

LA FACTURA EN LA TRIBUTACIÓN INDIRECTA Y DIRECTA

JOSÉ ANDRÉS DORTA VELÁZQUEZ
AURORA RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ

Miembros del Grupo de Investigación de Contabilidad y Finanzas
del Departamento de Economía Financiera y Contabilidad
de la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria

SUMARIO

- I. Introducción.
- II. La factura como documento formal.
 - A) Obligación de expedir factura
 - B) Requisitos en el contenido
 - C) Registro y conservación
- III. La factura rectificativa.
 - A) Incidencia en su contenido
 - B) Repercusión en la anotación en los correspondientes libros registro
 - C) Consecuencias en el ámbito contable
- IV. La factura electrónica.
- V. Los requisitos para la deducción en la imposición indirecta: su coordinación con la imposición directa.
 - A) Consideración de los principios de devengo y correlación de ingresos y gastos
 - B) Otros supuestos de interés
- VI. A modo de conclusión.

Resumen del contenido:

A raíz de la promulgación del Reglamento que regula las obligaciones formales de facturación, el presente trabajo analiza los aspectos más sobresalientes que presenta en las operaciones gravadas y no gravadas por el Impuesto General Indirecto Canario, así como sus consecuencias en la forma en que se ha de instrumentar materialmente en la Contabilidad. A este respecto, se presta especial atención a las particularidades y controversias que ofrece la emisión de la factura rectificativa y la expedición a través de medios telemáticos. Para terminar, y dado que la normativa que las regula, admite el valor probatorio de la factura a efectos otros tributos, investigamos si tales disposiciones pueden ser trasladables en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades.

I. INTRODUCCIÓN

En cumplimiento de la *Ley 20/1991, de 7 de junio, de Modificación de los Aspectos Fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias* (en adelante LMAFREF) y cuantas disposiciones fiscales regulan el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), la normalización contable se ha ocupado básicamente en registrar los créditos y débitos que llevan aparejado las relaciones de repercusión y deducción, a los efectos de determinar el importe a liquidar o recuperar. Tomando como base los principios contables y las normas de valoración —como sustento básico del Plan General de Contabilidad—, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) ha emitido diversas resoluciones para su

adecuado tratamiento¹, siendo diversas las publicaciones que han tratado de matizar el contenido y alcance contable².

Los aspectos formales que rodean a esta figura tributaria no han tenido excesivo eco entre los investigadores de la Contabilidad, los cuales han estado más preocupados por aportar soluciones técnicas a las diferentes operaciones y en las que subyace un enfoque intermedio entre la Economía y el Derecho. Esta tendencia es lógica si pensamos que la Contabilidad pertenece al campo de las ciencias económicas, sin perjuicio de que guarda estrechas relaciones con otras ciencias, especialmente con el Derecho mercantil y tributario. En el campo profesional estas relaciones son más estrechas si cabe, pues

¹ Resolución de 16 de diciembre de 1992, por la que se desarrollan los criterios a aplicar para la valoración y el registro contable del IGIC y Resolución de 20 de enero de 1997, vinculada al desarrollo del tratamiento contable de los regímenes especiales del IVA e IGIC.

² J. Déniz Mayor, *Contabilidad del IGIC*, Servicio de Reprografía de la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria, Las Palmas, 1996; R. Rodríguez Díaz, *La Contabilidad del Impuesto General Indirecto Canario*, Consejería de Economía y Hacienda del Gobierno de Canarias y Confederación Canaria de la Pequeña y Mediana Empresa, Las Palmas, 1997; J.J. Déniz Mayor y R. Rodríguez Díaz, *Aspectos contables de los Regímenes Especiales en la Imposición Indirecta Española. Especial referencia al IGIC*. Consejería de Economía y Hacienda y CEPAPYME, 1998; J.A. Dorta Velázquez y J. De León Ledesma, “El modelo contable del IGIC y el principio de neutralidad impositiva”, en *Hacienda Canaria*, nº 6 especial (2004), págs. 229-261.

los problemas de gestión requieren de un conocimiento transversal de diferentes disciplinas, donde los aspectos formales tienen en ocasiones tanta importancia como los aspectos sustantivos.

En este contexto se ubica la primera parte del presente artículo, cuyo propósito es poner de manifiesto los aspectos formales que se relacionan con el IGIC y más concretamente aquellos que se vinculan con la facturación³. La factura no sólo constituye un valor probatorio de las operaciones comerciales, sino también una declaración de verdad sobre la que se construye gran parte de la realidad económico-financiera de las empresas. El simple desconocimiento o la poca diligencia de los extremos que han de incluirse en una factura supone la elaboración de una información no fidedigna, a pesar de que se haga un correcto uso de los principios y normas en su captación contable, pudiéndose derivar contingencias significativas⁴ —especialmente desde la esfera tributaria.

Como es sabido, la formalización administrativa de estas operaciones se encuentran sometidas a reglamentación a través del *Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, y se modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido* (en adelante Reglamento de facturación). Dicho Reglamento deroga uno anterior, el *Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre*, siendo de aplicación para las operaciones que se realicen a partir del 1 de enero de 2004. Cabe destacar, como característica básica, 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*”⁵.

En el presente trabajo nos centraremos en destacar, con un carácter más di-

³ De conformidad con lo dispuesto en el artículo 59.1.b) de la Ley 20/1991, los sujetos pasivos del IGIC están obligados a “*expedir y entregar facturas de las operaciones en que intervienen, adaptadas a las normas generales que regulan el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales*”. Añade el artículo 29.2 del Decreto 182/1992, de 15 de diciembre, por el que se aprueban las normas de gestión, liquidación, recaudación e inspección del Impuesto General Indirecto Canario y la revisión de los actos dictados en aplicación del mismo, que “*las referencias que en las normas generales que regulan el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales se hacen al Impuesto sobre el Valor Añadido se entenderán hechas al Impuesto General Indirecto Canario*”.

⁴ Con referencia al incumplimiento sustancial de las obligaciones contables, la doctrina jurisprudencial (SSTS de 16 de julio de 1988; 13 de marzo de 1989; 9 de enero de 1992 y 5 de mayo de 1993, entre otras) ha venido entendiendo como supuestos de incumplimiento sustancial de las obligaciones contables, tanto la ausencia de llevanza de los libros obligatorios exigidos por el Código de Comercio, o su llevanza parcial, como la no aportación de las facturas, o su aportación también parcial, que no permitan la comprobación o contraste con lo reflejado en los libros.

⁵ J.M. de Bunes y F.J. Sánchez Gallardo, “Novedades en el IVA y el nuevo reglamento sobre obligaciones de facturación (Ley 62/2003 y RD 1496/2003)” en *Revista de Contabilidad y Tributación*, n° 252 (2004), pág. 135.

vulgativo que crítico, los aspectos más novedosos que establece la nueva reglamentación, incorporando algunas de las contestaciones que la Dirección General de Tributos ha emitido desde su promulgación. En este sentido, se analizan los requisitos legales que deben contener los documentos formales que sustentan las operaciones gravadas por el IGIC, prestando especial atención a las especificidades de la factura rectificativa y electrónica.

Por otra parte, estudiamos las condiciones necesarias que deben cumplir las sociedades mercantiles para ejercitar el derecho a la deducción de las cuotas soportadas por la imposición indirecta, indagando si tales disposiciones pueden ser trasladables al Impuesto sobre Sociedades.

II. LA FACTURA COMO DOCUMENTO FORMAL

La emisión de la factura ha tenido como propósito básico servir como medio de prueba documental de la realización de una operación comercial, en virtud de la cual el empresario o profesional revela la naturaleza, calidad y condiciones de la mercancía o servicio prestado, así como otros elementos básicos como el precio, el nombre del vendedor y del beneficiario de la

operación. Constituye, en esencia, un documento disuasorio y probatorio de las operaciones realizadas que infunde mayor confianza y seguridad jurídica en las relaciones comerciales. Desde un punto de vista mercantil, la naturaleza jurídica de la factura trata básicamente de poner de manifiesto la voluntad del emisor de colaborar y cumplir los deberes de facturación mediante determinados datos de hecho y de derecho⁶.

La factura es un documento de uso frecuente en el cual se registran diversos datos que permiten identificar un negocio jurídico concreto, erigiéndose como un soporte instrumental que representa indirectamente un hecho jurídicamente relevante. Por tanto, desde la esfera legal ha existido y existe una preocupación por delimitar los elementos formales básicos que deben incluirse en la misma, especialmente cuando la facturación se ha convertido en un especial e importantísimo deber formal de los contribuyentes⁷.

Centrándonos en el valor probatorio de la factura a efectos fiscales —factura fiscal—, adquieren significación todos los extremos matizados en el actual Reglamento de facturación. Por esta razón, seguidamente prestamos especial atención a las operaciones con obligación de expedir facturas, los requisitos formales a conside-

⁶ I. Merino Jara, *Facturas y Registros: Requisitos y Efectos Fiscales*. Lex Nova, 1996, pág. 107.

⁷ A través de la Directiva 2001/115/CE, de 20 de diciembre, el Consejo de Ministros de la Unión Europea trata de armonizar o unificar el contenido de las facturas a los efectos del IVA. No cabe duda que esta disposición constituye una de las razones principales que ha justificado que nuestro país haya emitido una nueva reglamentación de facturación, amén de la necesaria actualización de la normativa anterior que se encontraba desfasada respecto a los avances experimentados en las prácticas empresariales (J.M. de Bunes y F.J. Sánchez Gallardo, “Novedades en el IVA y el nuevo reglamento sobre obligaciones de facturación (Ley 62/2003 y RD 1496/2003)”, cit., pág.136.)

rar en su contenido, así como aspectos relacionados con su anotación en los Libros obligatorios y oportuna conservación.

A) OBLIGACIÓN DE EXPEDIR FACTURAS

El Reglamento de facturación establece una definición comprensiva y de gran generalidad a la hora de señalar que la obligación de expedición de facturas abarca al conjunto de las operaciones que los empresarios o profesionales realizan en desarrollo de su actividad, haciendo especial hincapié en que no sólo recae en las operaciones sujetas y no exentas, sino también en el resto (operaciones sujetas pero exentas y operaciones no sujetas), afectando no sólo al régimen general, sino también a los regímenes especiales del IVA e IGIC.

