

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC084229

DGT: 26-10-2022

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2245/2022

SUMARIO:

IVA. Obligaciones formales. Deber de expedir y entregar factura. Expedir y entregar factura o documento equivalente. Rectificación. Un contribuyente ha expedido una factura y posteriormente ha detectado un error en el destinatario de dicha factura.

Pues bien, sólo existe obligación de expedir una factura rectificativa en los supuestos expresamente contemplados en el art. 15 del RD 1619/2012 (Obligaciones de facturación). En particular, y en lo que se refiere al caso que nos ocupa, entre las causas que motivan la expedición obligatoria de una factura rectificativa se comprende la consignación de un nuevo destinatario de la factura cuando se incurrió en un error.

Así, es causa de rectificación de las facturas la consignación errónea de cualquier dato o requisito obligatorio que se consigne en las mismas, como pudiera ser el caso de los datos de identificación del destinatario. Por tanto, en caso de que se haya consignado de manera incorrecta la identificación del destinatario de la factura, el contribuyente deberá expedir una factura rectificativa que deberá constar en serie específica de factura.

Además, la existencia de causas tasadas, que motivan la obligación de expedir una factura rectificativa, no impide que voluntariamente se puedan rectificar las facturas previamente expedidas, cuando se trate de una causa justificada y siempre que dicha práctica permita garantizar la correspondiente comprobación por parte de la Administración tributaria, si bien, en estos casos de modificación voluntaria de una factura previamente expedida no se estará ante la expedición de una factura rectificativa, en los términos y con los requisitos contenidos en el art. 15 del RD 1619/2012 (Obligaciones de facturación), pues de acuerdo con el apdo. 6 del mencionado precepto, sólo las facturas que deban ser objeto de rectificación obligatoria por las causas previstas en los apdos. 1 y 2 del mencionado art. 15, son las que tienen la consideración de facturas rectificativas.

Por tanto, en el supuesto de que no concurren las causas de rectificación obligatoria de una factura, contenidas en los apdos. 1 y 2 del art. 15 del mencionado RD 1619/2012 (Obligaciones de facturación), como podía suceder en casos en los que se expida una factura erróneamente por una operación que nunca llegó a realizarse, y procede su anulación, se está ante un supuesto de sustitución de aquélla factura por otra que la anula, que en ningún caso tendrá el carácter de factura rectificativa.

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 164.

RD 1619/2012 (Obligaciones de facturación), arts. 6 y 15.

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante ha expedido una factura y posteriormente ha detectado un error en el destinatario de la factura.

Cuestión planteada:

Si es correcto expedir una factura completa de abono para anular la factura expedida.

Contestación:

1.- El artículo 164, apartado uno, número 3º, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Boletín Oficial del Estado del 29) dispone que, sin perjuicio de lo establecido en el Título anterior de dicha Ley, los sujetos pasivos del Impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a:

“3º. Expedir y entregar factura de todas sus operaciones, ajustada a lo que se determine reglamentariamente.”.

El desarrollo reglamentario de dicho precepto se ha llevado a cabo por el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE del 1 de diciembre).

El artículo 6 del mencionado Reglamento, que regula el contenido de las facturas, dispone lo siguiente:

“1. Toda factura y sus copias contendrán los datos o requisitos que se citan a continuación, sin perjuicio de los que puedan resultar obligatorios a otros efectos y de la posibilidad de incluir cualesquiera otras menciones:

a) Número y, en su caso, serie. La numeración de las facturas dentro de cada serie será correlativa.

Se podrán expedir facturas mediante series separadas cuando existan razones que lo justifiquen y, entre otros supuestos, cuando el obligado a su expedición cuente con varios establecimientos desde los que efectúe sus operaciones y cuando el obligado a su expedición realice operaciones de distinta naturaleza.

No obstante, será obligatoria, en todo caso, la expedición en series específicas de las facturas siguientes:

1.º Las expedidas por los destinatarios de las operaciones o por terceros a que se refiere el artículo 5, para cada uno de los cuales deberá existir una serie distinta.

2.º Las rectificativas.

(...)

b) La fecha de su expedición.

c) Nombre y apellidos, razón o denominación social completa, tanto del obligado a expedir factura como del destinatario de las operaciones.

d) Número de Identificación Fiscal atribuido por la Administración tributaria española o, en su caso, por la de otro Estado miembro de la Unión Europea, con el que ha realizado la operación el obligado a expedir la factura.

