por cuenta del citado operador.

En consecuencia, en el caso de que la entidad consultante ajuste su actuación a lo dispuesto por el transcrito artículo 51 del Real Decreto 1829/1999, actuando en nombre y por cuenta del servicio público postal, entonces habrá que considerar que es este último el que presta el servicio de franqueo, quedando el mismo exento del Impuesto sobre el Valor Añadido en virtud del número 1.º del artículo 20.uno de la Ley 37/1992.

En otro caso, el importe del franqueo formará parte de la base imponible de las operaciones efectuadas por la entidad consultante, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 78, apartados uno y dos de la Ley 37/1992, debiéndose aplicar el tipo que corresponda a la operación principal, en este caso, según se indica en el escrito de consulta el 4 por ciento, por tratarse de bienes incluidos en el artículo 91, apartado dos, 1, 2.º de dicha Ley o bien el general del 16% cuando sea este el que resulte aplicable según se señala en dicho escrito, siendo indiferente a estos efectos que se expidan facturas independientes que documenten ambos conceptos; la entrega y el franqueo.»

4. La disposición adicional trigésima cuarta de la Ley de Medidas regula el régimen fiscal del acontecimiento «Copa América 2007». Entre las diversas medidas plasmadas en esta disposición, las referentes al IVA se hallan en el apartado cinco.

Las previsiones que se contienen en el mismo pueden estructurarse de la siguiente manera:

- Régimen de exenciones.

El apartado cuatro de esta disposición concreta que las mercancías que se importen para la celebración y desarrollo de este acontecimiento podrán permanecer acogidas al amparo del régimen aduanero de importación temporal por un plazo máximo de 48 meses desde su vinculación al mismo, estableciéndose una fecha límite del 30 de junio de 2008 para su desvinculación de aquél. La fijación de este plazo supone doblar el de 24 meses establecido con carácter general. Esta previsión tiene su relevancia a efectos del Impuesto, como recoge el apartado cinco.³, que concreta que será aplicable el régimen de exenciones previsto en el artículo 24 de la Ley respecto de las operaciones relacionadas con los bienes vinculados al régimen de importación temporal con exención total de derechos. Esto determina que la entrada de bienes en el territorio de aplicación del Impuesto que queden vinculados al citado régimen no determinará la producción del hecho imponible, importación, tal y como se deriva del artículo 18 de la Ley, y que resultarán exentas las entregas de tales bienes, las prestaciones de servicios relacionadas directamente con tales entregas, con la importación de los bienes y con éstos, de acuerdo al artículo 24 de la Ley, desarrollado en el artículo 12 del Reglamento.

- Adquisiciones intracomunitarias asimiladas.

El plazo reseñado en el guión anterior tiene también aplicación en relación con las adquisiciones intracomunitarias asimiladas que regula el artículo 16.2.º de la Ley, transferencias de bienes. En efecto, cabe recordar que el artículo 9.3.º de la Ley establece en su letra g) que quedarán excluidas de la sujeción como transferencias de bienes las que se utilicen para la realización de la operación consistente en la utilización temporal de dichos bienes, por un período que no exceda de 24 meses, en el territorio de otro Estado miembro en el interior del cual la importación del mismo bien procedente de un país tercero para su utilización temporal se beneficiaría del régimen de importación temporal con exención total de los derechos de importación. El plazo citado, a efectos de los bienes que se utilicen temporalmente en la celebración y desarrollo de la «Copa América 2007» será el antes citado de 48 meses, tal y como dispone el apartado cinco.4 de esta disposición. Es decir, los bienes que sean trasladados desde otro estado miembro por un empresario o profesional para afectarlos a su actividad en el territorio de aplicación del Impuesto para su utilización en este acontecimiento no generarán transferencia de bienes gravada, en tanto en cuanto si fueran importados procedentes de territorios terceros podrían quedar vinculados al régimen de importación temporal con exención total de derechos, con el plazo máximo de 48 meses que ha de concluir en todo caso antes de 30 de junio de 2008 como antes se expuso.

- No aplicación de la regla de utilización o consumo efectivo del artículo 70.dos.

El apartado cinco.5 de la disposición que estamos comentando establece que no se aplicará la regla del apartado dos del artículo 70 de la Ley del Impuesto en relación con los servicios enumerados en el apartado uno.5.º B) del tal precepto (los servicios denominados «profesionales» cuya localización sigue, para operaciones entre empresarios, la regla de la sede del destinatario) cuando sean prestados por las personas jurídicas residentes en España, constituidas con motivo del acontecimiento por la entidad organizadora o por los equipos participantes, y que estén en relación con la organización, la promoción o el apoyo del mismo. Esto supone que un servicio de esta naturaleza (por ejemplo, los de publicidad, patrocinio o promoción) prestados desde el territorio de aplicación por un equipo participante en favor de una empresa no comunitaria, que resultaría no sujeto de acuerdo a las reglas establecidas en el artículo 70.uno.5.º A) de la Ley, no podrá sujetarse al IVA en aplicación del apartado dos de tal artículo, aunque la entidad destinataria utilice o consuma efectivamente tales servicios en el citado territorio (por ejemplo, porque efectúe aquí ventas de sus productos, que son promocionados por el servicio que le presta el mencionado equipo participante en la Copa).

- Plazo de declaración y devoluciones.

El apartado cinco de la disposición que estamos comentando concreta en su número 2 que los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación que soporten o satisfagan cuotas como consecuencia de la realización de operaciones relacionadas con la Copa tendrán derecho a la devolución de dichas cuotas al término de cada período de liquidación, quedando éste fijado en el plazo mensual. Esta previsión es aplicable tanto para las devoluciones a no establecidos del artículo 119, como para los que queden obligados a declarar, ingresando las cuotas de las que sean sujetos pasivos y deduciendo las cuotas soportadas o satisfechas, sean o no establecidos. En tal sentido el precepto establece que esta regla será igualmente aplicable a la entidad organizadora del acontecimiento.

tecimiento, a los equipos participantes y a las personas jurídicas constituidas en España, con motivo del acontecimiento por la entidad organizadora o por los equipos participantes, y a los establecimientos permanentes constituidos en España por aquélla o éstos.

Quienes queden obligados a presentar declaración-liquidación por realizar operaciones de las que sean sujetos pasivos deben presentar mensualmente la declaración, en los plazos ya conocidos a estos efectos, contando además con el derecho a solicitar la devolución mensualmente.

Además, y en cuanto a las devoluciones en aplicación de las reglas establecidas en el artículo 119 a los no establecidos que cumplan los requisitos fijados en tal precepto, el apartado cinco establece en su número 1 que no resultará exigible el requisito de reciprocidad de trato, predicable para los empresarios o profesionales no comunitarios en ese artículo, cuando se trate de la devolución de las cuotas soportadas o satisfechas como consecuencia de la realización de operaciones relacionadas con la celebración de la «Copa América 2007».

II. EL NUEVO REGLAMENTO SOBRE OBLIGACIONES DE FACTURACIÓN

II.1. Introducción.

El Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre (BOE del 29), ha derogado el Real Decreto 2402/1985, aprobando a la vez un nuevo Reglamento regulador de la obligación de expedición de factura. En virtud de la disposición transitoria única del citado Real Decreto 1496/2003, para las operaciones que se realicen a partir del 1 de enero de 2004, el nuevo Reglamento es la norma que resulta de aplicación en su documentación, por lo que resulta imprescindible su conocimiento.

Con carácter previo a su estudio, hay que señalar que el nuevo Reglamento de facturación no supone una revolución con respecto a su predecesor, ya que tanto en las operaciones por las que ha de expedirse factura como en cuanto a su contenido, se trata de una norma ciertamente continuista con aquél. Sin embargo, no es menos cierto que son numerosos los matices o cambios que se introducen por el nuevo Reglamento. En aras de la brevedad, en este apartado, nos centraremos en los aspectos novedosos de la nueva regulación reglamentaria.

El nuevo Reglamento está integrado por 26 artículos, estructurados en tres Títulos. El primero de ellos, el preliminar, comprende el artículo 1 y tiene carácter introductorio. El Título I está dedicado de forma específica a regular las obligaciones de facturación en el IVA y contiene el grueso de las disposiciones a lo largo de 23 artículos (del 2 al 24). Por su parte, el Título II, artículos 25 y 26, se refiere a las obligaciones de facturación a efectos de otros tributos. Además, el Reglamento tiene cinco disposiciones adicionales.

Las razones que justifican la aprobación de un nuevo Reglamento regulador de la obligación de facturación son dos:

- Por una parte, hay que citar la Directiva 2001/115/CE, de 20 de diciembre, en la que el Consejo de Ministros de la Unión Europea armonizó esta obligación a los efectos del IVA. De las diferentes novedades que supone esta Directiva iremos dando cuenta más adelante.
- En segundo lugar, debe advertirse que la norma predecesora de la que se aprueba, el Real Decreto 2402/85, data de 18 de diciembre de 1985. Pese a las diversas modificaciones introducidas a lo largo de los años, se trataba de una norma que precisaba de una actualización en la que se tuvieran en cuenta tanto la experiencia adquirida en su aplicación como la evolución de las prácticas empresariales.

II.2. Operaciones por las que hay que expedir factura.

La primera cuestión que hay que determinar cuando se analiza la obligación de expedición de factura es la relativa a las operaciones por las que es preceptiva dicha expedición.