La aplicación de esta definición sustantiva supone la no obligación de expedición de factura por quienes no actúan como empresarios o profesionales, así como tampoco cuando se produzcan los motivos de excepción que establece el artículo 3 del Reglamento de facturación. El deber de emitir factura, en papel o través de medios

electrónicos, recae principalmente en el sujeto que entrega o presta el servicio. Sin embargo, el nuevo Reglamento de facturación admite, en concordancia con la Directiva 2001/115/CE, la posibilidad de delegar dicho deber, aunque no su responsabilidad, en el propio cliente o incluso en un tercero, regulando detalladamente los requisitos necesarios para su consecución⁸.

Desde un punto de vista tributario, la obligación de expedir factura posibilita que el destinatario tenga constancia del impuesto soportado y pueda ejercitar, en su caso, el derecho a la deducción impositiva⁹. A estos efectos, y especialmente para evitar fraude fiscal, la Administración Tributaria ha entendido que sólo aquellas facturas o documentos equivalentes o sustitutivos que cumplan con los requisitos legales o reglamentarios posibilitan la existencia de créditos fiscales y, desde un punto de vista probatorio, no es extraño que haya establecido un conjunto de criterios formales mínimos que despejen cualquier duda al respecto.

De forma general, el nuevo Reglamento de facturación obliga a expedir factura y copia de ésta a todos aquellos empresarios o profesionales que efectúen

⁸ En términos sintéticos, la expedición de facturas/tiques por el destinatario o por un terceros supone cumplir los siguientes requisitos: a) acuerdo previo por escrito autorizando al destinatario la expedición de las facturas; b) el destinatario ha de remitir copia al empresario o profesional en el plazo de un mes, quien deberá aceptarla o no en el plazo de 15 días tras la recepción; c) las copias rechazadas de forma expresa en el plazo antes indicado se considerarán documentos no expedidos.

⁹ En este sentido, J.M. de Bunes y F.J. Sánchez Gallardo (“Novedades en el IVA y el nuevo reglamento sobre obligaciones de facturación (Ley 62/2003 y RD 1496/2003)”, cit., pág. 136) señalan que “*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 sujetos 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*”.

entregas de bienes y servicios, estén sujetas o no al IGIC. Si bien la expedición de facturas para las operaciones sujetas no precisa mayor explicación, cabe destacar que la técnica normativa del nuevo Reglamento también obliga a las operaciones no sujetas, aunque lógicamente esta obligación sólo cobra sentido cuando tenga incidencia en la liquidación del impuesto correspondiente a empresarios y profesionales.

En aras a la brevedad, la nueva reglamentación incorpora los siguientes supuestos sobre obligación de expedición de la factura completa:

- En todas las operaciones en las que el destinatario sea un empresario o profesional.
- Cuando se efectúen ventas en expedición intracomunitarias que se consideren realizadas en el territorio de aplicación del impuesto (artículo 16 de la LMAFREF).
- Siempre que el destinatario lo exija para el ejercicio de derechos de naturaleza tributaria.
- En los casos de entregas de bienes que hayan de ser objeto de instalación o montaje antes de su puesta

a disposición (artículo 16.2 de la LMAFREF).

- Operaciones para personas jurídicas que no actúan como empresarios o profesionales o entidades incluidas en el artículo 2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (RGLCAP)¹⁰.

Asimismo, han de emitir facturas, como ya reconocía el anterior Reglamento de facturación, todos aquellos que sean destinatarios de las operaciones, en el supuesto de ser sujetos pasivos de la imposición indirecta (artículo 19 de la LMAFREF). En tal caso, ha de emitirse una factura, en la que el propio destinatario de los bienes o servicios se autorepercute el impuesto — documento que viene conociéndose como autofactura—, la cual ha de conservarse junto al documento expedido por quien realizó la entrega de bienes o prestación de servicios. Ambos habrán de anotarse en los Libros Registros de Facturas Expedidas— antes emitidas—y Facturas Recibidas.

El actual Reglamento ha optado por eliminar la obligatoriedad de emisión de

¹⁰ De acuerdo con el artículo 72 del RGLCAP la factura pertinente deberá contener los requisitos formales establecidas en el Real Decreto 1496/2003 y, en su caso, la factura deberá incluir las siguientes menciones: el número y, en su caso, la serie; nombre y apellido o denominación social, número de identificación fiscal y domicilio del expedidor; identificación fiscal de la Administración Pública con su dirección y CIF; descripción del objeto del contrato, con expresión del servicio a que vaya destinado; precio del contrato; lugar y fecha de su emisión; y la firma del funcionario que acredite la recepción. También es de interés mencionar que, conforme al artículo 56 del Texto refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas (TRLCAP) para los contratos menores (obras de importe inferior a 30.050 € y suministros o servicios inferiores a 12.020 €) “*la tramitación del expediente solo exigirá la aprobación del gasto y la incorporación al mismo de la factura correspondiente que reúna los requisitos reglamentariamente establecidos*”.

autofactura en las adquisiciones intracomunitarias, lo que ya había sido considerado por la *Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social*, en su modificación del artículo 97 de la *Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido* (LIVA). De esta forma, la propia factura emitida por el proveedor de la operación intracomunitaria constituye el documento válido para deducir el impuesto soportado. No obstante, esta particular novedad no influye en la regulación canaria, al ser el IGIC un impuesto que no se encuentra afectado por las Directivas Comunitarias, no siéndole aplicable el régimen fiscal especial para las operaciones intracomunitarias, que se consideran a los efectos, importaciones o exportaciones. En consecuencia, el cambio introducido en el Reglamento de facturación en las operaciones intracomunitarias, no forma parte de los requisitos formales sobre expedición y registro de facturas por los sujetos pasivos del IGIC.

B) REQUISITOS EN EL CONTENIDO

Puesto de manifiesto las principales novedades respecto a las operaciones por las que ha de expedirse facturas, conviene

detenerse someramente en los requisitos que han de constar en la misma. Frente a la denominada factura completa que contiene todos los requisitos establecidos en el artículo 6 del Reglamento de facturación, se admiten otros documentos (factura completa, factura abreviada y tique o documento sustitutivo), existiendo una relación entre las exigencias formales y el derecho a la deducción. Así, la factura completa o simplificada, permite justificar el derecho a la deducción de las cuotas soportadas por la imposición indirecta, siempre que cumplan los requisitos descritos entre los apartados 1 al 7 del artículo 6¹¹. Por el contrario, el tique, documento que sustituye a la factura cuando el importe de la operación no excede de 3.000 euros y corresponde a determinadas operaciones, como ventas a domicilio, servicios de ambulancia, tintorerías, cabinas telefónicas o aparcamientos, entre otros, no pueden operar como justificante del derecho de deducción (artículo 4.3 del Reglamento). Por ello, cuando el destinatario de dichas operaciones actúa como profesional o empresario debe solicitar la elaboración de una factura completa, o simplificada si la Administración tributaria lo autoriza, a fin de poder ejercer el derecho de deducción. Los datos que obligatoriamente deben constar en el tique son los siguientes:

¹¹ No obstante, la SG de Impuestos sobre la Renta de Personas Físicas en respuesta a la Consulta 0546-04 de 5 de marzo, que cuestiona la existencia de supuesto de inversión del sujeto pasivo en la adquisición de chatarra por parte de una empresa a particulares, establece que dado que los vendedores “no realizan una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido con ocasión dichas entregas [...] no están obligados al citado Impuesto y, por tanto, dichos particulares no están obligados a documentar dichas entregas mediante la expedición de una factura. El Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación no ha previsto que los empresarios que adquieran dichos productos deban expedir una factura para documentar dichas operaciones, **sin perjuicio de que expidan cualquier otro tipo de documento para justificar el gasto incurrido en dichas adquisiciones**” (énfasis añadido). Dichas circunstancias, por tanto, “no limitan el derecho de deducción de las cuotas soportadas por dicha entidad”.

- Número de tique —correlativa— y utilización de series diferentes —actualmente han de estar justificadas—.
- Identificación del expedidor, añadiendo el nuevo Reglamento que ha de consignarse también nombre y apellidos, razón o denominación social completa del obligado a su expedición.
- Tipo impositivo aplicado o la expresión de "impuesto indirecto incluido".

- Contraprestación total.

En el estudio de los requisitos formales que exigen la expedición de la factura, hemos considerado oportuno conocer las novedades que presenta el actual Reglamento de facturación frente a su antecesor, mostrándolas en el siguiente **Cuadro 1**, el cual nos sirve, asimismo, para ilustrar las principales similitudes y diferencias entre los mismos.

