

SUMARIO

- **CONSIDERACIONES SOBRE EL NUEVO REGLAMENTO DE FACTURACIÓN.**
 - *Aclaraciones sobre las facturas rectificativas*
 - *Consultas evacuadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria y por la Dirección General de Tributos*
- **GRUPOS EMPRESARIALES Y RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN**
- **PROYECTOS NORMATIVOS: REGLAMENTO DEL RÉGIMEN SANCIONADOR DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA**

■ CONSIDERACIONES SOBRE EL NUEVO REGLAMENTO DE FACTURACIÓN

Mediante el mismo Real Decreto 1496/2003 por el que se modificó el Reglamento del I.V.A., entró en vigor con efectos de 1 de enero de 2004, el nuevo Reglamento regulador de las obligaciones de facturación cuyas principales modificaciones con respecto al que estaba vigente desde el año 1985, resumimos en los “Apuntes” de Enero pasado.

Uno de los temas que más controversia ha generado es el que se refiere al tratamiento de las facturas rectificativas, que analizamos detalladamente en concordancia con la consulta de la D.G.T. 0157-04 de 5 de febrero de 2004; a la par que relacionamos diversas consultas de distinta índole que durante el tiempo transcurrido en el año actual, tanto la A.E.A.T. como la D.G.T. han evacuado.

ACLARACIONES SOBRE LAS FACTURAS RECTIFICATIVAS

Con la entrada en vigor del nuevo Reglamento de Facturación, las facturas rectificativas se han visto afectadas desde distintos aspectos:

- a) Desde el punto de vista de su contenido: La factura rectificativa, tiene la consideración de una nueva factura en la que se debe hacer constar:
 - Los datos identificativos de la factura que rectifica.
 - Los datos correctos que resulten de la rectificación.
 - Mención expresa de su condición de factura rectificativa y causa que origina la rectificación.

- Todos los requisitos propios de las facturas: NIF, domicilio, razón social del expedidor y del destinatario, fecha de expedición, concepto, tipo impositivo, cuota, etc.
- Serie específica de facturación.

No pueden emitirse notas de abono por la diferencia entre lo facturado inicialmente y lo que debería haberse facturado correctamente, estando prohibidas las facturas negativas.

b) Desde el punto de vista de su anotación en los correspondientes Libros Registro:

En sede del expedidor, deberán anotarse por separado las facturas rectificativas ya que así se establece en el Reglamento del I.V.A.

En sede del destinatario, si bien no resulta obligatorio, es aconsejable establecer una serie separada para su registro, lo cual se contempla en el Reglamento del I.V.A. en su apartado referido a la numeración de facturas recibidas.

Es muy importante remarcar que tanto en sede del expedidor como en sede del destinatario, las facturas rectificativas deben anotarse en positivo, ya que la normativa no permite la anotación con carácter negativo de la factura original rectificativa y la anotación positiva de la factura rectificativa. Así pues, en ningún caso deben existir anotaciones negativas en los Libros Registros de Facturas expedidas y recibidas.

- c) **Desde el punto de vista de su contabilización:** La contabilización tanto de la factura rectificativa como de su posterior factura rectificativa deberá efectuarse siguiendo las normas del Plan General de Contabilidad, debiéndose tener en cuenta que como consecuencia de todo lo expuesto en los puntos precedentes, existirá una diferencia entre los datos consignados en los Libros Registros de facturas expedidas y/o recibidas (con todas las anotaciones en positivo) y sus apuntes contables correspondientes.

Excepciones en los casos de devolución de envases y embalajes y en la concesión de descuentos o bonificaciones por volumen de operaciones:

Cuando la modificación de la base imponible sea consecuencia de la devolución de envases y embalajes y por la operación en la que se entregaron se hubiese expedido factura, no será necesaria la expedición de una factura rectificativa, sino que se podrá practicar la rectificación en la factura que se expida por una operación posterior que tenga el mismo destinatario, restando el importe de los envases y embalajes devueltos del importe de dicha operación posterior, repercutiendo al destinatario de las operaciones únicamente el importe correspondiente a la

diferencia, siempre que el resultado de la diferencia entre ambas magnitudes sea positivo y el tipo impositivo aplicable sea el mismo.

Cuando la modificación de la base imponible tenga su origen en la concesión de descuentos o bonificaciones por volumen de operaciones, no será necesaria la especificación de las facturas rectificadas, bastando la simple determinación del periodo a que se refieran.

CONSULTAS EVACUADAS POR LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y POR LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

Conservación de facturas

Documentos que deben conservarse. Los empresarios o profesionales tienen que conservar los documentos recibidos y las copias de los expedidos, tanto si son facturas como tiques. También deben conservarse los documentos acreditativos del pago del impuesto a la importación así como el original (por el expedidor) y la copia (por el destinatario) de los recibos expedidos en aplicación del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca. La obligación de conservar los documentos es independiente del régimen especial del I.V.A. que aplique el empresario o profesional.