En lo relativo a entregas de bienes y prestaciones de servicios, el nuevo Reglamento de facturación parte de un enunciado, contenido en su artículo 2.1, de gran generalidad: la obligación de expedición abarca al conjunto de las operaciones que los empresarios o profesionales realizan en el desarrollo de su actividad, tanto si se trata de operaciones sujetas y no exentas, que son las operaciones en las que la factura cumple su función dual de elemento formal de la repercusión y justificante para el ejercicio del derecho a la deducción, como si son operaciones sujetas pero exentas o no sujetas. Lo mismo cabe decir, de entrada, de las operaciones que se realizan por empresarios o profesionales acogidos a cualquiera de los regímenes especiales del IVA; el punto de partida de la nueva regulación reglamentaria es la expedición de factura por cualesquiera operaciones que realicen, sin perjuicio de las excepciones que se establecen con posterioridad.

Puede decirse, pues, que la técnica normativa que se utiliza en el nuevo Reglamento sobre obligaciones de facturación consiste en el establecimiento de una obligación de expedir factura de gran amplitud para después excepcionar las operaciones para las cuales así se establezca. De hecho, el mismo artículo 2.1 del Reglamento de facturación dispone que las únicas excepciones a la referida obligación de expedir factura serán las que señale el mismo Reglamento.

Pese a que la obligación de expedir factura se extiende con carácter general a todas las operaciones efectuadas por los empresarios o profesionales del IVA, como ya hemos dicho, dicha obligación puede considerarse atemperada en función de la trascendencia que la documentación de determinadas operaciones tenga a efectos del correcto funcionamiento de dicho Impuesto. Evidentemente, esta trascendencia se produce para las operaciones sujetas al IVA, respecto a las cuales la factura cumple la conocida función dual de instrumento formal de repercusión del tributo y justificante formal del derecho a la deducción. A su vez, para las operaciones en las que no se produce la repercusión, tanto sujetas pero exentas como no sujetas, la expedición de la factura y su registro es fundamental para la correcta determinación del alcance del derecho a la deducción, en función del régimen de las mismas.

El punto más problemático en este contexto es, sin duda, el de la expedición de factura por las operaciones no sujetas al IVA, ya que el citado artículo 2.1 del Reglamento de facturación obliga a dicha expedición. En buena lógica, por las operaciones que no tengan incidencia alguna en la liqui-

dación del IVA correspondiente a empresarios o profesionales no será obligatoria la expedición de factura. Consecuencia de lo anterior, y en una interpretación sistemática y razonable de la norma, esta mención habría de interpretarse en los siguientes términos:

- Pese a tratarse de operaciones no sujetas, no procede la expedición de factura por las operaciones realizadas por quienes no actúan como empresarios o profesionales, ya que la obligación de expedir factura únicamente viene referida a éstos.
- En cuanto a las operaciones no sujetas en virtud de lo dispuesto en el artículo 7 de la LIVA, ha de concluirse que tampoco procede expedir factura, ya que los precedentes comunitarios de la no sujeción que se establece en este precepto responden, bien a la falta de la condición subjetiva de empresario o profesional (ordinales 5.º, 6.º, 8.º, 9.º y 11.º), bien a que las operaciones en cuestión han de considerarse como no existentes a los efectos del Impuesto (ordinales 1.º, 2.º, 3.º, 4.º, 7.º, 10.º y 12.º).
- Las operaciones no sujetas en las que la expedición de factura cobra pleno sentido son aquellas en las que el fundamento de la no sujeción se encuentra en las reglas de localización del hecho imponible (arts. 68 a 74 de la LIVA).

El apartado 2 de este mismo artículo 2 del Reglamento de facturación relaciona una serie de supuestos para los cuales se establece de modo particular la citada obligación de expedición. Habida cuenta de la amplitud con la que se configura la obligación de expedir factura, esta relación se podría considerar redundante; sin embargo, la trascendencia de esta colección de supuestos se encuentra, en primer lugar, en la imposibilidad de que en la mayor parte de los mismos se puedan aplicar las medidas de excepción que se contienen en el artículo 3, que después analizaremos, en segundo lugar, en el hecho de que no cabe la expedición de tickets o documentos sustitutivos cuando de estas operaciones se trata.

A modo de resumen, las operaciones por las que obligatoriamente ha de expedirse factura son las siguientes:

Operaciones por las que, en particular, ha de expedirse factura
Operaciones realizadas para empresarios o profesionales.
Cualquier supuesto en que el destinatario lo exija para el ejercicio de derechos de naturaleza tributaria.
Entregas intracomunitarias exentas conforme al artículo 25 LIVA.
Ventas a distancia procedentes de otros Estados miembros localizadas en territorio IVA.
Exportaciones de bienes exentas conforme al artículo 21.1.º y 21.2.º, excepto ventas en tiendas libres de impuestos.
Entregas de bienes con instalación o montaje del artículo 68.dos.2.º LIVA.
Operaciones para personas jurídicas que no actúan como empresarios o profesionales o entidades del artículo 2 LRJAP-PAC.

Esta relación no es nueva, ya que tiene su precedente en el artículo 2.3 del Real Decreto 2402/85. Respecto a su predecesor, el artículo 2.2 del nuevo Reglamento de facturación incorpora las siguientes novedades:

- Se señala con mayor claridad la obligación de expedir factura no sólo cuando el destinatario tiene derecho a deducir en base o en cuota las cantidades de que se trate en los tributos de que sea sujeto pasivo, sino en cualquier otro supuesto en que el destinatario tenga la condición de empresario o profesional y actúe como tal o pretenda el ejercicio de cualquier derecho de naturaleza tributaria con soporte en la correspondiente factura. Es importante aclarar que, en caso de que la factura no se exija para ser utilizada como soporte documental para el ejercicio de un derecho de naturaleza tributaria, el soporte jurídico para dicha exigencia no podrá ser el Reglamento sobre obligaciones de facturación, de manera que habrá que acudir a otras normas que pudieran ser de aplicación.
- Se añaden dos nuevos supuestos preceptivos conforme a la normativa comunitaria; se trata, de una parte, de las ventas a distancia que, conforme a las reglas reguladoras de las mismas, hayan de considerarse efectuadas en territorio IVA (art. 68.tres y cinco LIVA) y, de otra, de las ventas con instalación o montaje para su puesta a disposición del adquirente (art. 68.dos.2.º LIVA).
- Se han suprimido dos supuestos específicos, relativos a ciertas ejecuciones de obra de albañilería que tributan al tipo reducido (art. 91.uno.2.15.º LIVA) y a entregas de oro de inversión para las cuales se renuncia a la exención (art. 140 bis LIVA). Respecto a estas últimas, debe señalarse que, en la medida en que no hay supuesto de excepción previsto para las mismas, deberá expedirse factura en todo caso y sin excepción. En cuanto a las ejecuciones de obra de albañilería que tributan al tipo reducido, ocurre en numerosas ocasiones que se trata de operaciones realizadas por empresarios acogidos al régimen simplificado, en cuyo caso quedan relevados de la obligación de expedir factura, con excepciones que con carácter general no van a ser de aplicación en este caso, dada la configuración del supuesto de tributación reducida.

Junto con los supuestos en que la expedición de factura es obligatoria, el artículo 3 del Reglamento de facturación señala una serie de operaciones para las cuales no hay obligación de expedir factura. En particular, y por lo que respecta a los regímenes especiales, la determinación de las operaciones por las que han de expedir factura o tique se efectúa con mayor claridad, ya que en el artículo 3 del Reglamento de facturación se señala las operaciones que están obligados a documentar y las que no. La única excepción a esta unificación normativa se refiere a las operaciones por las cuales quien las realiza tributa en régimen de estimación directa en el IRPF, por las que habrá de expedir factura en todo caso. Esta obligación se establece en el artículo 26 del Reglamento de facturación.

Todas estas operaciones son las que se resumen en el cuadro siguiente:

OPERACIONES POR LAS QUE NO HAY OBLIGACIÓN DE EXPEDIR FACTURA

Operaciones	Excepciones
Operaciones exentas artículo 20 LIVA.	1) Exenciones sanitarias. 2) Exenciones inmobiliarias (salvo arrendamientos). 3) Exenciones técnicas. 4) Materiales de recuperación (1).
Empresarios en recargo de equivalencia.	1) Operaciones de facturación obligatoria (art. 2.2 Reglamento). 2) Autofacturas. 3) Operaciones inmobiliarias con renuncia. 4) Operaciones en estimación directa en IRPF (2).
Empresarios en régimen simplificado.	1) Operaciones de facturación obligatoria (art. 2.2 Reglamento). 2) Autofacturas. 3) Operaciones con módulo en función del volumen de ingresos. 4) Ventas de activos fijos.
Operaciones que autorice el Departamento de Gestión Tributaria.	1) Operaciones de facturación obligatoria (art. 2.2 Reglamento). 2) Autofacturas.
Empresarios en REAGP.	1) Autofacturas. 2) Ventas de inmuebles afectos a la actividad. 3) Operaciones en estimación directa en IRPF (2).
Empresarios en régimen de estimación objetiva.	1) Las correspondientes al régimen especial de IVA que apliquen. 2) Operaciones con módulo en función del volumen de ingresos.

- (1) La exención relativa a las entregas de materiales de recuperación se ha derogado desde el 1 de enero de 2004 con la entrada en vigor de la LMFAOS para 2004. Véase punto I.4.
- (2) El régimen de estimación directa del IRPF es compatible con el régimen especial del recargo de equivalencia del IVA. A su vez, en cuanto al régimen especial de agricultura, ganadería y pesca, hay actividades excluidas del régimen de estimación objetiva del IRPF que, sin embargo, están incluidas en el citado régimen especial del IVA. Por último, en cuanto al régimen simplificado, la realización de actividades en estimación directa en IRPF implica la exclusión del régimen simplificado en el IVA, salvo en ciertos supuestos de inicio de la actividad. En cualquier caso, no puede haber operaciones por las cuales la tributación en el IVA se realice en el régimen simplificado y en el IRPF en el régimen de estimación objetiva.