Contenido legal de la factura	
Anterior Reglamento	Actual Reglamento
<p>Número y, en su caso, serie de la factura. La numeración de las facturas dentro de cada serie será correlativa. Si bien anteriormente se permitía, casi sin restricción, la utilización de series diferentes, el nuevo Reglamento lo prescribe para los casos específicos siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Supuestos de inversión del sujeto pasivo. - Cuando las facturas sean expedidas por el cliente de la operación o por terceras personas, debiendo existir para cada uno de ellos una serie distinta. - Si se trata de facturas rectificativas. - En caso de existir razones que lo justifiquen, a condición de que su uso no constituya un obstáculo para las labores de comprobación por parte de la Administración tributaria. 	
Lugar y fecha de expedición	Desaparece la obligación de señalar el lugar en que se expide la factura, manteniéndose el deber de consignar la fecha de expedición. Asimismo se ha de indicar el momento en que se han efectuado las operaciones o el pago anticipado de las mismas, siempre que sea diferente de la fecha de expedición.
Nombre y apellidos, razón o denominación social tanto del que expide la factura, como del destinatario de las operaciones.	Nombre y apellidos, razón o denominación social tanto del que expide la factura, como del destinatario de las operaciones. En el caso

Contenido legal de la factura	
Anterior Reglamento	Actual Reglamento
<p>Número de identificación fiscal del que expide la factura y del destinatario de las operaciones.</p>	<p>de supuesto de inversión del sujeto pasivo se ha de consignar los datos del destinatario de los bienes y servicios y los del proveedor de los mismos.</p> <p>Número de identificación fiscal del que expide la factura.</p> <p>Número de identificación fiscal del destinatario de las operaciones en los casos siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Operaciones de inversión del sujeto pasivo y, en general, - Operaciones realizadas en territorio canario, cuando el obligado a expedir la factura haya de considerarse establecido en el referido territorio. <p>En el caso de la autofactura emitida por el sujeto pasivo del impuesto destinatario de los bienes y servicios, deberá figurar como número de identificación fiscal del expedidor, el de él mismo, debiéndose consignar, además, el número de identificación del proveedor de los bienes y servicios.</p>
<p>Si se trata de operaciones realizadas con no profesionales y empresarios, no será obligatoria la consignación en la factura de los datos de identificación del destinatario cuando no supere las 15.000 pesetas.</p> <p>Domicilio del expedidor y del destinatario. Cuando el destinatario sea una persona física que no desarrolle actividades empresariales o profesionales, no será obligatoria la consignación de su domicilio.</p>	<p>Si se trata de operaciones realizadas con no profesionales y empresarios, no será obligatoria la consignación en la factura de los datos de identificación del destinatario, si la operación se ha realizado por un importe inferior a 100 euros.</p> <p>Domicilio del expedidor y del destinatario. Cuando el destinatario sea una persona física que no desarrolle actividades empresariales o profesionales, no será obligatoria la consignación de su domicilio.</p>

Contenido legal de la factura	
Anterior Reglamento	Actual Reglamento
	<ul style="list-style-type: none"> - Se ha de hacer mención expresa de la ubicación del establecimiento al que se refieren las operaciones si se disponen de varios lugares de negocio. - En el caso de la autofactura emitida por el sujeto pasivo del impuesto destinatario de los bienes y servicios, deberá figurar como número de identificación fiscal del expedidor, el de él mismo, debiéndose consignar, además, el número de identificación del proveedor de los bienes y servicios.
<p>Descripción de las operaciones al objeto de poder identificar claramente la base imponible del impuesto.</p> <p>Se permite expresar directamente la cuota tributaria por el impuesto, indicándose la expresión de "IVA incluido" o "tipo impositivo aplicado".</p>	<p>Descripción de las operaciones al objeto de poder identificar claramente la base imponible del impuesto.</p> <p>Se debe incluir el precio unitario sin impuesto, así como cualquier rebaja o descuento que no se encuentre incluido en el mismo.</p> <p>Se ha de hacer constancia de la parte de la base imponible correspondiente a cada una de las operaciones que se documentan en una misma factura cuando,</p>
	<ul style="list-style-type: none"> - Coexistan operaciones exentas, no sujetas y otras que no posean tales circunstancias. - Algunas de las operaciones correspondan con supuestos de inversión del sujeto pasivo. - Comprendan operaciones sujetas a diferentes tipos impositivos.
	<p>Se deberá hacer constancia de si la operación que se documenta está exenta, no sujeta al impuesto, o si se trata de un de un supuesto</p>

Contenido legal de la factura	
Anterior Reglamento	Actual Reglamento
	de inversión del sujeto pasivo, indicándose, asimismo, si tales circunstancias se refieren únicamente a parte de las operaciones que se detallan en una misma factura.
	<p>Podrá admitirse la expedición de una factura abreviada cuando la Administración tributaria canaria considere que existen determinadas dificultades en la consignación de cada uno de los contenidos reglamentados de la factura. Previa solicitud del sujeto pasivo, se autorizará la no inclusión de la totalidad de los mismos, debiendo constar, al menos, los siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Fecha de expedición. - Identidad del obligado a su expedición. - Identificación de los bienes y servicios. - Cuota tributaria o datos que permitan calcularla.

C) REGISTRO Y CONSERVACIÓN

Poner en práctica todos estos cambios en las obligaciones de expedición de las facturas, nos lleva de una manera lógica a exponer en qué medida pueden verse afectado el registro en Libros de las operaciones que se generen. Para ello nos remitimos a los artículos 62 y 63 del Real Decreto 1624/92 de 29 de diciembre por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, relativos a los Libros Registro de Facturas Expedidas y de Facturas Recibidas. Hasta ahora, todo lo referente a

las obligaciones contables de los sujetos pasivos por el IGIC ha quedado regulado en el *Decreto 182/1992, de 15 de diciembre, por el que se aprueban las Normas de Gestión, Liquidación, Recaudación e Inspección del Impuesto General Indirecto Canario y la revisión de los actos dictados en aplicación del mismo*, el cual deberá modificarse en los mismos términos que establece el Título I del Reglamento de facturación.

En primer lugar, dicho Decreto deberá incluir la obligación de anotación separada para las operaciones no sujetas en

el Libro Registro de Facturas Expedidas, en coherencia con el artículo 62 de la LIVA, dado que en la actualidad solo se prescribe para las sujetas y exentas. De igual forma incumbe a todos aquellos que, sin tener la condición de empresarios o profesionales a los efectos del impuesto, sean sujetos pasivos del mismo, por motivo de obligación de expedición de facturas en la forma que establece el Reglamento de facturación.

Asimismo se ha de consignar el deber de anotar correlativamente en el Libro Registro de Facturas Recibidas las adquisiciones que se realicen, reflejando su número de recepción, fecha¹², nombre y apellidos o razón social del proveedor, base imponible, tipo tributario y cuota, debiéndose expresar, siguiendo el nuevo Reglamento de facturación, el tipo impositivo separadamente. El Decreto canario deberá incorporar la novedad de poder hacer uso de series separadas para las facturas y documentos de aduanas, aunque con carácter restringido.

Para terminar en lo concerniente a las obligaciones de los sujetos pasivos a efectos de la imposición indirecta, resulta de interés hacer mención a los deberes

de conservación de los documentos formales. En este sentido, hemos de añadir que ha de conservarse,¹³ en su contenido original,¹⁴ las facturas y documentos sustitutos recibidos, las copias que se han expedido de las mismas, las efectuadas en el supuesto de inversión del sujeto pasivo, los recibos originales firmados por el titular de la explotación, el documento de pago acreditativo del pago del Impuesto a la Importación. No obstante, esta obligación puede ser cumplida materialmente por un tercero, que actuará en nombre y por cuenta del empresario o profesional, el cual será responsable de las operaciones (artículo 19 del Reglamento de facturación).

Pero lo que no ha quedado tan claro es qué tipo de obligaciones adquieren los sujetos pasivos, una vez haya transcurrido el periodo de prescripción en que han de conservarse las facturas y otros documentos. Tampoco sobre cómo actuar respecto al formato de conservación de estos instrumentos formales. A raíz de algunas Consultas al SG de Impuestos sobre el Consumo (0115-04 de 3 de febrero y 0923-04 de 6 de abril), éste ha contestado que, a tenor de la *Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General*

¹² En las facturas recibidas se ha de consignar la fecha “correspondiente al día en que se reciben, con independencia de la fecha de expedición que figura consignada en aquellas (SG de Impuestos sobre el Consumo, Consulta nº 1155-04 de 30 de abril).

¹³ Las facturas recibidas o expedidas por motivo de adquisiciones han de conservarse durante un total de cinco años, contando desde el ejercicio en que se soportan las cuotas por imposición indirecta, (artículo 165 LIVA).

¹⁴ En este sentido el SG de impuestos sobre el Consumo aclara que lo que debe conservarse es el contenido original de los documentos, no exigiendo que dicho contenido se conserve en el mismo formato en el que se expidieron o recibieron los correspondientes documentos, ni tampoco con idéntico diseño o presentación (Consulta nº 0245-04 de 10 de febrero).

Tributaria, en su artículo 70, apartado segundo¹⁵, si se cumple “con todos los requisitos para sustituir la conservación en formato papel de las facturas recibidas por su conservación por medios electrónicos, una vez efectuada la conversión de formato papel a formato electrónico [se] podrá proceder a la destrucción de los citados documentos en papel, todo ello sin perjuicio, en su caso, del cumplimiento de las obligaciones que en otras materias (mercantil, etc.) afecten a la conservación de las mismas, bien sean en formato papel o por medios electrónicos”.

III. LA FACTURA RECTIFICATIVA

El tratamiento de las facturas rectificativas constituye uno de los temas que más controversia ha generado desde la promulgación del Reglamento de facturación, habiéndose evacuado numerosas contestaciones por parte del Servicio General de Impuestos sobre el Consumo¹⁶. El contenido del artículo 13 del Reglamento de facturación, por el que se regula las facturas rectificativas, reconoce la necesidad de expedir factura o tique rectificativo cuando el documento origi-

nal expedido incumple alguno de los requisitos previstos en los artículos 6 ó 7 del Reglamento de Facturación.

Por razones obvias, se ha previsto que la obligación de expedir facturas rectificativas no recae en los supuestos de devolución de envases y embalajes, dado que no se trata de un error en el contenido de la factura, admitiendo la posibilidad de que el importe de los envases y embalajes devueltos se compute en una factura posterior expedida para el mismo destinatario, siempre que los importes resultantes sean positivos y el tipo aplicable sea el mismo. Lógicamente, en los supuestos de adquisición de envases y embalajes por parte del destinatario sí daría lugar a la expedición de una nueva factura y, en su caso, facturas rectificativas para subsanar los errores que puedan apreciarse.

Por otra parte, la concesión de descuentos y bonificaciones, otorgados con posterioridad al momento en que se haya realizado la operación, siempre que estén debidamente justificados, dan lugar a una factura rectificativa a los efectos de modificar la base imponible y no estar permitido, como seguidamente se apunta, la expedición de notas de abono. En este

¹⁵ El tenor literal del apartado segundo del artículo 70 de la *Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria*, establece que “a efectos del cumplimiento de las obligaciones tributarias de otras personas o entidades, [...] las obligaciones de conservación y suministro de información deberán cumplirse en el plazo previsto en la normativa mercantil o en el plazo de exigencia de sus propias obligaciones formales[...]”.