Asimismo, será obligatoria la consignación del Número de Identificación Fiscal del destinatario en los siguientes casos:

1.º Que se trate de una entrega de bienes destinados a otro Estado miembro que se encuentre exenta conforme al artículo 25 de la Ley del Impuesto.

2.º Que se trate de una operación cuyo destinatario sea el sujeto pasivo del Impuesto correspondiente a aquélla.

3.º Que se trate de operaciones que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto y el empresario o profesional obligado a la expedición de la factura haya de considerarse establecido en dicho territorio.

e) Domicilio, tanto del obligado a expedir factura como del destinatario de las operaciones.

Cuando el obligado a expedir factura o el destinatario de las operaciones dispongan de varios lugares fijos de negocio, deberá indicarse la ubicación de la sede de actividad o establecimiento al que se refieran aquéllas en los casos en que dicha referencia sea relevante para la determinación del régimen de tributación correspondiente a las citadas operaciones.

f) Descripción de las operaciones, consignándose todos los datos necesarios para la determinación de la base imponible del Impuesto, tal y como ésta se define por los artículos 78 y 79 de la Ley del Impuesto, correspondiente a aquéllas y su importe, incluyendo el precio unitario sin Impuesto de dichas operaciones, así como cualquier descuento o rebaja que no esté incluido en dicho precio unitario.

g) El tipo impositivo o tipos impositivos, en su caso, aplicados a las operaciones.

h) La cuota tributaria que, en su caso, se repercuta, que deberá consignarse por separado.

i) La fecha en que se hayan efectuado las operaciones que se documentan o en la que, en su caso, se haya recibido el pago anticipado, siempre que se trate de una fecha distinta a la de expedición de la factura.

(...).”

Según se deduce del escrito de consulta, en la factura se habría consignado de manera incorrecta los datos identificativos del destinatario de la operación, por lo que la misma adolece de un defecto en su contenido y deberá ser rectificadora.

2.- Por lo que se refiere a las facturas rectificativas, el artículo 15 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación dispone:

“1. Deberá expedirse una factura rectificativa en los casos en que la factura original no cumpla alguno de los requisitos que se establecen en los artículos 6 ó 7, sin perjuicio de lo establecido en el apartado 6 de este artículo.

2. Igualmente, será obligatoria la expedición de una factura rectificativa en los casos en que las cuotas impositivas repercutidas se hubiesen determinado incorrectamente o se hubieran producido las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de la Ley del Impuesto, dan lugar a la modificación de la base imponible.

No obstante, cuando la modificación de la base imponible sea consecuencia de la devolución de mercancías o de envases y embalajes que se realicen con ocasión de un posterior suministro que tenga el mismo destinatario 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 dicho suministro, restando el importe de las mercancías o de los envases y embalajes devueltos del importe de dicha operación posterior. La rectificación se podrá realizar de este modo siempre que el tipo impositivo aplicable a todas las operaciones sea el mismo, con independencia de que su resultado sea positivo o negativo.

3. La expedición de la factura rectificativa deberá efectuarse tan pronto como el obligado a expedirla tenga constancia de las circunstancias que, conforme a los apartados anteriores, obligan a su expedición, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el Impuesto o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el artículo 80 de la Ley del Impuesto.

4. La rectificación se realizará mediante la emisión de una nueva factura en la que se haga constar los datos identificativos de la factura rectificada. Se podrá efectuar la rectificación de varias facturas en un único documento de rectificación, siempre que se identifiquen todas las facturas rectificadas. No obstante, cuando la modificación de la base imponible tenga su origen en la concesión de descuentos o bonificaciones por volumen de operaciones, así como en los demás casos en que así se autorice por el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, no será necesaria la identificación de las facturas, bastando la determinación del período a que se refieren.

El Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria podrá autorizar otros procedimientos de rectificación de facturas, previa solicitud de los interesados, cuando quede justificado por las prácticas comerciales o administrativas del sector de actividad de que se trate.

5. La factura rectificativa deberá cumplir los requisitos que se establecen en los artículos 6 ó 7, según proceda.

Cuando lo que se expida sea una factura rectificativa, los datos a los que se refiere el artículo 6.1.f), g) y h) expresarán la rectificación efectuada. En particular, los datos que se regulan en los párrafos f) y h) del citado artículo 6.1 se podrán consignar, bien indicando directamente el importe de la rectificación, con independencia de su signo, bien tal y como queden tras la rectificación efectuada, señalando igualmente en este caso el importe de dicha rectificación.