La principal novedad que introduce el nuevo Reglamento de facturación en cuanto a la obligación de expedir factura se contiene en su artículo 2.3, en consonancia con la modificación de los artículos 97 y 165 LIVA operada por la Ley 62/2003. Esta modificación consiste en la supresión de las autofacturas para la documentación de las adquisiciones intracomunitarias de bienes.

Con anterioridad a esta modificación, el artículo 165.uno LIVA establecía la obligación de expedir factura (denominada documento equivalente hasta el 31-12-2002) por la realización de adquisiciones intracomunitarias de bienes, siendo este documento el que había de utilizarse como justificante del derecho a la deducción de las cuotas a ingresar, conforme al artículo 97.uno.3.º LIVA. La exigencia de esta factura se justificaba por la enorme disparidad en el contenido de las facturas a expedir en origen por parte del empresario que realizaba la entrega de las mercancías, lo cual movió al legislador a la creación de esta figura –el documento equivalente– cuando se estableció el denominado régimen transitorio para los intercambios intracomunitarios en 1993. Este documento equivalente, que, como ya se ha dicho, se ha denominado factura en el último año de su existencia para este tipo de operaciones, era un documento que había de cumplir las mismas exigencias de contenido que el resto de facturas expedidas por los empresarios o profesionales.

Desde el punto de vista del derecho comunitario, el artículo 18.1 e) de la Sexta Directiva establece dos requisitos en cuanto a la justificación formal del derecho a la deducción de las cuotas satisfechas por adquisiciones intracomunitarias de bienes:

- Disponer de la factura que ha de expedir el proveedor de las mercancías. Recordemos que es obligatorio en todo caso expedir factura completa por las entregas intracomunitarias, pues así lo establece el artículo 22.3 a) de la misma Directiva, en relación con su artículo 28 quáter.A, sin posibilidad de excepción.
- Consignar en la declaración a que se refiere el artículo 22.4 de la Directiva (se trata de la declaración periódica que han de presentar los empresarios o profesionales) los datos necesarios para la determinación de la cuota correspondiente a la citada adquisición intracomunitaria.

La Directiva 2001/115/CE, como ya hemos dicho, ha supuesto la armonización de las condiciones de facturación en la UE, unificando el contenido de las facturas. En consecuencia, la factura que expida el empresario o profesional que realice la entrega que da lugar a la adquisición intracomunitaria (recordemos que es obligatorio en todo caso la expedición de factura por estas operaciones, aunque no lo hemos apuntado como novedad, ya que es una obligación que ya existía en el Real Decreto 2402/1985), será una factura con un contenido análogo al que establece el artículo 6 del Reglamento de facturación.

En consonancia con el precepto comunitario y con la armonización del contenido de las facturas a que se ha hecho referencia, la nueva redacción del artículo 97.uno.3.º LIVA señala los requisitos que han de cumplirse para la justificación formal del derecho a la deducción de las cuotas satisfechas por adquisiciones intracomunitarias de bienes. Estos requisitos son los siguientes:

- 1.º Disponer de la factura original expedida por quien realice una entrega que dé lugar a una adquisición intracomunitaria de bienes sujeta al Impuesto.

- 2.º Que dicha adquisición esté debidamente consignada en la declaración-liquidación a que se refiere el artículo 164.uno.6.º LIVA.

Así pues, cumplido el requisito de que la operación haya sido correctamente consignada en la declaración periódica a presentar por el empresario o profesional adquirente de las mercancías (modelos 300 ó 320), será la factura en que se documente la entrega exenta en origen la que opere como justificante del derecho a la deducción.

A este respecto, es importante tener en cuenta igualmente las siguientes cuestiones:

- 1.^a No se ha resucitado el conocido como «decalaje» que en su día existió para la deducción de las cuotas satisfechas por adquisiciones intracomunitarias, como consecuencia del cual las cuotas ingresadas con la presentación de una declaración-liquidación eran deducidas en la declaración-liquidación siguiente. En consecuencia, subsiste el actual esquema de deducción de las cuotas correspondientes a estas operaciones en la misma declaración en la que se procede a su consignación e ingreso.
- 2.^a Se ha modificado de modo correlativo el sistema de registro para estas operaciones, ya que, no habiendo factura ni documento alguno que expedir, se ha suprimido la obligación de registrar las otras autofacturas en el libro-registro de facturas expedidas. En su sustitución, se ha establecido la obligación de registrar las facturas recibidas de los proveedores que realizan las entregas exentas que dan lugar a las adquisiciones intracomunitarias sujetas; no obstante, el hecho de que se trate de facturas en las que se documentan operaciones exentas ha conducido a que, junto a la anotación de los datos contenidos en las mismas, el artículo 64 RIVA, según la redacción dada por el Real Decreto 1496/2003, obligue a la consignación de la cuota correspondiente a estas operaciones.
- 3.^a Aunque el nuevo sistema aligera la presión fiscal indirecta o el coste del cumplimiento de las obligaciones formales para las empresas, adecuándose a la ortodoxia que establece al respecto la Sexta Directiva, lo cierto es que tiene igualmente algún inconveniente. Hasta el 31-12-2003, los medios formales para la justificación de las cuotas correspondientes a estas operaciones estaban bajo control de los empresarios o profesionales adquirentes de las mismas, desde el 1-1-2004 los medios en cuestión han de ser expedidos por los proveedores, generalmente no establecidos en el territorio IVA. Evidentemente, cualquier controversia que se pueda producir en este ámbito será mucho más difícil de resolver, con independencia de la claridad con la que la Sexta Directiva establece la obligación de expedir factura por estas operaciones.

El resto de aspectos relativos al alcance de la obligación de expedir factura por operaciones realizadas en el régimen general del IVA no han sufrido cambios respecto a su regulación en el Real Decreto 2402/1985, sin perjuicio de la que la elaboración de una nueva regulación sobre la materia haya obligado a la definición de dicha obligación de un modo distinto.

II.3. El cumplimiento de la obligación de expedir factura.

Una vez hemos determinado las operaciones por las que ha de expedirse factura, el siguiente paso es la determinación precisa del documento a expedir y de su contenido. El Real Decreto 2402/1985 contemplaba dos clases de documentos; lo que podíamos denominar factura completa, que era la que iba a justificar el derecho a la deducción de las cuotas soportadas por el destinatario, y el denominado «ticket» o documento sustitutivo, que no podía cumplir dicha función.

El nuevo Reglamento de facturación permite el cumplimiento de la obligación de expedir factura mediante la expedición de diversos documentos:

- 1.^a A través de la expedición de la que usualmente se denomina «factura completa». Ésta será la factura que cumpla el conjunto de requisitos que establece el artículo 6 del Reglamento de facturación y que, evidentemente, justificará para su destinatario el derecho a la deducción de las cuotas soportadas que se documenten en ella, cumplidos los demás requisitos cuyo cumplimiento se exige para el nacimiento de este derecho.
- 2.^a Mediante la expedición de la que calificaremos «factura completa simplificada». Se trata de los documentos a que se refiere el artículo 6.7 del Reglamento de facturación y que se pueden expedir únicamente en los supuestos que cita dicho precepto, transposición a nuestro derecho de lo dispuesto por el artículo 22.9 d) de la Sexta Directiva. Estos documentos justifican el derecho a la deducción, tal y como establece de forma expresa el apartado 9 del mismo artículo 6 del Reglamento de facturación.

Sin perjuicio de las medidas de simplificación que se contenían en el Real Decreto 2402/1985, esta posibilidad es completamente novedosa en nuestro derecho.
- 3.^a Mediante la expedición de una «factura abreviada», como denominaremos a las facturas a que se refiere el artículo 6.8 del Reglamento de facturación, ya que sólo se pueden expedir cuando el destinatario es un particular. Para este tipo de facturas se mantiene en el Reglamento de facturación la facultad de no consignar el domicilio de las personas físicas que no sean empresarios o profesionales o de no identificar al destinatario de las operaciones que no sea empresario o profesional si su importe es inferior a 100 € (este importe se ha elevado, ya que antes se encontraba en 90,15 €). Los documentos que se expidan aprovechando estas posibilidades de simplificación, sin embargo, no pueden justificar el derecho a la deducción por la sencilla razón de que sus destinatarios no son empresarios o profesionales. Así lo dispone, además, el artículo 6.9 del Reglamento de facturación al disponer que sólo los documentos que cumplan los requisitos que establecen los apartados 1 a 7 de dicho artículo 6 les atribuye el carácter de factura a efectos de dicha justificación.
- 4.^a Expidiendo un tique o documento sustitutivo, ello en los supuestos que establece el artículo 4 del Reglamento de facturación y con el contenido que se establece en su artículo 7. De acuerdo con el apartado 3 del mismo artículo 4 del Reglamento de facturación, estos documentos no operan como justificantes del derecho a la deducción.

La obligación de expedir factura podrá ser cumplida mediante la expedición de tique y copia del mismo siempre que:

1. El importe, IVA incluido, de las operaciones documentadas en el mismo no exceda de 3.000 euros.
2. Cuando se trate de documentar las operaciones enumeradas en dicho precepto, o bien las que, en su caso, autorice el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

El Reglamento de facturación no ofrece una definición de tique, limitándose a señalar que cualquier documento que reúna los requisitos establecidos en el artículo 7 de dicho Reglamento, expedido en los supuestos previstos en su artículo 4.1, tendrá dicha consideración, con independencia de cual sea su denominación, su diseño o presentación.

No existe, pues, un modelo predefinido de tique en el Reglamento de facturación. Hay que señalar que como en el caso de las facturas, además de los datos o requisitos que han de contener los tiques para ser considerados como tales, estos últimos pueden contener otros datos o requisitos, obligatorios o voluntarios.