¹⁶ SG de Impuestos sobre el Consumo, Consulta nº 0157-04, de 5 de febrero; SG de Impuestos sobre el Consumo, Consulta nº 0701-04, de 23 de marzo; SG de Impuestos sobre el Consumo, Consulta nº 0819-04, de 30 de marzo; SG de Impuestos sobre el Consumo, Consulta nº 0981-04, de 15 de abril; SG de Impuestos sobre el Consumo, Consulta nº 0983-04, de 15 de abril; SG de Impuestos sobre el Consumo, Consulta nº 1157-04 de 3 de mayo; SG de Impuestos sobre el Consumo, Consulta nº 1286-04 de 2 de junio; SG de Impuestos sobre el Consumo, Consulta nº 1287-04, de 2 de junio; SG de Impuestos sobre el Consumo, Consulta nº 1332-04, de 16 de junio.

sentido, la SG de Impuestos sobre el Consumo (Consulta nº 620-04 de 12 de marzo) especifica que los descuentos y bonificaciones deben minorar la base imponible cuando concurren los siguientes requisitos:

- *Que se justifiquen por cualquier medio de prueba admisible en derecho. Generalmente, el documento que justifica la práctica de los mismos es la propia factura que documenta la operación. Anteriormente se establecía que los descuentos y bonificaciones debían figurar separadamente en factura. Ahora ya no es preciso que conste tal especificación, pudiendo estar implícitamente consignados en la factura, si bien deberá probarse la existencia de los mismos.*
- *Que se concedan previa o simultáneamente al momento de realización de la operación (el del devengo del impuesto). Esta es la práctica comercial en este tipo de descuentos, predominando aquellos que se conceden en el momento de realizarse la operación. Cuando los descuentos o bonificaciones se concedan con posterioridad al momento de realizarse la operación también afectarán a la base imponible, modificándose a la baja su importe, según lo dispuesto en el artículo 80. Uno. 2º de la Ley 37/1992.*
- *Que se otorguen en función de la operación.*
- *Que no constituyan la remuneración*

de otras operaciones efectuadas por el destinatario de la operación o por un tercero en su nombre, en favor del sujeto pasivo que realiza la operación a la que se pretenda afectar el otorgamiento de los descuentos o bonificaciones.

Lo mismo cabe decir de las reducciones por la minoración del precio inicialmente pactado debido a determinados incumplimientos y, en el caso de que el IVA/IGIC —correspondiente a la parte de base imponible que ha de ser objeto de reducción— ya se hubiera repercutido total o parcialmente, habrá de procederse a rectificar dicha repercusión, expidiendo y entregando una factura rectificativa en los términos del artículo 13 del Reglamento por el que regulan las obligaciones de facturación (SG de Impuestos sobre el Consumo, Consulta nº 0981-04 de 15 de abril).

Existen otros supuestos que puedan dar lugar a una factura rectificativa por modificación de la base imponible, como los supuestos de insolvencia por resolución firme, judicial o administrativa, o cuando con arreglo a derecho o a los usos de comercio, queden sin efecto, total o parcialmente las operaciones gravadas. También por impago de las cuotas repercutidas, en el supuesto de que con posterioridad al devengo de la operación, se dicte providencia de admisión a trámite de suspensión de pagos o auto judicial de declaración de quiebra del destinatario de la operación o, incluso, porque las operaciones gravadas sean total o parcialmente in-

cobrables, siempre que el sujeto pasivo haya instado el cobro mediante reclamación judicial al deudor.

Dada la frecuencia de las facturas rectificativas en la actividad empresarial, el legislador ha previsto requisitos adicionales en el contenido en relación a la factura completa y regula la operatoria a seguir en los libros obligatorios. Estas exigencias requieren una adaptación de los sistemas de información contable de las empresas, por las razones que apuntamos seguidamente.

A) INCIDENCIA EN SU CONTENIDO

La factura rectificativa tiene la consideración de una nueva factura en la que se debe hacer constar los requisitos propios establecidos en el artículo 6 (NIF, domicilio, razón social del expedidor y del destinatario, fecha de expedición, concepto, tipo impositivo, cuota, etc.), si bien debe considerar adicionalmente los siguientes extremos:

- 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.
- Serie específica de facturación.

No pueden emitirse notas de abono por la diferencia entre lo facturado inicial-

mente y lo que debería haberse facturado correctamente. El Reglamento de facturación ha suprimido la posibilidad de rectificar las facturas mediante la emisión de las notas de abono, contempladas con anterioridad en el artículo 9 del RD 2402/1985, de tal forma que la rectificación de facturas deberá realizarse con carácter obligatorio mediante la emisión de facturas rectificativas.

Asimismo, quedan totalmente prohibidas las facturas negativas, pues en *"el supuesto de que la causa de la rectificación de una factura sea [...] debido a una devolución parcial de los productos entregados se procederá [...] consignando en la factura rectificativa los datos de descripción, tipo y cuota tributaria, que correspondan una vez efectuada la rectificación, no resultando ajustado a derecho la expedición de una factura negativa que comprenda la parte del producto devuelto"* (SG de Impuestos sobre el Consumo, Consulta nº 0157-04 de 5 de febrero).

En términos más generales, *"en el caso de que tuviera que expedirse una factura rectificativa por darse cualquiera de los supuestos que determinan su obligación de expedición, reguladas en los apartados 1 y 2 del artículo 13 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, dicha expedición deberá ajustarse a los requisitos establecidos en dicho precepto, no resultando ajustado a derecho la expedición de notas de abono o de facturas con una base*

imponible negativa” (SG de Impuestos sobre el Consumo, Consulta nº 0819-04 de 30 de marzo).

Con ello se resuelve la duda de la forma de expedir las facturas rectificativas, no admitiendo realizar facturas ajustadas por diferencias, sino consignando los importes resultantes de la rectificación.

B) REPERCUSIÓN EN LA ANOTACIÓN EN LOS CORRESPONDIENTES LIBROS REGISTRO

Con carácter preceptivo el expedidor debe realizar la anotación por separado de las facturas rectificativas en el Libro de Facturas Expedidas y, si bien no resulta obligatorio para el destinatario, también es aconsejable establecer una serie separada para su registro. Respecto a la actuación de los destinatarios de las facturas rectificativas, la Administración tributaria expone el siguiente criterio (SG de Impuestos sobre el Consumo, Consulta nº 1355-04 de 23 de junio) *“En resumen y a modo de explicación práctica, una vez recibida de la entidad consultante la factura rectificativa, los clientes de dicha entidad deberán consignar en la declaración-liquidación correspondiente al período en que se hubiera recibido, además de las cuotas del impuesto devengadas y soportadas correspondientes a dicho período, las siguientes: .. Las cuotas ahora rectificadas ... como consecuencia de la rectificación efectuada, como menor Impuesto sobre el Valor Añadido soportado en el período”*.

En un caso u otro, las facturas rectificativas deben anotarse en positivo, ya que la normativa no permite la anotación con carácter negativo de la factura original rectificada 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/o Recibidas. Con ello, se posibilita un mejor control del cálculo de la cuota devengada en el período de liquidación correspondiente y cuya operativa de registro dependerá de los sistemas o procedimientos particulares mediante los cuales se genere en cada caso.

C) CONSECUENCIAS EN EL ÁMBITO CONTABLE

La Administración tributaria no se pronuncia sobre el registro contable de las facturas rectificativas, limitándose a señalar que la competencia en materia contable le corresponde al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas: *“La consulta relativa a la contabilización de las facturas rectificativas, expedidas de acuerdo con lo establecido en el artículo 13 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, podrán formularse en su caso, al ICAC (SG de Impuestos sobre el Consumo, Consulta 1286-04 de 2 de febrero).*

En tanto no se pronuncie el ICAC sobre los mecanismos de contabilización de las facturas rectificativas, su registro contable debe ajustarse a las normas del Plan General de Contabilidad, considerando que existirá una diferencia entre los datos consignados en los Libros Registros de Factu-

ras Expedidas y/o Recibidas y sus apuntes contables correspondientes, pues como ya hemos señalado en tales Libros solo se admiten anotaciones en positivo.

El procedimiento para proceder a la rectificación de las anotaciones registrales es el previsto en el artículo 37 del *Decreto 182/1992, de 15 de diciembre, por el que se aprueban las normas de gestión, liquidación, recaudación e inspección del Impuesto General Indirecto Canario y la revisión de los actos dictados en aplicación del mismo*¹⁷, cuya finalidad es permitir determinar el cálculo de la cuota devengada en el período de liquidación correspondiente y cuya operativa de registro dependerá de los sistemas o procedimientos particulares mediante los cuales se genere en cada caso el Libro Registro de facturas expedidas.

Como bien señala el Despacho F & J Martín Abogados¹⁸, difícilmente se puede lograr una desvinculación en los supuestos de programas de facturación integrados con aplicaciones de contabilidad y/o al control

de existencias, ya que, la emisión de una factura rectificativa sin la anulación previa de la factura originaria, provocaría una distorsión en las cuentas de clientes, ventas e impuesto indirecto repercutido (IVA o IGIC) y, en algunos casos, en los importes de consumos y control de existencias. En este sentido, proponen dos posibilidades de actuación que detallamos a continuación:

1. Mecanismo "automático" controlado por el sistema informático

En el momento de emitir una factura rectificativa, la aplicación informática debería solicitar, como un dato necesario para su emisión, la identificación de la factura que va a rectificarse y generar un archivo de "facturas rectificadas".

Con esta forma de actuar, el control de este archivo de forma "automática" por el sistema permitiría, por una parte, regularizar las cuentas de clientes, IVA/IGIC repercutido y ventas, deshaciendo el apunte generado en la emisión de la factura originaria ahora rectificada; y, por otra,

¹⁷ El literal del artículo 37 del Decreto 182/1992: "1. En los supuestos de rectificación de facturas o documentos análogos de acuerdo con la legislación vigente, los sujetos pasivos deberán rectificar igualmente las anotaciones contables correspondientes en un asiento o grupo de asientos único al finalizar cada periodo de liquidación.