A.E.A.T. 20/01/2004

Conservación por medios electrónicos. Las facturas recibidas deben conservarse durante el plazo de prescripción del impuesto. La conservación puede hacerse por medios electrónicos y esta obligación puede ser cumplida por un tercero que actúe en nombre y por cuenta del sujeto pasivo, debiendo, en todo caso, garantizarse a la Administración Tributaria tanto el acceso en línea a dichas facturas como su carga remota y utilización.

A.E.A.T. 29/07/2003

Consulta de la D.G.T. de 13/02/2004

Conservación de facturas fuera de España. La obligación de conservación de los documentos puede realizarse en cualquier lugar que permita poner de forma inmediata a disposición de la Administración Tributaria, la documentación o información requerida. Si la conservación va a ser llevada a cabo fuera de España se requiere comunicarlo previamente a la Agencia Tributaria y realizar la conservación por medios electrónicos que permitan el acceso en línea, así como la carga remota y utilización por parte de la Administración Tributaria.

A.E.A.T. 20/01/2004

Rectificación de facturas y tiques

Contenido especial de las facturas o tiques rectificativos. En los supuestos en que se expidan facturas o tiques sustitutivos de otros anteriores, se expedita un nuevo documento con los datos del documento rectificado y la rectificación efectuada, constando la circunstancia de ser un documento rectificativo y la causa de la rectificación

Si se trata de factura de rectificación, los datos relativos a la descripción de las operaciones, tipo impositivo y cuota tributaria serán los que resulten de la rectificación efectuada.

A.E.A.T. 20/01/2004

Adquisiciones intracomunitarias

Registro de las facturas correspondientes a adquisiciones intracomunitarias. Cuando se realiza una adquisición intracomunitaria, quien realiza la entrega debe expedir una factura y remitirla al destinatario, el cual debe:

- a) anotarla en el libro registro de facturas recibidas, y
- b) calcular la cuota del I.V.A. correspondiente a la adquisición intracomunitaria y consignarla en la anotación relativa a dichas facturas. En el supuesto de que tales cuotas sean deducibles, el documento justificativo del derecho a deducir es la factura antes indicada, siempre que la adquisición esté debidamente consignada en la declaración-liquidación periódica.

A.E.A.T. 20/01/2004

Régimen simplificado

Emisión de facturas. Los sujetos pasivos acogidos a este régimen especial, deberán expedir facturas:

- Cuando la determinación de las cuotas devengadas se efectúe en función del volumen de ingresos.
- Por la transmisión de activos fijos materiales e inmateriales.
- Cuando el destinatario lo exija para poder ejercer un derecho de naturaleza tributaria.
- En determinados casos relativos al comercio exterior e intracomunitario.
- Cuando el destinatario sea una persona jurídica que no actúe como empresario o profesional o una Administración Pública.
- En determinadas entregas de bienes objeto de instalación y montaje y en las operaciones en que se produce la inversión del sujeto pasivo y en las operaciones de entregas de oro de inversión que resulten gravadas por haberse efectuado la renuncia a la exención.

A.E.A.T. 17/12/2003

Emisión de tickets. Las facturas podrán sustituirse por tickets (si la operación no supera los 3.000 euros IVA incluido), en las actividades siguientes que tributan en el régimen simplificado: transporte de personas, hostelería y restauración, peluquería y belleza, servicios telefónicos, así como cuando lo autorice el Departamento de Gestión Tributaria de la A.E.A.T.

A.E.A.T. 11/02/2004

Obligación de conservar documentos. Deben conservar:

- Los justificantes de los índices y/o módulos aplicados
- Las facturas y documentos sustitutivos recibidos.
- Las copias o matrices de las facturas expedidas y las copias de los documentos sustitutivos expedidos.

A.E.A.T. 18/12/2003

Obligación especial de registro. Tienen que llevar un Libro Registro de facturas recibidas en el que anotarán todas las adquisiciones de bienes y servicios destinados a ser utilizados en las actividades a las que resulte aplicable este régimen especial, anotando separadamente las adquisiciones de activos fijos (respecto de los cuales se harán constar los datos necesarios para efectuar las posibles regularizaciones) si realiza otras actividades a las que no se aplique este régimen especial, así mismo se anotarán de forma separada las adquisiciones de cada sector diferenciado. Si el módulo de la actividad se calcula en función de los ingresos, deberá llevar un libro registro en el que anotará estas operaciones.