El artículo 4.1 del Reglamento de facturación enumera las operaciones en las que pueden expedirse tiques en lugar de facturas, enumeración que se completa con la relación de supuestos u operaciones en las que, en ningún caso pueden expedirse tiques, contenida en el apartado 2 de dicho precepto. Respecto de su anterior regulación en el derogado Real Decreto 2402/1985, los cambios más importantes se resumen seguidamente:

1. Ventas al por menor: Se ha mejorado técnicamente dicho concepto, precisando el concepto, con respecto al artículo 4.2 a) del Real Decreto 2402/1985, en un doble sentido:
 - 1) Atendiendo a sus características objetivas, complementadas por su envasado, presentación o estado de conservación.
 - 2) Delimitando una utilización más amplia, no sólo referida a la industrial sino a cualquier actividad empresarial o profesional.
2. Servicios de hostelería: Se han subsumido en una sola letra los servicios comprendidos en las letras e) y f) del artículo 4.2 del derogado Real Decreto 2402/1985.
3. Servicios de tintorería y lavandería: Se han añadido dichos servicios.
4. Utilización de autopistas de peaje: Se han añadido dichos servicios.

Dos cuestiones más que tienen que ver con los tiques son las siguientes:

- 1.^a La expedición de tique es únicamente un medio alternativo para el cumplimiento de la obligación de expedir factura. En consecuencia, si no hay tal obligación, tampoco procede la expedición de un tique. Esto es especialmente importante en relación con los empresarios o profesionales acogidos a los regímenes especiales del Impuesto, para los cuales, como hemos visto, hay importantes medidas de simplificación en cuanto a la documentación de las operaciones.
- 2.^a Para las operaciones que se señalan en el artículo 2.2 del Reglamento de facturación no cabe el cumplimiento de la obligación de expedir factura mediante la expedición de un tique. Dichas operaciones, pues, han de documentarse mediante la expedición de una factura. Lo mismo cabe decir para los supuestos de rectificación de las cuotas repercutidas. Ambas circunstancias se señalan de forma expresa en el propio artículo 4.2 del Reglamento de facturación.

II.4. La expedición de factura por clientes o por terceros.

El artículo 5 del Reglamento de facturación regula una práctica que ya se había admitido como ajustada a derecho por la DGT pero que adolecía de una regulación detallada sobre la misma. Se trata de la posibilidad de que la confección material de las facturas se encomiende por los empresarios o profesionales a terceros o a los destinatarios mismos de las operaciones.

En todo caso, es fundamental tener en cuenta que lo que se atribuye a terceros o a clientes es la confección material de las facturas, pero sin que en modo alguno esta atribución incida en la responsabilidad que incumbe al empresario o profesional que realizó la operación que se factura. En consecuencia, de cualquier incidencia que se pueda derivar de dicha expedición será responsable quien realizó la operación.

Asimismo, hay que destacar que las facturas así expedidas lo son en todo caso en nombre y por cuenta del empresario o profesional que ha realizado la operación. En consecuencia, la apariencia de estas facturas será idéntica a la de las facturas expedidas por el propio empresario o profesional, al menos en cuanto a la información contenida en las mismas.

Para el caso de que la factura se expida por un tercero, el Reglamento de facturación no impone más requisitos que los ya expuestos, con una cautela específica para el caso de que el tercero al que se encomiende la expedición no esté establecido en la Comunidad, Canarias, Ceuta o Melilla; en tal caso, será preceptiva la autorización previa de la AEAT.

Cuando la confección de las facturas se encomienda a los destinatarios de las operaciones, la regulación reglamentaria es bastante más exigente, lo cual es lógico si tenemos en cuenta que son dichos destinatarios los que van a utilizar dichas facturas para el ejercicio de su derecho a la deducción. Los requisitos a cuyo cumplimiento se condiciona esta práctica son los siguientes:

- 1.º Ha de existir un acuerdo previo formalizado por escrito entre las partes autorizando la expedición y en el que se especifique el ámbito de las operaciones cuya facturación se puede realizar a través de este procedimiento.
- 2.º El destinatario de las facturas deberá remitir copia a su proveedor de bienes o servicios, remisión que ha de realizarse en los plazos previstos en el artículo 9 del Reglamento de facturación. El establecimiento de este plazo se justifica por la necesidad de dar posibilidad al empresario que realizó la operación de proceder por sí mismo a la expedición de la factura para el caso de que no esté de acuerdo con la factura expedida por su cliente. Esta remisión se puede realizar por medios electrónicos.
- 3.º Las facturas expedidas a través de este procedimiento han de ser aceptadas por los proveedores de los bienes o servicios. Aunque se establezca este principio, su instrumentación práctica se realiza previendo la posibilidad de que estas facturas se rechacen por el empresario o profesional en cuyo nombre se expiden las operaciones, de forma que las facturas no rechazadas en el plazo de 15 días, se dan por válidamente expedidas.

Hay un último requisito que es común a cualquiera de las facturas expedidas por terceros o por los clientes, consistente en la obligación de que las mismas se incluyan en series separadas del resto de las facturas. Este requisito, que se establece en el artículo 6.1 a) del Reglamento de facturación, es de pura lógica, si tenemos en cuenta lo dificultoso que resultaría hacer depender la numeración de las facturas así expedidas de la numeración del resto de las facturas.

II.5. Requisitos de los documentos de expedición obligatoria.

II.5.1 Requisitos de las facturas.

El artículo 6 del Reglamento de facturación establece los requisitos que han de constar en lo que hemos denominado «factura completa». Del contenido de este precepto y de su comparación con las normas de referencia tenemos lo siguiente:

Artículo 6 Reglamento de facturación	Sexta Directiva	RD 2402/1985	Comentario
Artículo 6.1 a)	Artículo 22.3.b, primer párrafo, 2.º guión	Artículo 3.1.1.º	<p>La novedad más importante consiste en que el Reglamento de facturación ha establecido una serie de supuestos en los que es obligatorio la expedición de facturas mediante series específicas. Son los siguientes:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Supuestos de inversión del sujeto pasivo previstos en el artículo 84.uno.2.º y 3.º LIVA y de adquisiciones de oro de inversión con renuncia a la exención, artículo 140 quinque LIVA. 2. Expedición de facturas por el destinatario de las operaciones efectuadas por el sujeto pasivo. 3. Expedición de facturas por terceros contratados por el sujeto pasivo para realizar dicha tarea. 4. Facturas rectificativas. 5. Adjudicaciones en procedimientos administrativos y judiciales de ejecución forzosa. 6. Facturas expedidas por agencias de viaje cuando actúen como mediadoras en nombre y por cuenta ajena en determinadas operaciones (disposición adicional 4.ª del Reglamento de facturación). 7. Expedición simultánea de facturas y tiques [art. 7 a).4.º del Reglamento de facturación] <p>Asimismo, se aclara que la expedición de facturas en series separadas se puede realizar siempre que existan razones que lo justifiquen. Estas razones pueden ser de cualquier índole.</p>
Artículo 6.1 b)	Artículo 22.3.b, primer párrafo, 1.º guión	Artículo 3.1.4.º	<p>Se ha suprimido la obligación de consignar el lugar de expedición de las facturas. Si la fecha de expedición de las facturas coincide con la de realización de las operaciones no será necesario consignar esta última, en otro caso será preceptiva la consignación de ambos datos. Obviamente, con ello se busca la garantía de que el Impuesto se ingresa en el momento adecuado.</p>
Artículo 6.1 c)	Artículo 22.3.b, primer párrafo, 5.º guión	Artículo 3.1.2.º	<p>El precepto precisa, aunque ya era un tema resuelto por la doctrina de la DGT, que en las facturas expedidas en los supuestos de inversión del sujeto pasivo, deberán constar los datos del propio sujeto pasivo obligado a su expedición como expedidor y como destinatario. Además, en estas facturas se hará constar la mención de los datos correspondientes datos del proveedor.</p>

Artículo 6 Reglamento de facturación	Sexta Directiva	RD 2402/1985	Comentario
Artículo 6.1 d)	Artículo 22.3.b, primer párrafo, 3.º y 4.º guión y segundo párrafo	Artículo 3.1.2.º	<p>En todo caso ha de constar en factura el NIF del expedidor con el que se ha realizado la operación, bien sea el atribuido por la Administración española o la de otro Estado miembro de la Comunidad.</p> <p>Sin embargo, sólo es obligatorio consignar el NIF del destinatario en los casos expresamente previstos en el artículo 6.1 d), segundo párrafo del Reglamento de facturación.</p> <p>El precepto precisa, aunque ya era un tema resuelto por la doctrina de la DGT, que en las facturas expedidas en los supuestos de inversión del sujeto pasivo, deberá constar el NIF del propio sujeto pasivo obligado a su expedición como expedidor y como destinatario. Además, en estas facturas se hará constar la mención del NIF del proveedor.</p>
Artículo 6.1 e)	Artículo 22.3.b, primer párrafo, 5.º guión	Artículo 3.1.2.º	<p>El nuevo Reglamento de facturación establece la obligación de consignar la ubicación de la sede de la actividad o establecimiento al que se refieren las operaciones cuando el obligado a expedir factura o el destinatario de aquéllas dispongan de varios lugares fijos de negocios.</p> <p>El precepto precisa que en las facturas expedidas en los supuestos de inversión del sujeto pasivo deberá constar el domicilio del propio sujeto pasivo obligado a su expedición como expedidor y como destinatario. Además, en estas facturas se hará constar la mención del domicilio del proveedor.</p>
Artículo 6.1 f)	Artículo 22.3.b, primer párrafo, 6.º y 8.º guión	Artículo 3.1.3.º	<p>En la descripción de las operaciones deben consignarse todos los datos necesarios para poder determinar la base imponible así como su importe, incluyendo el precio unitario sin Impuesto. También debe hacerse mención a cualquier descuento o rebaja no tenido en cuenta en el mencionado precio unitario.</p>
Artículo 6.1 g)	Artículo 22.3.b, primer párrafo, 9.º guión	Artículo 3.1.3.º	<p>Se mantiene la obligación de mencionar el tipo o, en su caso, los tipos impositivos aplicados.</p>
Artículo 6.1 h)	Artículo 22.3.b, primer párrafo, 10.º guión	Artículo 3.1.3.º	<p>Se mantiene la obligación de consignar la cuota tributaria, especificándose que se efectuará de forma separada de la base imponible.</p>