2. A tal efecto, dicho asiento o grupo de asientos deberá debidamente diferenciado del resto de las anotaciones, especificar de forma precisa las facturas o demás documentos que se anulan o rectifican, la cantidad por la que se encontraban contabilizados los mismos, la enumeración o referencia clara al documento que da origen a la variación o anulación y las nuevas cantidades a contabilizar, en caso de rectificación, según dichos documentos o facturas.

Finalmente se anotarán los totales del asiento o grupo de asientos de rectificación o anulación, haciendo mención expresa a las correcciones, en más o en menos, que sean pertinentes a efectos del cálculo de la cuota impositiva devengada y de las deducciones del periodo de liquidación al final del cual se han realizado dichas rectificaciones.

3. En caso de tratarse de bienes calificados como de inversión, las rectificaciones, en lo que afectara a la regularización de las deducciones por adquisición de los mismos, se anotarán en el Libro Registro de bienes de inversión junto a la anotación del bien a que se refieran".

¹⁸ F & J. Martín, Facturas Rectificativas. Incluido en http://www.fiscalcomunicación.com/documentos/portada/circular_facturacion1.pdf.n [20 de julio de 2004]

modificar el almacén por diferencia de unidades entre la factura rectificada y la rectificativa, en el caso de llevar el control de *stocks* de forma automática e integrada.

El control de las operaciones totales y la conciliación de los saldos de los libros registros a efectos del IVA/IGIC con la contabilidad sería el siguiente:

- + Importes consignados en el Libro Registro de facturas expedidas (series originarias)
- + Importes consignados en el Libro Registro de facturas expedidas (serie rectificativa)
- Importes resultantes de las facturas registradas en el archivo de facturas rectificadas.

= Operaciones a consignar en las declaraciones liquidaciones del IVA/IGIC y conciliación con la cuenta de IVA/IGIC repercutido del período

2. Mecanismo "manual" controlado por el departamento de facturación

En tanto no se modifiquen los sistemas informáticos, con el fin de que la contabilidad refleje la imagen fiel de la situación de la empresa, deberá generarse un documento interno de rectificación de la factura originaria, equivalente a las "notas de abono", que podría denominarse "nota interna de rectificación", de tal forma que a cada factura rectificativa se corres-

ponderá una "nota interna de rectificación" por la totalidad de conceptos consignados en la factura rectificada. Esta "nota interna de rectificación" servirá para dotar de soporte documental al asiento contable de inversión de los apuntes correspondientes a la factura rectificada, con el fin de no duplicarlos al emitir la factura rectificativa. Este parece ser el criterio manifestado por la Administración tributaria (SG de Impuestos sobre el Consumo, Consulta 1287-04 de 02 de junio).

Desde la perspectiva de la técnica contable a seguir, lo más correcto sería realizar un asiento negativo por el importe de la factura rectificada que compensase el asiento anterior, incluyendo la repercusión del IVA/IGIC y, a continuación, contabilizar la factura rectificativa por el importe definitivo que se recoja en este documento. Al realizar estos asientos no debe realizarse ninguna anotación en los libros registros de IVA/IGIC, por los motivos ya reiterados. También podría contabilizarse un asiento que recoja la modificación (por diferencias).

Finalmente, señalar que consideramos que la naturaleza jurídica de una factura rectificativa es la misma que la de la factura originaria y, consecuentemente, si una factura rectificativa contiene errores, deberá emitirse una nueva en la que se haga mención de la factura originaria y de las sucesivas facturas rectificativas, debiendo, en todo caso, cumplir todos los requisitos de contenido previstos en el artículo 13 del Reglamento.

IV. LA FACTURA ELECTRÓNICA

La posibilidad de facturar a través de medios electrónicos constituye una opción, no sólo para los comerciantes por Internet, sino también para aquellos productores y/o distribuidores de bienes y servicios tradicionales. En efecto, por la naturaleza de ciertos negocios, la facturación electrónica luce como una excelente opción para el ahorro de costes que se producen en la emisión de facturas en papel, además por la comodidad que significa el poder archivar de forma electrónica tales documentos, a los fines de cumplir con el deber formal tributario de todo empresario o profesional, de conservar las copias de las facturas o documentos que las sustituyan¹⁹.

Los costes de la factura tradicional en papel, no sólo incluyen los medios materiales para su producción y emisión, sino también los gastos de personal y de almacenamiento, a los que además deberá sumarse costes no explícitos como el tiempo en la tramitación, las dificultades de organización administrativa de una ingente cantidad de documentos, así como los riesgos de seguridad por el uso de medios que no garantizan la autenticidad del emisor y la integridad de la factura. La factura electrónica viene precisamente a corregir

estos costes, pues supone un recorte significativo en los gastos de emisión y tramitación, gozando de unas evidentes ventajas de almacenamiento y permiten reducir los riesgos de seguridad bajo la aplicación de determinados protocolos.

Desde el marco normativo, la Ley 30/1992, de 26 de Noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, concretamente en su artículo 45.1, ha fomentado el desarrollo tecnológico al señalar que "*Las Administraciones Públicas impulsarán el empleo y aplicación de las técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos, para el desarrollo de su actividad y el ejercicio de sus competencias, con las limitaciones que a la utilización de estos medios establecen la Constitución y las Leyes*". Asimismo, el apartado 5 de esta misma Ley dispone que "*los documentos emitidos, cualquiera que sea su soporte, por medios electrónicos, informáticos o telemáticos por las Administraciones Públicas, o los que éstas emitan como copias de originales almacenados por estos mismos medios, gozarán de la validez y eficacia de documento original siempre que quede garantizada su autenticidad, integridad y conservación y,*

¹⁹ Según los estudios realizados por la Comisión Europea, el coste de una factura electrónica supone, por término medio, entre 0,28 y 0,47 €, mientras que la factura tradicional se elevaba a cantidades significativamente superiores a oscilar entre 1,13 y 1,65 €. Esta herramienta no sólo beneficia a las entidades privadas o determinados sectores (energía eléctrica, suministro de agua, gas, teléfono, etc.), sino también a las Administraciones por permitir la facturación masiva de los diferentes servicios públicos.

en su caso, la recepción por el interesado, así como el cumplimiento de las garantías y requisitos exigidos por éstas u otras Leyes”.

Entrando más en profundidad en materia de facturación telemática, la misma ya estaba prevista en el apartado segundo del artículo 88 de la ley 37/1992, de 28 de Diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando menciona que la repercusión del impuesto deberá efectuarse mediante factura o documento análogo, que podrán emitirse por vía telemática, en las condiciones y con los requisitos que se determinen reglamentariamente. También se había reconocido en el artículo 9 bis del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, que regulaba el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, otorgando el mismo valor a las facturas emitidas por medios electrónicos que a las originales, si bien remitía al Ministerio de Economía y Hacienda para que dictara la correspondiente norma de aplicación²⁰.

En este contexto normativo, la factura electrónica ha sido definida como *“un conjunto de registros lógicos, almacenados en soportes susceptibles de ser leídos por equipos electrónicos de procesamiento de datos, que documentan las operaciones*

empresariales o profesionales”. Este concepto recogido de la Orden del 22 de marzo de 1996, sirve para evidenciar que, aun cuando la factura deje de ser un documento o papel escrito, siempre podrá conservar, sin embargo, su concepción tradicional como medio a través del cual el empresario o profesional revela ciertos y determinados signos que caracterizan la realización de sus operaciones mercantiles. El hecho de que la factura sea emitida, recibida y aceptada a través de un mensaje de datos no suprime su valor como prueba de la existencia y extinción de las obligaciones mercantiles, debiendo demostrarse su autenticidad y fiabilidad.

En coordinación con la Directiva 2001/115/CE, el Reglamento de facturación regula los nuevos requisitos para la remisión y conservación de la factura electrónica. A diferencia del Real Decreto 2402/1985, que contenía una regulación muy parca y escueta al respecto, el artículo 8 del Reglamento de facturación dispone que las facturas o documentos sustitutivos pueden expedirse por cualquier medio, en papel o en soporte electrónico, siempre que permita la constatación de su fecha de expedición, su consignación en el Libro Registro de facturas expedidas y su adecuada conservación. A estos efectos, se entenderá

²⁰ Fue introducida en nuestro ordenamiento mediante la Orden de 22 de marzo de 1996, la cual fue modificada y derogada, a su vez, por la Orden HAC/3134/2002, de 5 de diciembre, sobre *un Nuevo desarrollo del régimen de facturación telemática previsto en el artículo 88 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, y en el artículo 9 bis del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre*. Esta Orden, junto con la Resolución 2/2003 de 14 de febrero del Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre determinados aspectos relacionados con la facturación telemática, constituyen el marco normativo aplicable hasta la promulgación del Reglamento de Facturación.

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.

La operatoria telemática de la factura se sustenta en la creación de una aplicación de unos mecanismos informáticos que garantizan la autenticidad del origen de las facturas electrónicas y la integridad de su contenido, adjuntándose la firma a la factura, posibilitando a su vez que el receptor de la misma verifique y ratifique la veracidad de lo recibido. Todo ello implica la realización de los siguientes pasos: 1) Creación y firma digital de la factura; 2) Envío y recepción telemática de la factura, comprobándose la validez del certificado asociado a la firma de la factura 3) Conservación en soporte digital. A esta última fase del proceso, hemos de añadir que la facturación electrónica puede ser utilizada para su envío a la Administración tributaria cuando sea requerida por ésta en su labor de comprobación, a condición de que se garantice la autenticidad de su origen y la integridad de su contenido.

Para la remisión electrónica de la factura es necesario, en primer lugar, que el destinatario haya dado su consentimiento de forma expresa y, en segundo lugar, que los medios electrónicos utilizados en la transmisión garanticen la autenticidad del origen y la integridad de los datos. Este último extremo se acredita a través de las siguientes formas, según establece *la Orden HAC/3134/2002, de 5 de diciembre, sobre un Nuevo Desarrollo del Régimen de Facturación Telemática, previsto en el artículo 88 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, y en el Artículo 9 bis del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre*²¹ y el propio Reglamento de facturación:

1. Un sistema de intercambio de datos basados en un sistema de firma electrónica avanzada²². En tal caso aquellos empresarios y profesionales que deseen emitir y recibir facturas electrónicas, deben ser titulares de un certificado electrónico de identificación en vigor que vincula unos datos de verificación de firma a una personalidad en concreto y confirma su identidad,²³ y disponer de meca-

²¹ La Disposición Transitoria única del Reglamento de facturación, en su apartado cuarto, 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.