Cuando lo que se expida sea una factura simplificada rectificativa, los datos a los que se refiere el artículo 7.1.f) y g) y, en su caso, el 7.2.b), expresarán la rectificación efectuada, bien indicando directamente el importe de la rectificación, bien tal y como quedan tras la rectificación efectuada, señalando igualmente en este caso el importe de dicha rectificación.

6. Únicamente tendrán la consideración de facturas rectificativas las que se expidan por alguna de las causas previstas en los apartados 1 y 2.

No obstante, las facturas que se expidan en sustitución o canje de facturas simplificadas expedidas con anterioridad no tendrán la condición de rectificativas, siempre que las facturas simplificadas expedidas en su día cumpliesen los requisitos establecidos en el artículo 7.1.”.

De acuerdo con lo expuesto, sólo existe obligación de expedir una factura rectificativa en los supuestos expresamente contemplados en el artículo 15 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación. En particular, y en lo que se refiere al escrito de consulta, entre las causas que motivan la expedición obligatoria de una factura rectificativa se comprende la consignación de un nuevo destinatario de la factura cuando se incurrió en un error, criterio sustentado por este Centro Directivo entre otras en la contestación vinculante número V1792-06, de fecha 7 de septiembre de 2006.

Debe señalarse que es causa de rectificación de las facturas la consignación errónea de cualquier dato o requisito obligatorio que se consigne en las mismas, como pudiera ser el caso de los datos de identificación del destinatario como sucede en la factura a la que se refiere el escrito de consulta. Por tanto, en caso de que se haya

consignado de manera incorrecta la identificación del destinatario de la factura, el consultante deberá expedir una factura rectificativa que deberá constar en serie específica de factura.

Este Centro directivo ha matizado su doctrina en relación con la práctica consultada, en la contestación vinculante de 28 de marzo de 2019 y número V0706-19, en los siguientes términos:

“No obstante, lo anterior, este Centro directivo, para dar cobertura a una práctica comercial y administrativa generalizada ha permitido que la rectificación se articule mediante la emisión de dos facturas diferentes; una con signo negativo, incluso por el importe total de la factura previamente expedida; otra posterior que rectifica la inicial que se anula con la factura anterior y que contiene la información correcta correspondiente a la factura inicial después de efectuar su rectificación.

Este supuesto excepcional, que fue incorporado a la doctrina administrativa, entre otras en las consultas vinculantes de 12 de diciembre del 2006 y de 4 de abril de 2016, con números V2474-06 y V1387-16, debe ser matizado, puesto que el reglamento de facturación prevé la emisión de una única factura rectificativa, salvo que la factura rectificativa, sea a su vez, objeto de una nueva rectificación. De esta forma, cuando el procedimiento de rectificación de una factura se realice mediante la emisión de dos facturas en los términos previstos en el párrafo anterior, deberá considerarse como factura ordinaria la primera que se expida con signo negativo, incluso por el importe total de la factura previamente expedida, y como rectificativa la que se expida conteniendo correctamente los datos que se documentan en la misma tras la rectificación.”.

Además, este Centro directivo ha manifestado en su contestación vinculante número V0611-11, de 11 de marzo de 2011, que la existencia de causas tasadas, que motivan la obligación de expedir una factura rectificativa, no impide que voluntariamente se puedan rectificar las facturas previamente expedidas, cuando se trate de una causa justificada y siempre que dicha práctica permita garantizar la correspondiente comprobación por parte de la Administración tributaria, si bien, en estos casos de modificación voluntaria de una factura previamente expedida no se estará ante la expedición de una factura rectificativa, en los términos y con los requisitos contenidos en el artículo 15 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, pues de acuerdo con el apartado 6 del mencionado precepto, sólo las facturas que deban ser objeto de rectificación obligatoria por las causas previstas en los apartados 1 y 2 del mencionado artículo 15, son las que tienen la consideración de facturas rectificativas.

Por tanto, en el supuesto de que no concurren las causas de rectificación obligatoria de una factura, contenidas en los apartados 1 y 2 del artículo 15 del mencionado Reglamento, como podía suceder en casos en los que se expida una factura erróneamente por una operación que nunca llegó a realizarse, y procede su anulación, se está ante un supuesto de sustitución de aquella factura por otra que la anula, que en ningún caso tendrá el carácter de factura rectificativa.

3.- Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Públicas.