Artículo 6 Reglamento de facturación	Sexta Directiva	RD 2402/1985	Comentario
Artículo 6.1 i)	Artículo 22.3.b, primer párrafo, 7.º guión		La obligación de consignar la fecha de realización de las operaciones es una novedad introducida por el nuevo Reglamento de facturación. Sin embargo, hay que tener en cuenta que se trata de una obligación algo atemperada, puesto que si dicha fecha coincide con la de expedición de la correspondiente factura no es necesario consignar ambas, bastando sólo con reflejar aquella.
Artículo 6.2. En las copias de las facturas, junto a los requisitos del apartado anterior, se indicará su condición de copias		Artículo 3.1.3.º	Se mantiene la obligación de hacer constar en las copias de las facturas su condición de tales, para así distinguirlas de los ejemplares originales.
Artículo 6.3	Artículo 22.3.b, primer párrafo, 11.º guión		La mención de la no sujeción de una operación o de su naturaleza exenta es una novedad introducida por el nuevo Reglamento de facturación. Supone una garantía jurídica para los destinatarios de las operaciones, al dotarles de una mayor certeza de la calificación tributaria de las mismas, puesto que en algunos supuestos los destinatarios asumen obligaciones como tales.
Artículo 6.4			El precepto especifica los casos en que obligatoriamente ha de desglosarse la base imponible del IVA: <ul style="list-style-type: none"> a) Simultáneamente se documenten operaciones sujetas y no exentas junto con operaciones no sujetas y sujetas pero exentas. b) Simultáneamente el sujeto pasivo sea el destinatario de unas operaciones y de otras lo sea el expedidor. c) Se comprendan operaciones sujetas a distintos tipos impositivos. Se trata de un requisito complementario al de la descripción de las operaciones.
Artículo 6.5	Artículo 22.3.b, primer párrafo, 12.º guión	Artículo 3.3	Se mantiene la misma obligación que en el Real Decreto 2402/1985.

Artículo 6 Reglamento de facturación	Sexta Directiva	RD 2402/1985	Comentario
Artículo 6.6		Artículo 3.5	Se mantiene la misma obligación que en el Real Decreto 2402/1985.

Una cuestión importante que hay que señalar es que las facturas no están sujetas a ningún modelo predeterminado; si se cumplen los requisitos establecidos en el artículo 6 del Reglamento de facturación, los documentos así expedidos tendrán la consideración de facturas. Asimismo, hay que recordar que la lista de menciones que se contiene en dicho precepto es de carácter cerrado; sin embargo, nada impide que puedan incluirse otras menciones voluntarias o bien de carácter obligatorio específico. De otra parte, señalaremos que no es obligatoria la firma de las facturas expedidas en papel.

II.5.2 Requisitos de los tiques.

El artículo 7 del Reglamento de facturación señala los datos y requisitos que, como mínimo han de contener los tiques y sus copias, sin perjuicio, en su caso de la inclusión de cualquier otra información que pueda resultar obligatoria a otros efectos.

Sobre esta relación, debe decirse que la coincidencia es casi total con los requisitos exigidos por el derogado Real Decreto 2402/1985. La única excepción es la exigencia añadida por el nuevo Reglamento de facturación de que se hagan constar los datos de identificación del expedidor, además de la aclaración de los supuestos en los que pueden expedirse tiques mediante la utilización de series separadas.

II.6. Otras cuestiones relativas a la expedición de factura.

El primer aspecto que trataremos es el relativo al plazo para la expedición de las facturas. Los plazos establecidos en el Real Decreto 2402/1985 no han experimentado, en principio, grandes cambios. Si acaso, podría citar la sustitución del plazo de 30 días cuando el destinatario es empresario o profesional por un plazo más preciso como es el del mes, que conforme a la Ley 30/1992 se computa de fecha a fecha y es más fácil de acotar.

La novedad más importante en este aspecto es el establecimiento de un nuevo plazo para la expedición de facturas. Así, a partir del 1 de enero de 2004, las facturas o documentos sustitutivos habrán de estar expedidos, en todo caso, antes del día 16 del mes siguiente a la finalización del período.

do de liquidación, mensual o trimestral, dentro del cual se hayan realizado las operaciones que se están documentando. Con esta nueva limitación, sin duda se pretende la coordinación de la expedición de facturas con los plazos para la presentación de declaraciones, de forma que a la presentación de éstas, las facturas correspondientes estén expedidas y registradas.

En consonancia con la Directiva que se citó, las facturas o documentos sustitutivos se pueden expedir en cualquier moneda, si bien la cuota tributaria ha de estar consignada en euros en todo caso. La obligación de que el importe del IVA repercutido se consigne en euros en la factura tiene su causa en que el euro es la moneda del sistema monetario nacional y, por tanto, en la que se cumplen las obligaciones tributarias de declaración e ingreso de las deudas tributarias. No obstante, lo anterior no debe impedir, como así se contempla en la Sexta Directiva y en el Reglamento de facturación, que el resto de los importes se puedan expresar en cualquier otra unidad monetaria, dejando libertad a los empresarios o profesionales que puedan optar por dicha alternativa en el caso de que sus operaciones se realicen para destinatarios cuya moneda nacional no sea el euro. Diariamente, el Banco de España publica mediante Resolución los cambios del euro respecto de una lista de monedas, que tendrán la consideración de cambios oficiales de acuerdo con lo establecido en el artículo 36 de la Ley 46/1998.

Hay que añadir a lo anterior que aunque no sea preceptiva la expedición en euros de las facturas, en los términos que se acaba de exponer, en todo caso habrá que proceder a su conversión a euros para su registro, ya que las anotaciones en los libros-registro han de hacerse en euros en todo caso y sin excepción. Esta conversión es algo que se puede hacer con independencia de la propia factura.

En cuanto al idioma, se puede utilizar cualquiera para la expedición de estos documentos, si bien la Administración podrá exigir una traducción en caso de que se esté desarrollando cualquier actuación de comprobación cerca del contribuyente. Ambos aspectos carecían de regulación alguna en el Real Decreto 2402/1985.

Hay que señalar que desde el 1-1-2003, según lo establecido en el artículo 164.cuatro LIVA en la redacción dada por la Ley 53/2002, la Administración tributaria, cuando lo considere necesario a los efectos de cualquier actuación dirigida a la comprobación de la situación tributaria del empresario o profesional o sujeto pasivo, puede exigir una traducción al castellano, o a cualquier otra lengua oficial, de las facturas correspondientes a entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas en el territorio de aplicación del IVA español, así como de las recibidas por los empresarios o profesionales o sujetos pasivos establecidos en dicho territorio. Es decir, la LIVA ha establecido como norma legal la posibilidad de exigir una traducción del contenido de las facturas en los casos previstos en el citado precepto dando, por tanto, cobertura legal suficiente a la exigencia de dicho requisito.

La regulación de las facturas recapitulativas es completamente continuista con su predecesora, por lo que no entraremos en su detalle. Las facturas normales se diferencian de las facturas recapitulativas, en que en estas últimas se engloban en una sola factura las operaciones realizadas para

un mismo sujeto pasivo en distintas fechas de un mismo mes natural. No hay que confundir, por tanto, estos supuestos de facturación con las facturas normales, en las que en una sola factura pueden englobarse distintas operaciones realizadas en una misma fecha. Sí conviene reseñar que no existe límite cuantitativo con respecto a las operaciones a consignar en estas facturas recapitulativas.

El artículo 12.2 del Reglamento de facturación regula la expedición de duplicados de facturas y de documentos sustitutivos, estableciendo los supuestos en los que pueden expedirse los mismos, que son los mismos que los contenidos en el artículo 5 del derogado Real Decreto 2402/1985. Son los siguientes:

- a) Cuando en una misma entrega de bienes o prestación de servicios concurren varios destinatarios.
- b) En los supuestos de pérdida del original por cualquier causa.

Es importante resaltar que en dicho precepto el Reglamento de facturación consagra el principio de que los empresarios y profesionales sólo pueden expedir un original de cada factura o documento sustitutivo. En dicho principio se justifica el que en caso necesario, conforme a las previsiones contenidas en dicho precepto, los otros documentos que se expidan tendrán la consideración de duplicados del original.

Por otra parte, sí que se incluyen en el artículo 13 del Reglamento de facturación ciertas novedades en cuanto a los documentos rectificativos. Dichas novedades son las siguientes:

1. En primer lugar, se ha previsto de forma expresa algo que antes no estaba regulado pero que era de puro sentido común; la necesidad de expedir una factura o tique rectificativo cuando el documento originalmente expedido incumplía alguno de los requisitos previstos al efecto, es decir, cuando dichos documentos incumplan alguno de los requisitos contenidos en el artículo 6 ó 7 del Reglamento de facturación.
2. Se ha recogido en el derecho positivo la posibilidad admitida por la DGT de no expedir factura rectificativa en los supuestos de devolución de envases y embalajes cuando se siguen realizando operaciones para el mismo cliente, admitiendo la posibilidad de que el importe de los envases y embalajes devueltos se compute en una factura posterior expedida para ese mismo destinatario, siempre que los importes resultantes sean positivos y el tipo aplicable sea el mismo.
3. Se ha previsto que en la factura rectificativa los datos relativos a base, tipo y cuota han de ser los que resulten de la rectificación. Con ello, se resuelve la duda de la forma de expedir este tipo de documentos, por diferencias o consignando los importes resultantes de la rectificación.
4. Se precisa que en la rectificación de las facturas y documentos sustitutivos ha de especificarse en la factura rectificativa la identificación de la factura original rectificada. Lo mismo ocurre cuando se rectifican documentos sustitutivos.