A.E.A.T. 20/01/2004

Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca

Recibo del Régimen especial de la agricultura. Quien deba efectuar el reintegro de las compensaciones del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, deberá expedir un recibo en el que conste:

- Serie y número
- Nombre o denominación social, NIF y domicilio del obligado a expedirlo y del titular de la explotación.
- Descripción de la operación.
- Lugar y fecha de realización de las operaciones.
- Precio de los bienes entregados según el artº 130.5 de la Ley 37/92, y porcentaje de compensación e importe.
- Firma del titular de la explotación.

A.E.A.T. 20/01/2004

■ GRUPOS EMPRESARIALES Y RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN

Repasamos seguidamente las novedades que afectan a los grupos de empresas tanto desde su vertiente mercantil como fiscal.

- Desde el año 2001 los límites que obligan a los grupos empresariales a consolidar sus cuentas son los mismos límites que existen para formular las cuentas de pérdidas y ganancias abreviadas, esto es, que durante dos años consecutivos después de incorporar a la sociedad dominante los activos y pasivos de las dominadas, se superen dos de los límites siguientes: 9,5 millones de euros de activos, una cifra anual de negocio de 19 millones de euros y 250 empleados.
- Para proceder a la consolidación fiscal, debe ser la junta de accionistas la que apruebe dicho régimen. Las empresas que lo apliquen por primera vez, han de tener presente que el acuerdo debe acordarse en el ejercicio inmediato anterior al que vaya a ser de aplicación y que la sociedad dominante deberá comunicarlo a la Administración Tributaria, también antes del inicio del periodo en que vaya a ser de aplicación dicho régimen, señalando, además, las sociedades que forman el grupo consolidable fiscal.
- En la Ley de Acompañamiento de 2002, se estableció que para que una sociedad sea dominante del grupo fiscal empresarial, debe poseer una participación mínima en las filiales del 75 por 100 (con anterioridad era del 90 por 100) y se eliminó la exigencia de un periodo de participación de un año para iniciar la consolidación.
- Se entenderá como grupo fiscal el conjunto de sociedades anónimas, limitadas y comanditarias por acciones residentes en territorio español formado por sociedad dominante y todas las sociedades dependientes de la misma.
- En la Ley de Acompañamiento de 2003 se ha introducido otra novedad, al definirse el concepto de “unidad de decisión” como requisito para poder hablar de grupo de sociedades. Este concepto se empezará a aplicar a las cuentas anuales consolidadas correspondientes a los ejercicios que se inicien a partir de 1 de enero de 2005. Existe unidad de decisión cuando una sociedad, que se calificará como dominante, sea socio de otra sociedad, que se calificará como dependiente, y se encuentre en relación con ésta en alguna de las situaciones siguientes: que posea la mayoría de los derechos de voto; que tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración; que pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con otros socios, de la mayoría de los derechos de voto; y que haya designado

exclusivamente con sus votos a la mayoría de los miembros del órgano de administración que desempeñen su cargo en el momento en que deban formularse las cuentas consolidadas y durante los dos ejercicios inmediatamente anteriores.

También existe unidad de decisión cuando, por cualesquiera otros medios, una o varias sociedades se hallen bajo dirección única, dándose este tipo de dirección en los casos en que la mayoría de los miembros del órgano de administración de la sociedad dominada sean miembros del órgano de administración o altos directivos de la sociedad dominante o de otra dominada por ésta.

PROYECTOS NORMATIVOS: REGLAMENTO DEL RÉGIMEN SANCIONADOR DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

La nueva Ley General Tributaria que ha de entrar en vigor el próximo 1 de julio, requiere de un amplio desarrollo reglamentario en tres temas fundamentales: inspección, recaudación, revisión y régimen sancionador.

Se ha iniciado por parte del Ministerio de Economía y Hacienda el trámite de información del Reglamento Sancionador Tributario y se espera que en las próximas semanas se tramitarán los restantes textos reglamentarios.

Como ya se ha comentado, el régimen sancionador ha sufrido una profunda reforma con la nueva Ley General Tributaria y consecuencia de ello el nuevo reglamento a que nos referimos, tendrá como rasgos fundamentales el incremento de la seguridad jurídica que tienda a reducir el alto grado de discrecionalidad en la aplicación del régimen sancionador, la separación conceptual entre deuda tributaria y sanción tributaria, y la aplicación de los principios generales en materia sancionadora consagrados en la Constitución y por las normas generales de Derecho Administrativo.

Importante también, es recordar la nueva tipificación de las infracciones tributarias que podrán ser leves, graves y muy graves, así como la aplicación prevista de reducciones para los supuestos de actas con acuerdo y pago sin recurso de la sanción.

DISPOSICIONES PUBLICADAS DURANTE EL MES DE MAYO DE 2004

Documento Único Administrativo

Resolución de 19 de abril de 2004, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica la de 15 de diciembre de 2003, de Instrucciones para la formalización del Documento Único Administrativo (DUA).