²² Los requisitos que han de cumplir la firma electrónica, siguiendo la Directiva 1999/93/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 13 de diciembre de 1999 por la que se establece un marco comunitario para la firma electrónica, han de ser los siguientes: a) estar vinculada al firmante de manera única; b) permitir la identificación del firmante; c) haber sido creada utilizando determinados medios que el firmante puede mantener bajo su exclusivo control; d) estar vinculada a los datos a que se refiere de modo que cualquier cambio ulterior de los mismos sea detectable.

²³ Siguiendo la Directiva 1999/93/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 13 de diciembre de 1999 por la que se establece un marco comunitario para la firma electrónica, el certificado electrónico, suministrado por un proveedor de servicios de certificación, ha de cumplir determinadas condiciones, entre las que podemos citar las siguientes: identificación del proveedor de los servicios, firma electrónica avanzada del mismo y Estado en que está establecido, identificación del firmante, datos de verificación de firma que, bajo control del firmante, corresponden a los datos de creación de firma, indicación del periodo de validez del certificado.

nismos informáticos necesarios para la producción y verificación de la firma.

2. Cualquier otro sistema de intercambio electrónico de datos distintos del anterior, que sea autorizado por la Administración Tributaria²⁴.

La conservación de las facturas emitidas y recibidas²⁵ podrá realizarse a través de medios electrónicos, siempre que esté asegurada su legibilidad en el formato original en el que se hayan recibido o remitido, junto a los datos asociados y mecanismos de verificación de la firma. Sin embargo, para facilitar el cumplimiento de dicha obligación, sin carga añadida, a los empresarios y profesionales de reducida dimensión, la ORDEN/ HAC/3134/2002 prevé la implantación de un sistema de autenticación gráfica que permita la conservación en papel de facturas emitidas electrónicamente, que se encuentran desarrollados en la *Resolución 2/2003 de 214 de febrero del Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria sobre Determinados Aspectos Relacionados con la Facturación Telemática*.

Por otra parte, es en el ámbito de los impuestos indirectos al consumo (IVA ó

IGIC) donde se producen las implicaciones más relevantes en relación con el comercio electrónico, fundamentalmente en el ámbito del comercio *on-line*²⁶, por diversas razones básicas:

- La dificultad de calificar el hecho imponible como entrega de bienes o como prestación de servicios y la aplicación de las consiguientes reglas de localización.

- La determinación de los tipos aplicables a las distintas modalidades de comercio electrónico.

- La adaptación de las obligaciones formales y de gestión de este impuesto a la realidad del comercio electrónico y, en particular, las obligaciones de facturación.

No corresponde aquí detenernos en todos problemas enunciados²⁷ sino destacar que en virtud de la Directiva 2001/115/CE, el Reglamento de facturación reconoce que las facturaciones en transacciones intracomunitarias podrán efectuarse por medios electrónicos sin necesidad de autorización administrativa previa, siempre que la empresa emisora cuente con mecanismos de firma electrónica avanzada que garanticen

²⁴ A través de la Directiva 2001/115/CE, la Comisión se compromete, a más tardar el 31 de diciembre de 2008, a elaborar un informe, acompañado de una propuesta, si procede, por la que se modifiquen las condiciones aplicables a la facturación electrónica con el fin de tomar en consideración la posible evolución tecnológica en el futuro.

²⁵ El Reglamento de facturación obliga a conservar las facturas y documentos sustitutivos originales recibidos del expedidor, las autofacturas en los casos de inversión del sujeto pasivo, copia de las facturas o documentos sustitutivos expedidos y documentos acreditativos del pago del impuesto a la importación.

²⁶ Menores dificultades técnicas presenta el comercio *off-line* en relación con el tratamiento en IVA/IGIC, pues se hace entrega física de un bien material por medios convencionales y no en formato digitalizado a través de tecnologías de comunicación. En consecuencia, resultan aplicables las directrices que regulan las operaciones interiores, adquisiciones intracomunitarias, régimen de ventas a distancia o importaciones.

²⁷ Véase al respecto D. Carbajo Vasco, "La fiscalidad en las transacciones de bienes y servicios y el comercio electrónico. Algunas reflexiones sobre la realidad canaria, en *Hacienda Canaria*", nº 1 (2002), págs. 105-128.

la identidad y contenido de la factura así emitida. Asimismo, las facturas recibidas podrán mantenerse en formato electrónico y se limitan los datos de mención obligatoria en la factura.

V. LOS REQUISITOS PARA LA DEDUCCIÓN EN LA IMPOSICIÓN INDIRECTA: SU COORDINACIÓN CON LA IMPOSICIÓN DIRECTA

El Plan General de Contabilidad, en su norma de valoración nº 17, estipula que, dependiendo de si es recuperable o no el gravamen soportado por parte de la Hacienda Pública, ésta ha de conformar, respectivamente, un débito frente a la misma o un gasto más inherente a la compra. No obstante, también puede atribuírsele al mismo, su participación en la valoración de un activo, y como tal, ha de encontrarse al servicio de la empresa para la generación de beneficios económicos²⁸. Pero el que las cuotas soportadas por la imposición indirecta, que surjan de la realización de operaciones sujetas y no exentas por el IGIC, puedan conformar un gasto o un elemento patrimonial contable de activo no significa, necesariamente, aceptar que sean, asimismo, consideradas en el ámbito del Impuesto

sobre Sociedades (IS). Cuestionarnos si existe confluencia en los criterios de deducibilidad entre la imposición indirecta y la directa, supone preguntarnos sobre las posibles diferencias por excepciones en la aplicación del artículo 10.3 de la *Ley 43/1995, de 38 de diciembre del Impuesto sobre Sociedades*, ya que sería necesario la realización de ajustes en el resultado contable. Para la obtención de estas y otras respuestas resulta oportuno conocer los principios y normas que delimitan ambos Impuestos.

Sin embargo, antes de comenzar con el estudio de los principios fiscales que subyacen para la deducción en ambos tributos, resulta de interés conocer si comparten las mismas exigencias de justificación formal de las operaciones²⁹. Por un lado, tenemos que según establece el artículo 31.2 de la LMAFREF, todos los documentos admitidos a derecho de deducción deben cumplir todos y cada uno de los requisitos establecidos legal y reglamentariamente. Asimismo, tanto las facturas conservadas en soporte de papel, como las electrónicas, deben garantizar la autenticidad de su origen y la integridad de su contenido, al objeto de poder ser deducibles en el IGIC. De otro lado, tenemos que el artículo 25 del Reglamento de facturación es-

²⁸ Hemos preferido utilizar la definición de activo del Marco conceptual de AECA, que justificar esta pauta contable por medio de normas actuales de regulación española, por estar más de acuerdo con el espíritu que propugnan las normas internacionales de contabilidad, modelo de referencia para la futura reforma.

²⁹ La *Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria* establece en su artículo 106 que “*los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación o mediante el documento sustitutivo emitido con ocasión de su realización que cumplan en ambos supuestos los requisitos señalados en la normativa tributaria*”.

tablece que las disposiciones contenidas en el Título I del mismo resultan aplicables a efectos de otros tributos, si bien ha de remitirse a lo que establece la legislación específicamente aplicable que los regula. Pero si seguimos las directrices legales, comprobamos que la imposición directa no tiene referencias expresas en este sentido, en cuanto a la forma en que se han de justificar, si bien, siguiendo al profesor Clavijo³⁰, los gastos han de estar contabilizados y justificados adecuadamente al objeto de que sean deducibles de los ingresos.

En este sentido, entendemos que a efectos de deducción, los gastos que se originen en los sujetos pasivos de la imposición directa deben documentarse en la forma que establece el artículo 6 del Reglamento de facturación. Además, aunque los requisitos de contenido de la factura están dirigidos principalmente a esclarecer cuestiones que afectan a la imposición indirecta, dicha información también es relevante para la determinación de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades. A modo de ejemplo, tenemos que la obligación de expresar si la operación está o no sujeta al IGIC y quienes, en cada caso, son los sujetos pasivos del mismo, favorece las labores de comprobación tributaria, dado que explicita a quien corresponde atribuir el gasto o activo generado por las cuotas soportadas no deducibles del impuesto. Sólo restaría conocer si la información

exacta que muestran los estados contables coincide con la renta fiscal definida por las reglas de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Sin embargo, ello no quiere indicar que el contenido de la factura que establece el artículo 6 del Reglamento sea el más apropiado para la imposición directa en su función probatoria de las operaciones acontecidas, o si debiera, por el contrario, comprender otros requisitos más adecuados a las necesidades informativas de dicho tributo. Quizás sería recomendable, por ejemplo, que se obligara a consignar el método utilizado para la determinación del precio de la operación cuando ésta se ha realizado con entidades vinculadas, siguiendo las demandas informativas del artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Al fin y al cabo, sería interesante una reflexión en torno a esta cuestión, ya que, en cualquier caso y, según dispone el apartado 1 del artículo 6 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, nada impide que en las facturas consten otras menciones diferentes de las establecidas en dicho precepto.

En cuanto a la forma en que se ha de justificar algunas operaciones singulares, hemos de indicar que el Reglamento de facturación, en su artículo tercero, contiene algunas referencias sobre cómo han de justificarse determinadas operaciones financieras,

³⁰ F. Clavijo Hernández, "Impuesto sobre Sociedades I", en Clavijo y otros: *Curso de Derecho Tributario* (2002) Marcial Pons, pág. 231.

tales como la adquisición de valores mobiliarios. En lo que concierne, a la imposición directa, deben ser *“las normas propias del Impuesto directo correspondiente las que establezcan la forma de documentar los gastos”*(SG de Impuestos sobre el Consumo, Consulta 0369-04 de 24 de febrero).