5. No se permite, salvo los supuestos expresamente contemplados en el Reglamento de facturación (descuentos y bonificaciones por volumen de operaciones y en los casos autorizados por el Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT), que una factura rectificativa rectifique varias facturas originales (art. 13.4, primer párrafo). Por tanto, la rectificación ha de hacerse factura por factura.
6. En todas las facturas o documentos sustitutivos rectificativos hay que hacer constar, expresamente, la causa de la rectificación efectuada, así como la condición de rectificativos. Anteriormente no era necesario mencionar la causa de la rectificación.

El siguiente aspecto por analizar sería el de la remisión de las facturas a sus destinatarios, cuya novedad más relevante es la ampliación que se produce en cuanto al uso de medios electrónicos.

II.7. La facturación electrónica.

El reconocimiento de que las facturas pueden expedirse por cualquier medio, incluidos los medios electrónicos se hace en el artículo 8 del Reglamento de facturación, regulándose en los artículos 17 y 18 de dicho Reglamento la remisión electrónica de las facturas. Hay que señalar que la previsión legal de que las facturas puedan remitirse por medios electrónicos se contiene en el artículo 164. dos, tercer párrafo, de la LIVA, según la redacción dada al mismo por la Ley 53/2002.

El artículo 17 del Reglamento de facturación establece las condiciones para la remisión electrónica de las facturas, que son las siguientes:

1. Que el destinatario de las facturas hubiera dado su consentimiento expreso a su remisión por medios electrónicos. El Reglamento de facturación deja libertad a las partes en cuanto a los formalismos para documentar dicha circunstancia.
2. Que los medios electrónicos utilizados en la remisión cumplan una doble condición: que garanticen la autenticidad del origen y la integridad de su contenido.

Precisa el citado artículo 17 en su segundo párrafo que se entenderá por remisión por medios electrónicos la transmisión o puesta a disposición del destinatario por medio de equipos electrónicos de tratamiento, incluida la compresión numérica, y almacenamiento de datos, utilizando el teléfono, la radio, los medios ópticos u otros medios magnéticos.

De acuerdo con el artículo 18 del Reglamento de facturación, la autenticidad del origen y la integridad del contenido se garantizarán mediante:

1. Una firma electrónica avanzada (art. 2.2 Directiva 1999/93/CE de 13-12-1999), basada en un certificado reconocido y creada mediante un dispositivo seguro de creación de firmas (art. 2.6 y 10 Directiva 1999/93/CE).
2. Mediante un sistema de intercambio electrónico de datos (EDI-Electronic Data Interchange) según se define en el artículo 2 de la Recomendación 1994/820/CE de la Comisión, de 19 de octubre de 1994, relativa a los aspectos jurídicos del intercambio electrónico de datos, cuando el acuerdo relativo a este intercambio prevea la utilización de procedimientos que garanticen la autenticidad del origen y la integridad de los datos.
3. Mediante los elementos propuestos a tal fin por los interesados, una vez que sean autorizados por la AEAT, previa solicitud de los interesados.

Una firma electrónica es el conjunto de datos en forma electrónica, consignados junto a otros o asociados a ellos, que pueden ser utilizados como medio de identificación del firmante. De acuerdo con la legislación española en la materia (art. 3.3 de la Ley 59/2003 de firma electrónica; cuya vigencia se inicia el 20-3-2004, de forma que actualmente está vigente el Real Decreto-Ley 14/1999) la firma electrónica reconocida no es sino una firma electrónica avanzada basada en un certificado reconocido y generada mediante un dispositivo seguro de creación de firma.

Debe recordarse que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 4 de la disposición transitoria única del Real Decreto 1496/2003, se mantiene vigente la Orden HAC/3134/2002, de 5 de diciembre, sobre facturación telemática en tanto no se dicte una nueva orden ministerial en la materia. Asimismo, también continúa vigente la Resolución 2/2003, de 4 de febrero, de la AEAT, sobre determinados aspectos relacionados con la facturación telemática.

II.8. La obligación de conservación.

De acuerdo con el artículo 19.1, del Reglamento de facturación deberán ser objeto de conservación los siguientes documentos:

1. Las facturas y documentos sustitutivos recibidos. Puesto que el expedidor está obligado a remitir al destinatario de las operaciones los originales, serán estos originales los que reciba y deba conservar dicho destinatario, que por otra parte son aquellos cuya posesión le habilita, en su caso, para el ejercicio del derecho a la deducción.

Aunque la conservación de los originales de las facturas recibidas por el destinatario, correspondientes a operaciones efectuadas entre empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del IVA español es el caso más habitual al que se refiere el artículo 19.1, letra a) del Reglamento de facturación, también se comprenden, dentro de dicho precepto, las facturas originales expedidas por un empresario de otro Estado miembro como

consecuencia de la realización de una entrega intracomunitaria exenta en dicho Estado que da lugar en el territorio de aplicación del IVA español a la realización de una adquisición intracomunitaria de bienes sujeta a dicho Impuesto.

2. Las copias o matrices de las facturas expedidas conforme al artículo 2.1. y 2.2 del Reglamento de facturación y de los documentos sustitutivos expedidos.

Hay que señalar que el artículo 19.1 a) del Reglamento de facturación no obliga a la conservación de las copias de las facturas expedidas conforme a lo establecido en su artículo 2.3. Se comprenden dentro de la obligación a que se refiere el artículo 19.1 b) del Reglamento de facturación no sólo las copias o matrices de las facturas expedidas y de los documentos sustitutivos por el propio sujeto pasivo, sino también las copias de las facturas que se hayan expedido por clientes o por terceros, según lo establecido en su artículo 5.2.

3. Las facturas expedidas de acuerdo con el artículo 2.3 del Reglamento de facturación, así como, en su caso, los justificantes contables. Se trata de las operaciones en las que el destinatario de las operaciones tiene la condición de sujeto pasivo, estando obligado en su condición de tal, según dicho precepto, a la expedición de la correspondiente factura.
4. Los recibos del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca. Son aquellos a los que se refiere el artículo 14.1 del Reglamento de facturación, tanto el original de aquél, que deberá conservarse por su expedidor, como la copia que deberá conservarse por parte del titular de la explotación agraria.
5. Los documentos acreditativos del pago del IVA a la importación, que son: a) la Hoja liquidatoria y contable, modelo L-1, b) el modelo 380, y c) la hoja liquidatoria modelo C-7.

II.9. Facturación e impuestos directos.

El artículo 25 del Reglamento de facturación señala la aplicación de su Título I, analizado en los epígrafes anteriores, a cualquier otro tributo, sin perjuicio de sus especialidades. Esta remisión genérica a lo dispuesto en este título, que se refiere al IVA, ha de adoptarse con las debidas caute- las, ya que, como es sabido, en los impuestos directos los justificantes admitidos no están tasados.

II.10. Otras cuestiones relativas a la documentación de las operaciones.

Algunas otras cuestiones que se pueden señalar en relación con la documentación de las ope- raciones son las siguientes.

1. Ciertas particularidades en cuanto a la prueba de ciertas operaciones financieras se han man- tenido vigentes, aunque con ciertas modificaciones formales. Su regulación se contiene en el artículo tercero del Real Decreto 1496/2003, al margen del Reglamento de facturación.

2. La regulación que se contenía en el artículo 8.º del Real Decreto 2402/1985 relativa a la prueba de ciertas operaciones realizadas por particulares ha desaparecido. En consecuencia, habrá que estar a los principios generales sobre la prueba de las operaciones.
3. El régimen especial establecido para la facturación de las entregas de energía eléctrica previsto a partir de 1999, que es cuando empezó a funcionar el operador regulado en el artículo 33 de la Ley 54/1997, se ha mantenido, reproduciéndolo en la disposición adicional 3.ª del nuevo Reglamento de facturación.
4. Se ha establecido un régimen especial para la expedición de facturas por las agencias de viajes que expiden billetes aéreos intermediando en nombre ajeno en la contratación, permitiendo que sean las agencias las que expidan las facturas para la documentación de estas operaciones. La regulación de esta materia se encuentra en la disposición adicional 4.ª del nuevo Reglamento de facturación.

III. MODIFICACIONES EN EL REGLAMENTO DEL IMPUESTO

El artículo segundo del Real Decreto 1496/2003 introduce diversas modificaciones en el Reglamento del Impuesto. Cabe dividirlos en dos bloques.

El primer grupo de modificaciones en esta norma responde fundamentalmente a la entrada en vigor del nuevo Reglamento sobre obligaciones de facturación, que ya hemos analizado.

Los preceptos modificados por esta causa y los cambios efectuados en los mismos son los siguientes:

- 1.º Artículo 40. En este artículo se regulan las obligaciones formales de los empresarios acogidos al régimen simplificado del IVA. Las modificaciones efectuadas en el precepto responden a los cambios tanto legales como reglamentarios que se han hecho sobre este régimen especial, si bien, teniendo en cuenta que dichos cambios, con la excepción de los relativos a la inclusión de nuevas variables de corte, no son sustantivos, sino más bien nominales, las modificaciones realizadas en materia de obligaciones formales son igualmente de carácter nominal.
- 2.º Artículos 48 y 49. En estos preceptos se regulan ciertas cuestiones relativas a las compensaciones del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca. Los cambios realizados sobre los mismos responden, en primer lugar, al traslado de las normas reguladoras de los recibos acreditativos del cobro de la compensación al Reglamento sobre obligaciones de facturación, en consonancia con la función que realizan y con la unificación en este Reglamento de la normativa relativa a esta materia.