Ministerio de Economía y Hacienda. B.O.E. número 111 de fecha 7 de mayo de 2004.

Procedimientos administrativos. Gestión informatizada

Resolución de 16 de abril de 2004, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se regula la generación y archivo de documentos electrónicos a partir de documentos en soporte papel, la emisión de copias en papel de dichos documentos electrónicos y se aprueban los programas y aplicaciones a utilizar.

Ministerio Hacienda. B.O.E. número 111 de fecha 7 de mayo de 2004.

Impuesto sobre la Renta de no Residentes e Impuesto sobre sociedades. Modelos de declaración

Orden HAC/1163/2004, de 14 de abril, por la que se aprueban los modelos de declaración-liquidación del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes, entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, para los periodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2003, se dictan instrucciones relativas al procedimiento de declaración e ingreso y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación telemática.

Ministerio de Economía y Hacienda. B.O.E. número 109 de fecha 5 de mayo de 2004.

Arancel de Aduanas

Resolución de 11 de mayo de 2004, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, por la que se actualiza el Arancel Integrado de Aplicación (TARIC).

Ministerio de Economía y Hacienda. B.O.E. número 126 de fecha 25 de mayo de 2004.

COMUNIDADES AUTÓNOMAS

Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha

Medidas tributarias. Ley 3/2004, de 1 de abril, de modificación de la Ley 15/2003, de 31 de diciembre, de Medidas Tributarias de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha.

B.O.E. número 109 de fecha 5 de mayo de 2004.

CALENDARIO FISCAL PARA EL MES DE JUNIO DE 2004

SEMANALMENTE

Impuestos Especiales

- * Relación de documentos de acompañamiento expedidos y recibidos en tráfico intracomunitario durante la semana anterior. Modelos 501, 502.

La transmisión electrónica (Redes Van o Internet) de documentos de circulación expedidos o recibidos del resto de la UE, debe realizarse dentro de los siete días siguientes a la expedición o recepción del documento.

HASTA EL DÍA 7

- * Abril 2004. Grandes Empresas. (*) Modelos 553, 554, 555, 556, 557, 558.
- * Abril 2004. Todas las empresas. (*) Modelos 570,580
- * Mayo 2004. Todas las empresas. Soporte magnético. Modelos 540, 541, 511. Operadores autorizados. Modelos 500, 503, NE.

(*) Los Operadores registrados y no registrados, representantes fiscales y receptores autorizados (Grandes Empresas), utilizarán para todos los impuestos el modelo 510.

HASTA EL DÍA 12

Estadística Comercio Intracomunitario (Intrastat)

- * Mayo 2004 Modelos N-I, N-E, O-I, O-E

HASTA EL DÍA 21

Renta y Sociedades

Retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos del trabajo, actividades profesionales, agrícolas, ganaderas y forestales, premios y determinadas imputaciones de renta, ganancias de transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones de las instituciones de inversión colectiva, y rentas de arrendamiento de inmuebles urbanos y capital mobiliario.

- * Mayo 2004. Grandes empresas. Modelos 111, 115, 117, 123, 124, 126, 128.

Impuesto sobre el Valor Añadido

- * Mayo 2004. Grandes Empresas. Modelo 320
- * Mayo 2004. Exportadores y otros Operadores Económicos. Modelo 330
- * Mayo 2004. Operaciones asimiladas a las importaciones. Modelo 380
- * Mayo 2004. Grandes Empresas inscritas en el Régimen de Exportadores y Otros Operadores Económicos. Modelo 332.

Impuesto General Indirecto Canario

- * Grandes Empresas. Declaración-liquidación mes de mayo. Modelo 410
- * Exportadores y otros Operadores Económicos. Declaración-liquidación mes de mayo. Modelo 411.
- * Declaración ocasional (mes anterior). Modelo 412.
- * Entidades ZEC (mes anterior). Modelo 413.
- * Grandes Empresas. Exportadores y otros Operadores Económicos fabricantes o comercializadores de labores de tabaco rubio Declaración-liquidación mes de mayo. Modelo 490

Impuesto sobre las Primas de Seguros

- * Mayo 2004. Modelo 430

Impuestos Especiales

- * Marzo 2004. Grandes Empresas. Modelos 561, 562, 563.
- * Mayo 2004. Todas las empresas. Modelos 564, 566.
- * Mayo 2004. Impuesto sobre la Electricidad. Grandes Empresas. Modelo 560

HASTA EL DÍA 1 DE JULIO

Renta y Patrimonio. Declaración anual 2003

- * Declaración ordinaria. Modelo D-100
- * Declaración simplificada. Modelo D-101
- * Impuesto sobre el Patrimonio. Modelo D-714