Por otra parte, el Reglamento de facturación también se ocupa de regular, a través de su artículo 4, el contenido de otros documentos formales sustitutivos de la factura, concretamente el tique. Dicho documento, al carecer de los requisitos indispensables de fecha de expedición y número de identificación del sujeto pasivo, no constituye, en sí mismo, un justificante de prueba para las operaciones que son obligatorias según el Reglamento de facturación. Entendemos, pues, que el principio de materialidad inherente en la formalización legal del tique, tal es su elaboración en sustitución de la factura cuando el importe de determinadas operaciones no es relevante, —límite fijado en 3.000 euros— no es un criterio compatible con los principios fiscales definidos en la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Tampoco hemos de obviar, el inconveniente que genera en las empresas canarias, dado que nuestro tejido empresarial canario, formado principalmente por medianas y pequeñas empresas que desarrollan actividades como las que describe el artículo 4, no podrán deducir sus cuotas soportadas por el IGIC, al menos que exijan al vendedor de los bienes y servicios la expedición de factura completa.

Ahondando ya en el tema en cuestión,

hemos de destacar, a nivel general, dos principios fiscales que subyacen en la deducción en la imposición indirecta: el devengo y la correlación de los gastos con los ingresos, si bien este último no es señalado expresamente en la normativa. De la lectura de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, observamos que los referidos principios poseen especial relevancia en la determinación de la base imponible, si bien otros también lo tienen, pero no haremos mención a los mismos por no guardar relación con la imposición indirecta. No obstante, sabemos que en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades confluyen reglas contables y fiscales, unas veces prevaleciendo las primeras sobre las segundas, y, en otras, al contrario, por estar aquéllas en contra de los principios jurídicos tributarios.

Resulta pues interesante responder a dos cuestiones: en primer lugar, cuál es el grado de influencia que ejercen los referidos principios contables en la imposición indirecta, y, en segundo lugar, qué importancia tiene en el Impuesto sobre Sociedades la obligación de expedición de factura completa en la formalización de determinadas operaciones.

A) CONSIDERACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE DEVENGO Y CORRELACIÓN DE INGRESOS Y GASTOS

En relación **al principio de devengo**, hemos de indicar que el artículo 33.4 en la LMAFREFC considera que las cuotas soportadas devengadas durante el periodo de li-

quidación del impuesto tienen derecho a ser deducibles. No obstante, se entiende que han sido soportadas, desde el momento en que el empresario o profesional reciba la correspondiente factura o demás documentos justificativos del derecho a deducir. No obstante si el devengo del impuesto se produjese en un momento posterior al de la recepción de la factura, dichas cuotas se consideran soportadas y con derecho a deducir cuando se devenguen —puesta a disposición por parte del adquirente—, a excepción de las importaciones, que es cuando se paguen las cuotas deducibles. También en los casos de supuesto de inversión del sujeto pasivo, sólo podrá deducirse la cuota autorepercutida en el caso de realización de autofactura, salvo que la fecha de devengo sea posterior. Por su parte, el destinatario de la operación no está obligado a soportar la repercusión del impuesto con anterioridad al momento de devengo.

Como ya ha sido comentado con anterioridad, el nuevo Reglamento de facturación, en su artículo 6, exige que se indique la fecha en que realizan las operaciones cuando ésta sea diferente a la de expedición. De esta forma, si excepcionalmente la fecha en que se expide la factura es anterior a la del devengo de las operaciones, no será deducible la cuota soportada por IGIC hasta que se produzca este último y, tal como establece el artículo 33.3 del Reglamento de

facturación, podrá serlo en los cuatro años siguientes. Entendemos que, en el caso excepcional, habiéndose cumplido las condiciones del contrato, el sujeto pasivo tenga a su disposición los bienes y servicios, pero no la justificación formal, en los términos que establece el Reglamento de facturación, no podrá tampoco deducir las cuotas soportadas por el IGIC, remitiéndonos al mismo plazo que anteriormente se cita para el ejercicio de su derecho, suponiendo que se tengan los medios materiales para ejercerlo.

Siguiendo el artículo 19 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, son gastos deducibles aquellos que se hayan atribuido al estado contable de pérdidas y ganancias (apartado tercero), sin perjuicio de la aplicación del principio de imputación temporal fiscal temporal (apartado primero), los cuales habrán de llevarse a cabo en función de “la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación” con los ingresos generados. En este sentido, podemos afirmar que, la normativa del impuesto, en su propósito de delimitar sus magnitudes fiscales ha aprehendido los principios que emanan de la normalización contable española que gobiernan la periodificación³¹, tales son el principio de devengo y el de correlación de ingresos y

³¹ No es de extrañar la definición del principio temporal fiscal que ofrece el artículo 19 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, dado que hasta la actualidad los principios de devengo y correlación de ingresos y gastos son los que mayor relación guardan con la periodificación contable, sin perjuicio de otros, como el de prudencia, que gobierna definitivamente su imputación al resultado del ejercicio. No obstante, los criterios de reconocimiento contable en el marco conceptual internacional contable registran partidas de gastos o activos en función del nivel de expectativas de beneficios esperados y la probabilidad de valorarlos, estando más en coherencia con los principios de correlación de ingresos y gastos y de prudencia, considerándose la aplicación del devengo como la asunción de una hipótesis que explica los objetivos perseguidos.

gastos. El carácter prioritario que posee el referido criterio se constata en el apartado segundo del referido artículo, en el que se muestra la disconformidad por parte del Derecho tributario hacia todas aquellas prácticas contables que busquen soluciones alternativas al referido principio temporal fiscal, persiguiendo una imagen económica, no estrictamente jurídica del patrimonio empresarial. Por ese motivo, el artículo 19 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en su apartado segundo, subordina la eficacia de cualquier regla de periodificación contable, que no corresponda al criterio de imputación temporal, a la aprobación por parte de la Administración tributaria, desligándola de cualquier opinión emitida por los auditores. No obstante, podrán ser deducibles aquellos gastos que hayan sido imputados en un periodo posterior al que correspondiere por aplicación del criterio de imputación temporal, siempre que no per-

judiquen los intereses tributarios (artículo 19.3 de la Ley del Impuesto).

Todo ello nos lleva a poder afirmar que, excepto en el caso de las importaciones, tanto en la imposición indirecta como en la directa, el devengo es el criterio que impera a la hora de determinar la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades. En ambos, la deducción de gastos puede realizarse con posterioridad al de devengo, aunque en el Impuesto sobre Sociedades es necesario además, que no se derive una tributación inferior a la que correspondiere si se hubiera atendido a dicho criterio. No obstante, en cuanto a la justificación de las operaciones, la imposición indirecta exige reglas más estrictas o, al menos, se encuentran más desarrolladas que en la imposición directa³².

Con respecto al **principio de correlación de ingresos y gastos**, se comprueba

³² Este parece ser el criterio seguido por la Administración Tributaria (SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas, Consulta nº 1230-04 de 13 de mayo). En dicha consulta se plantea el problema de una entidad que incurre durante los cuatro últimos ejercicios en gastos de viaje y representación y que viene contabilizado en su cuenta de resultados, habiendo sido considerados fiscalmente deducibles para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Ahora bien, al no disponer de factura en el momento de la imputación del gasto, la entidad optó por no ejercer el derecho a deducir las cuotas del IVA soportado en las declaraciones-liquidaciones trimestrales e imputó dichas cuotas a la base imponible del Impuesto sobre Sociedades como mayor importe de los gastos de viaje y representación. El problema de interpretación surge cuando, a posteriori y antes de transcurrir cuatro años, la entidad consultante recibe las facturas que no se emitieron en su día.

En el caso planteado, el SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas, indica “*que cualquiera que sea el motivo por el que no sean deducibles del IVA repercutido las cuotas del IVA soportado, incluido el hecho de no disponer de facturas correctas, dichas cuotas tendrán la consideración de gasto para determinar el resultado contable y, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 10.3 del TRLIS, si el gasto contabilizado en su día fue deducible para determinar el resultado contable, también lo habrá sido para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.*”

Si, posteriormente, la entidad consultante recibe las facturas que no se emitieron en su día con el IVA soportado, y siempre que este IVA pueda ser considerado deducible del IVA repercutido atendiendo a la normativa reguladora de dicho impuesto, se producirá el devengo de un ingreso contable que se computará en las cuentas correspondientes a los ajustes positivos en la imposición indirecta. Este ingreso contable también será fiscal e imputable al ejercicio en que se han recibido las facturas y se ha considerado como deducible el IVA soportado que refleja” (énfasis añadido) En esta contestación se pone de manifiesto la tradicional relación entre los ámbitos contable y tributario, si bien en este caso no sólo derivado de la imposición directa, como tradicionalmente viene anunciándose, sino también con la imposición indirecta.

que el artículo 28 de la LMAFREFC, en su apartado segundo y cuarto, establece que sólo podrán ser deducibles fiscalmente aquellas entregas de bienes y prestaciones de servicios que sean utilizados para la realización de actividades empresariales ejercidas por los correspondientes sujetos pasivos. Del mismo modo, la Ley del Impuesto sobre Sociedades menciona el principio de correlación de ingresos y gastos, tal como comentamos con anterioridad, en su artículo 19, así como en el 14, en su enumeración de los gastos no deducibles.

No obstante, las reglas sobre correlación de gastos e ingresos en la imposición indirecta son más estrictas, dada la diferente naturaleza del hecho imponible. Así, el artículo 28.4 de la LMAFREFC indica que no podrá ser objeto de deducción la cuota satisfecha por la adquisición o importación de bienes y servicios sin la intención de utilizar éstos en la actividad empresarial, aunque con posteriormente se afecten total o parcialmente.

B) OTROS SUPUESTOS DE INTERÉS

Para finalizar con la coherencia entre los requisitos de deducibilidad entre la imposición indirecta y directa, nos faltaría analizar qué ocurriría con determinadas operaciones que poseen especial relevancia en el ámbito del Impuesto sobre Socie-

dades. De entre ellas, podemos citar las transmisiones patrimoniales que surjan de fusiones, absorciones, etc., las transferencias patrimoniales de la sociedad a los socios, las operaciones entre entidades vinculadas, las operaciones retribuidas a precio inferior al de mercado, así como las permutas y las donaciones de bienes³³.