Con todo, hay un cambio sustantivo en materia de compensaciones, consistente en la posibilidad de fraccionar el pago de las mismas, que ahora se admite de forma expresa por el segundo párrafo del artículo 48 del Reglamento del Impuesto. Esta posibilidad no había sido considerada como ajustada a derecho por parte de la DGT, lo cual complicaba la gestión de pago y documentación de estas compensaciones. Desde la entrada en vigor del nuevo texto reglamentario, queda claro que cabe el fraccionamiento del pago de la compensación y, en buena lógica, la expedición de un recibo para la documentación de cada uno de los pagos que se realicen.

- 3.º Artículo 51, relativo a los aspectos formales del régimen especial de los bienes usados, del cual se ha eliminado la parte remitida al artículo 14 del Reglamento sobre obligaciones de facturación, si bien hay que señalar que no hay cambios sustantivos en la materia.
- 4.º Artículo 61.4, derogado, y en el cual se establecía la obligación de tener documentadas de forma separada las adquisiciones de mercaderías realizadas por empresarios en régimen especial del recargo de equivalencia. Esta obligación subsiste, aunque se contiene en el artículo 14 del nuevo Reglamento sobre obligaciones de facturación.
- 5.º Por último, hay una serie de preceptos reglamentarios en los que se regulan cuestiones relativas a los libros-registro y que han sido objeto igualmente de nueva redacción. Los preceptos modificados por esta causa y los cambios efectuados son los siguientes:
 - Artículo 62. Libros-Registros del IVA. En este caso, el único cambio se refiere al régimen especial de los servicios prestados por vía electrónica, para el cual se mantienen sus propias obligaciones de registro, por excepción de las establecidas con carácter general.
 - Artículo 63. Libro-Registro de facturas expedidas. Para este libro-registro el cambio más significativo tiene su origen en la supresión de la obligación de expedir autofactura por las adquisiciones intracomunitarias, como consecuencia de lo cual ha dejado de ser obligatoria la consignación en dicho libro de estas operaciones. Igualmente, se ha actualizado el límite de las operaciones que pueden ser anotadas de forma conjunta o resumida, que ha pasado a situarse en 6.000 euros, IVA no incluido. Finalmente, se ha establecido la obligación de anotar por separado las facturas rectificativas, en atención a la especificidad de las mismas y al objeto de evitar duplicidades.
 - Artículo 64. Libro-Registro de facturas recibidas. En este caso, la novedad más significativa se refiere a la obligación de anotar las facturas correspondientes a las entregas que den lugar a las adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al Impuesto efectuadas por los empresarios o profesionales, anotación a la cual habrán de acompañarse las cuotas tributarias correspondientes. Igualmente, se ha actualizado el límite para las anotaciones conjuntas o resumen, que ha pasado a ser de 6.000 euros, y siempre que el importe de las operaciones documentadas en cada una de ellas no supere 500 euros, IVA no incluido.

- Artículos 68 y 69, en los cuales los ajustes son meramente nominales y responden a la nueva terminología implantada con la entrada en vigor del nuevo Reglamento sobre obligaciones de facturación.

El segundo grupo de modificaciones que el Real Decreto 1496/2003 introduce en el Reglamento del Impuesto, que no tienen relación con el Reglamento que regula las obligaciones de facturación, son las siguientes:

- 1.º Se efectúa una simple adaptación de varios artículos, en concreto el 3 y el 81.3, con la finalidad de que recojan las referencias a determinados umbrales en euros y no en la ya desaparecida peseta, adecuación que ya se efectuó en la Ley. El primero establece el umbral que determina la sujeción de las adquisiciones intracomunitarias efectuadas por las que comúnmente se denominan «determinadas personas», a saber: personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, los que tengan tal carácter pero ejerzan actividades exentas que no les otorguen el derecho a deducir y los sujetos pasivos en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca. Estas personas pueden optar por la sujeción de las adquisiciones intracomunitarias aunque no hayan superado el citado umbral, que queda fijado en 10.000 euros, que es la cifra que ya recoge el artículo 14 de la Ley desde 2002.

En cuanto al artículo 81, apartado 3, que regula la posibilidad de que el ministro de Hacienda pueda autorizar la presentación de la declaración recapitulativa con carácter anual cuando se cumplan ciertos requisitos, se modifica la redacción con la finalidad de hacer pasar los umbrales que se fijan en el primero (que el importe total de las entregas y prestaciones de servicios, IVA excluido, realizadas en el año anterior no haya sobrepasado tal cifra) y en el segundo (que el importe total de las entregas intracomunitarias exentas, con exclusión de los medios de transporte nuevos, realizadas en el año anterior no supere tal cantidad) de las cuantías, respectivamente, de 1.300.000 y 4.550.000 pesetas a 15.000 euros y 35.000 euros, lo que supone una evidente elevación de los mismos.

- 2.º Se añade un nuevo artículo 24 bis que regula una regla ligada a la determinación de la base imponible en las operaciones a las que refiere el artículo 79.diez de la Ley, a saber: las entregas de bienes y prestaciones de servicios que tengan por objeto o resultado oro de inversión en las que se emplee oro aportado por el destinatario de la operación. Al añadirse este artículo, el texto del actual artículo 24 bis pasa a constituir un nuevo artículo, el 24 ter que continúa regulando el concepto de oro sin elaborar y de producto semielaborado de oro.

Con respecto al nuevo artículo 24 bis cabe recordar que la base imponible de las operaciones efectuadas por un sujeto pasivo que tengan por objeto oro aportado por el destinatario de esas operaciones integra también el valor de mercado de ese oro siempre que el destinatario de esas operaciones que aporta el oro lo hubiese adquirido con exención por tratarse de oro de inversión. Se trata con esa regla de evitar que quien adquirió oro como

medio de inversión beneficiándose de la exención prevista para su entrega no logre evitar pagar el Impuesto correspondiente al mismo cuando destina ese oro a ser transformado. A estos efectos, el empresario que efectúa el trabajo debe conocer si tal oro se adquirió o no con exención, pues es la información que le transmita el destinatario de su trabajo que le aporta el oro la única que le puede permitir aplicar correctamente la regla especial del artículo 79.diez. Para ello, el nuevo artículo 24 bis establece un procedimiento de acreditación de aquella circunstancia, que no impide que se utilice cualquier otro, consistente en que quien le aporte el oro realice una declaración escrita y firmada en la que se haga constar que el oro aportado fue adquirido o importado con exención, o que no fue así. Cabe recordar que este destinatario será responsable solidario en aplicación del artículo 87.uno de la Ley cuando, mediando acción o omisión culposa o dolosa, eluda la correcta repercusión del Impuesto.

- 3.º También se añade un nuevo artículo, en este caso numerado como 26 bis, al Título VI del Reglamento, dedicado a los tipos impositivos. Este nuevo precepto está relacionado con la última modificación que se ha efectuado en materia de tipos en la Ley, en concreto la realizada por la Ley 36/2003, de 11 de noviembre, de Medidas de Reforma Económica, que ha introducido un nuevo supuesto de aplicación del tipo superreducido del 4%, artículo 91.dos.1.6.º de la Ley, para las entregas de viviendas a destinatarios que apliquen el régimen especial previsto en el capítulo III del título VIII de la Ley del Impuesto sobre Sociedades siempre que las rentas que vayan a obtener como consecuencia del arrendamiento de estos inmuebles les sea de aplicación la bonificación establecida en el artículo 68 quinquies.1 b) de esa Ley.

La verificación de esas dos circunstancias, de cumplimiento futuro, de que las viviendas se vayan a destinar al alquiler y de que, por las características de éste se tendrá derecho a la bonificación del 95% en el Impuesto sobre Sociedades en aplicación del régimen especial previsto para estas operaciones, puede acreditarse por el adquirente frente al vendedor mediante una declaración escrita firmada en la que se haga constar, bajo su responsabilidad, su cumplimiento. También es en este caso, como se comentó en el caso del artículo 24 bis, el destinatario de la entrega será responsable solidario en aplicación del artículo 87.uno de la Ley cuando, mediando acción o omisión culposa o dolosa, eluda la correcta repercusión del Impuesto. Así lo especifica el precepto, que recuerda, asimismo, que, en su caso, resultará de aplicación la infracción prevista en el artículo 170.dos.2º de la Ley para quienes disfruten u obtengan indebidamente, mediante declaraciones o manifestaciones inexactas, la aplicación de exenciones, supuestos de no sujeción o tipos impositivos inferiores a los procedentes, cuando el destinatario no tengan derecho a la deducción total de las cuotas soportadas.

- 4.º Se da nueva redacción íntegra al artículo 31, que desarrolla el régimen de la devolución a los no establecidos contenido en el artículo 119 de la Ley. El contenido del precepto establece importantes modificaciones en esta materia que, en general, desformalizan considerablemente este procedimiento.

La solicitud de devolución ha de instarse por el interesado mediante el modelo aprobado al efecto, el formulario 361, al que ha de acompañarse:

- Una declaración suscrita por el interesado o su representante en la que manifieste que no realiza en nuestro territorio de aplicación operaciones distintas de las previstas en el artículo 119.dos.2.º de la Ley. Si se trata de un empresario o profesional que disponga de un establecimiento permanente en el citado territorio debe manifestarse que desde el mismo no se realizan ni entregas de bienes ni prestaciones de servicios: ya sabemos que se equiparan a los no establecidos, a efectos de la devolución regulada en el artículo 119, a quienes dispongan de un establecimiento permanente en el territorio de aplicación siempre y cuando no efectúen, materialmente, desde el mismo ni entregas de bienes ni prestaciones de servicios, incluso aunque resulten no sujetas. Esta declaración no ha de presentarse por los sujetos que se acojan al régimen especial previsto para los operadores no comunitarios que presten servicios por vía electrónica a particulares comunitarios.
- Un compromiso del interesado o su representante de reembolsar el importe de las devoluciones improcedentes.

La novedad se introduce al no exigir que se adjunten a la declaración los siguientes documentos:

- La certificación expedida por las autoridades competentes del Estado donde radique su establecimiento empresarial en la que se acredite que, en el período en el que se hayan devengado las cuotas cuya devolución solicita, ha realizado en el mismo actividades empresariales o profesionales sujetas al IVA o a un tributo análogo.
- Los originales de las facturas y demás documentos justificativos del derecho a la devolución.

Estos documentos habrán de mantenerse a disposición de la Administración durante el plazo de prescripción del Impuesto. La no exigencia de aportación de los mismos viene a consolidar el importante cambio en la tramitación de este procedimiento acaecido tras la última reforma del artículo 119 de la Ley incorporada en la Ley 24/2001 y reflejado en la Orden HAC/261/2002, de 8 de febrero (BOE del 13), que aprobó el modelo 361 actualmente vigente.

Estas solicitudes de devolución pueden ser trimestrales o anuales y en consecuencia referirse a las cuotas soportadas en esos períodos trimestral o anual. Cabe, y tampoco en este aspecto hay cambio alguno, que se refieran a un período inferior a un trimestre siempre que constituyan el conjunto de operaciones de un año natural. El plazo de presentación de la solicitud concluye al término de los seis meses siguientes al año natural en el que se hayan soportado las cuotas a que se refieran. Este aspecto supone también una novedad de enorme importancia porque va a suponer que se evite que entre en juego la caducidad del derecho a la devolución. En este procedimiento se produce la caducidad a los seis meses,

lo que impide que sea posible la devolución de las cuotas: no estamos en un régimen de deducción, sino de devolución, que tiene sus reglas específicas en las Directivas comunitarias sobre el Impuesto armonizado sobre ventas Octava y Decimotercera. Por ello, la nueva previsión reglamentaria que establece que ese plazo de seis meses se computa a partir del fin del año natural en el que se hayan soportado las cuotas va a evitar que se produzca, como ocurría con la anterior redacción, la caducidad del derecho a la devolución, que la imposibilitaba.

Se fijan en euros los límites de las solicitudes de devolución, que es en general de 200 euros, si bien se admiten solicitudes por importe superior a 25 euros si el período es anual.

Por último, el apartado 2 regula el plazo para adoptar y notificar la decisión y ordenar el pago de la devolución, lo que debe efectuarse en los seis meses siguientes a la fecha de presentación. Hay aquí un cambio, pues la anterior redacción lo cifraba en cinco meses, mas treinta días para su notificación. Por su parte, el apartado 3, que no es objeto de cambios, la obligación de abonar intereses de demora de no respetarse aquel plazo.

- 5.º Se retoca la redacción de varios artículos relativos al régimen simplificado con la única finalidad de adecuarla a los cambios introducidos en la Ley del Impuesto por la Ley de Medidas para 2003, la Ley 53/2002, de 30 de diciembre. En concreto se adecua el desarrollo reglamentario de los artículos 122 y 123 de la citada Ley, contenido en los artículos 36, 38 y 39 del Reglamento.

El artículo 36 regula la exclusión del régimen simplificado, y la modificación fundamental que se introduce en el mismo, aparte de otros ínfimos retoques de redacción, es la incorporación de la causa de exclusión que se recoge en la letra f): la circunstancia de superar en un año natural el importe de 300.000 euros anuales, excluido el IVA, por las adquisiciones o importaciones de bienes y servicios para el conjunto de las actividades empresariales o profesionales del sujeto pasivo, excluidas las relativas a elementos del inmovilizado.

El artículo 38 regula el contenido del régimen y su nueva redacción queda adaptada a la del artículo 123 de la Ley. Los cambios aparecen en los apartados 1 y 2, pues los otros dos no son sino continuación del texto anterior. El apartado 1 regula la determinación de las cuotas del régimen, y el 2, el régimen de deducciones de las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición de elementos del inmovilizado (activos fijos). Por su parte, el artículo 39 regula la periodificación de los ingresos y es objeto de modificación con la única finalidad de efectuar una correcta remisión al artículo 123.uno B) de la Ley que regula la liquidación de las cuotas devengadas por las operaciones excluidas del régimen.

- 6.º También se modifica el artículo 43, que disciplina el ámbito subjetivo del régimen de la agricultura, ganadería y pesca. También en este caso solamente se trata de adecuar la redacción del precepto a la modificación introducida en el artículo 124 de la Ley del IVA por la citada Ley 53/2002, en concreto en cuanto se introduce la causa de exclusión deri-

vada de la circunstancia de que se hay superado el importe de 300.000 euros en las adquisiciones en términos semejantes a los antes expuestos para el régimen simplificado, efectuándose una enumeración más ordenada de las causas de exclusión al ubicarlas en letras separadas.

- 7.º Se desarrolla reglamentariamente el artículo 134 bis de la Ley, que se introdujo por la Ley 53/2002, para regular el ajuste de deducciones que ha de realizarse en los casos de comienzo o cese en la aplicación del régimen de la agricultura, ganadería y pesca. Cabe recordar que el régimen transitorio establecido en aquella Ley concretaba que en tanto se aprobase una norma reglamentaria de desarrollo, sería aplicable a estos supuestos lo establecido en el artículo del Reglamento, el 60, que contempla el comienzo o cese de actividades sujetas al régimen especial de recargo de equivalencia. El nuevo artículo que se introduce en el Reglamento es el 49 bis.

El apartado 1 del artículo contempla la obligación de confeccionar un inventario por parte del titular de la explotación en el que se reflejarán tanto las existencias de bienes destinados a ser utilizados en sus actividades y respecto de los que resulte aplicable el régimen especial, como los productos naturales obtenidos en la explotación que no se hubiesen entregado en el momento del cambio del régimen de tributación. Este inventario ha de realizarse con referencia al día inmediatamente anterior al de iniciación o cese en la aplicación del régimen, ha de ser firmado y debe presentarse a la oficina de la Agencia Tributaria correspondiente al domicilio fiscal en el plazo de 15 días desde el comienzo o cese en la aplicación del régimen de la agricultura, ganadería y pesca.

El apartado 2 regula la práctica de la deducción o el ingreso que derive de los ajustes previstos en el artículo 134 bis de la Ley. Si hubiera derecho a la deducción (paso del régimen especial al general), deberá efectuarse en la declaración-liquidación del período en que se haya producido el cese en la aplicación del régimen especial. En caso contrario (paso del general al régimen especial), el ingreso debe efectuarse mediante una declaración-liquidación no periódica que ha de presentarse de acuerdo a las reglas fijadas en Orden del Ministro de Hacienda. Este modelo es el 309, y puede acudir a la Orden, recientemente aprobada, HAC/3625/2003, de 23 de diciembre, que se publicó en el BOE del día 30, que regula el formulario actualmente en vigor, en la que se prevé expresamente este que estamos comentando como uno de los supuestos de presentación de tal declaración. Esta declaración ha de presentarse, ingresándose su importe, en los veinte primeros días naturales de los meses de abril, julio y octubre, y en los 30 primeros días de enero del año siguiente.

- 8.º Se da nueva redacción al artículo 82, que regula las obligaciones de los sujetos pasivos no establecidos. En concreto la modificación va dirigida a recoger el cambio introducido por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, en el artículo 164.uno.7.º de la Ley, para excluir a los empresarios o profesionales de otros Estados miembros de la Comunidad, a los de Canarias, Ceuta y Melilla y a los de otros territorios con los que existan instrumentos de asistencia mutua similares a los instituidos en la Comunidad de la obligación de nombrar representante.

La nueva redacción recoge esa exclusión en su apartado 1, que contiene el error de remitirse al apartado 3 cuando debería hacerlo al 2, para citar la regla especial aplicable a los no establecidos que realicen exclusivamente las operaciones previstas en los artículos 23 y 24 de la Ley, regla que se mantiene inalterada. La única novedad resaltable que contiene la nueva redacción, además de la ya apuntada, es la derivada de la supresión del apartado 2 que en el texto anterior establecía que el incumplimiento de la obligación de nombrar representante constituirá infracción tributaria simple. Este cambio debe ser calificado positivamente, pues tal infracción no aparecía tipificada en la Ley del IVA, por lo que resultaba dudoso que el precepto tuviera cobertura al infringir el principio de legalidad.

- 9.º La última modificación que comentamos en este bloque relativo a las reformas introducidas en el Reglamento del Impuesto no es una reforma del Reglamento en sentido estricto, y es la que se puede observar en la disposición adicional única de este Real Decreto 1496/2003, que da nueva redacción al desarrollo de la disposición adicional de la Ley 9/1998, de 21 de abril, que regula el reembolso del IVA en importaciones de bienes en las que medien bien Agentes de Aduanas, bien otras personas habilitadas por la Administración aduanera que actúen en nombre propio y por cuenta de los importadores.

Esa disposición de la Ley 9/1998 fue modificada por la Ley 53/2002, con la finalidad de incluir en este derecho al reembolso a esas otras personas que actúan en representación indirecta, ya que antes sólo tenían derecho al mismo los Agentes de Aduanas.

En este contexto, la disposición adicional única del Real Decreto 1496/2003 se limita a adecuar la redacción del desarrollo reglamentario de esa disposición legal, que se contenía en el artículo segundo del Real Decreto 296/1998, de 27 de febrero, que queda expresamente derogado. No hay, en consecuencia, cambios sustantivos ni procedimentales en la regulación del precepto, a salvo del ensanchamiento en el ámbito subjetivo de este derecho al reembolso que ya antes se ha comentado.