Con respecto a estas tres últimas, hemos de indicar que se encuentran gravadas por el IGIC y la determinación de su base imponible ha de realizarse, de acuerdo al artículo 23 de la LMAFREFC, mediante la aplicación de un precio normal de mercado que no sea inferior al que surja entre partes independientes. Dado que estas operaciones estas sujetas y no exentas del impuesto, no cabría ninguna duda sobre si ha de expedirse factura sobre las mismas y, en tal caso podría constituir, junto a la propia contabilidad, un medio de prueba para todas aquellas transacciones que se retribuyan por un valor inferior al de mercado, tal como ordena el artículo 5 de la Ley del Impuesto. Por el contrario en las operaciones vinculadas y en las permutas, la mera tenencia de la factura por parte del sujeto pasivo o la propia contabilización de la operación no es vinculante, al estar reguladas, respectivamente, bajo una presunción *iuris et de iure* y una regla taxativa de valoración.

En cuanto a las transmisiones patrimoniales que surjan de fusiones, absorcio-

³³ Para un análisis en mayor detalle sobre estos supuestos véase L. M. Blasco Arias, *Los hechos imposables por operaciones interiores del Impuesto General Indirecto Canario. Teoría General y Régimen Jurídico*. Tesis doctoral (inédita), Departamento de Derecho Financiero, Derecho del Trabajo y Seguridad Social, Universidad de La Laguna, 2003.

nes, etc., las transferencias patrimoniales de la sociedad a los socios y las donaciones de bienes, hemos de indicar que no son operaciones sujetas al IGIC, surgiendo la duda si ha de expedirse o no factura de las mismas. Por un lado, dado que el Reglamento de facturación establece, en su artículo 2, su obligación en las operaciones no sujetas, podríamos afirmar que ello incluiría estas operaciones. De otro lado, parecería innecesario la emisión de una factura en este tipo de transacciones si nos apoyamos en la opinión de De Bunes y Sánchez³⁴, los cuales concluyen que en las operaciones no sujetas del artículo 7 de la Ley del IVA, no procede la expedición de la factura, *“ya que los precedentes comunitarios de la no sujeción que se establece en este precepto responden, [...] a que las operaciones en cuestión han de considerarse como no existentes a los efectos del Impuesto”*. En el caso de cesiones de bienes de las sociedades al socio y donaciones estamos ante gastos no deducibles por el Impuesto sobre Sociedades, sirviendo muy poco fiscalmente la factura que pueda emitirse de las mismas, aunque sí para determinar el valor económico del valor patrimonial atribuido al destinatario de los mismos.

Por el contrario, consideramos que sería conveniente la expedición de la factura en las operaciones de fusión, absorción y escisión reguladas por la *Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europe-*

as, a efectos de justificación del valor de mercado en cumplimiento del artículo 15 de Ley del Impuesto sobre Sociedades.

VI. A MODO DE CONCLUSIÓN

Uno de los aspectos formales que tradicionalmente han sido poco analizados es la instrumentación material contable, la cual se ocupa de la estructura, requisitos y principales características de los distintos libros contables y de la documentación legal que sirve de soporte para su oportuno registro. Actualmente estamos presenciando una preocupación por estos aspectos, debiéndose destacar la reciente promulgación del Régimen Simplificado de la Contabilidad (Real Decreto 296/2004, de 20 de febrero), en virtud de la cual se desea delimitar un modelo de llevanza de la contabilidad que facilite el cumplimiento de las obligaciones de las pequeñas empresas. Lo cierto es que cada vez se otorga mayor importancia a los aspectos formales en un entorno tecnológico en constante cambio y no cabe duda que la facturación ocupa un lugar destacado.

Somos conscientes que desde la esfera legal, especialmente desde el ámbito tributario, ha existido y existe una preocupación por delimitar los elementos formales, asumiéndose que sólo aquellas facturas o documentos equivalentes o sustitutivos que cumplan con los requisitos legales o reglamentarios posibilitan la existencia de créditos fiscales.

³⁴ J.M. de Bunes y F.J. Sánchez Gallardo, “Novedades en el IVA y el nuevo reglamento sobre obligaciones de facturación (Ley 62/2003 y RD 1496/2003)”, cit., pág 137.

Las reglas de juego marcadas por el nuevo reglamento de facturación son aplicables a la generalidad de las actividades económicas³⁵, considerando que están debidamente justificados los costes de transacción que supone cumplir con los estrictos requisitos relacionados con la expedición, registro y conservación de las facturas. La evidencia ordinaria parece mostrar una aceptación de las pautas a seguir, si bien se ha presenciado mayores dudas sobre las facturas rectificativas, pues se ha suprimido la posibilidad de rectificar las facturas mediante la emisión de notas de abono y quedando totalmente prohibido las facturas negativas.

Ahora bien, las dudas derivan especialmente del ámbito contable, ya que la emisión de una factura rectificativa sin la anulación previa de la factura originaria, provocaría una distorsión en las cuentas de clientes, ventas e impuesto indirecto repercutido (IVA o IGIC) y, en algunos casos, en los importes de consumos y control de existencias. No consideramos oportuno reiterar las posibilidades de actuación para la solución técnica de este problema, sino manifestar que correspon-

de en exclusiva al ámbito contable —al ICAC— pronunciarse sobre los mecanismos de contabilización de las facturas rectificativas.

En el presente trabajo también hemos analizado si las disposiciones establecidas sobre obligación de documentación de las operaciones a efectos de la imposición indirecta pueden ser trasladables al Impuesto sobre sociedades. Nuestra opinión puede resumirse en las siguientes conclusiones:

Nos parece acertado la ampliación en los requisitos de contenido de la factura que establece el nuevo Reglamento en cuanto a los aspectos sobre concreción particularizada del domicilio del destinatario (establecimiento permanente), fechas de expedición y realización de las operaciones, precio unitario sin impuesto (así como cualquier rebaja o descuento que no se encuentre incluido en el precio unitario) y la especificación de base imponible por separado cuando las facturas sean recapitulativas. No obstante, consideramos que para una mayor transparencia a efectos de cálculo de la base imponible y de valor pro-

³⁵ En el libro *Territorio comanche*, abandonando por primera vez su faceta de narrador de ficciones, Arturo Pérez Reverte nos muestra la dificultad de cumplir con los requisitos de las facturas en el trabajo de los corresponsales de guerra. Nos advierte que “*aterrados por la espada de Damocles de las auditorías y por la mala conciencia, super-visitados por funcionarios que no tenían la menor idea de televisión ni de periodismo, firmaban las liquidaciones a regañadientes y preferían justificantes falsos a que les contaras simplemente la verdad: que en las guerras sólo es posible moverse repartiendo dinero por todas partes y no hay tiempo, ni medios, ni ganas de ir por ahí pidiendo facturas [...] Así que, para simplificar trámites, Barlés siempre traía un montón de justificantes en blanco, poniendo cualquier cosa en ellos con tal de no discutir. Queréis facturas ¿verdad? Pues tomad facturas*”. Afortunadamente, este no es el entorno en el que se desenvuelve la actividad económica de la generalidad de empresas, aunque algunos actúen como si lo fuera por intereses no siempre confesables. En palabras del escritor canario, Juan Cruz, “*la claridad y transparencia son fundamentales en los negocios [...] En los negocios llevar la verdad por delante es tener los números bien hechos; ocultar los números es como mentir con las palabras. Ahí los números son palabras; no hay otro sitio donde estén tan juntos*”.

batorio en la imposición directa, sería recomendable que el Derecho tributario se preocupara por regular la forma en que ha de documentar en cada caso los gastos incurridos. A título ilustrativo, aportamos la conveniencia de justificación de los métodos de determinación del valor normal de mercado para la estimación del precio incluido en la factura, en coordinación con el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Entendemos que el principio de materialidad que subyace en la formalización de un tique, tal es su elaboración en sustitución de la factura cuando el importe de determinadas operaciones no es relevante, no es un criterio compatible con los principios fiscales definidos en la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Tampoco hemos de obviar, el inconveniente que genera en las empresas canarias, dado que el tejido empresarial canario, formado principalmente por medianas y pequeñas empresas que desarrollan actividades como las que describe el artículo 4, no podrán deducir sus cuotas soportadas por el IGIC, al menos que exijan al vendedor de los bienes y servicios la expedición de factura completa.

Excepto en el caso de las importaciones, tanto en la imposición indirecta como en la directa, el devengo es el criterio que impera a la hora de determinar la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades. En ambos, la deducción de gastos puede realizarse con posterioridad al de devengo, aunque en el Impuesto sobre Sociedades es necesario, además, que no se derive una tributación inferior a la que correspondiere si se hubiera atendido a dicho criterio. No

obstante, en cuanto a la forma en que se han de justificar las operaciones, la imposición indirecta exige reglas más estrictas o, al menos, se encuentran más desarrolladas que en la imposición directa. Asimismo, el principio de correlación se respeta en ambos impuestos, dado que los gastos que lo incumplan no son deducibles de forma permanente, si bien las reglas que lo definen son más estrictas en la imposición indirecta.

La imposición indirecta se apoya en una contabilidad de registro de documentos, mientras que la imposición directa tiene un campo de actuación mucho más amplio, incluyéndose operaciones que están apoyadas en estimaciones económicas (provisiones de insolvencia, contingencias, periodificación de gastos e ingresos corrientes, amortizaciones, etc.). Estas diferencias son lógicas si consideramos la diferente naturaleza de sus hechos imponibles.

En el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, el principio de devengo supone que los gastos son deducibles cuando se imputan atendiendo a la corriente real de bienes y servicios, con independencia del momento en que se produzca la corriente financiera. Si el criterio económico del principio de devengo impera sobre el criterio financiero, cuánto más a un criterio formal como puede ser la ausencia de una factura en los términos reglamentariamente establecidos. La función instrumental de la factura en la imposición directa no tiene el mismo alcance que en la tributación indirecta, pues el fondo económico —en el que se sustentan los principios contables y la noción de imagen fiel— prevalece sobre la forma.