

DESCRIPCIÓN SUCINTA DE HECHOS:

La consultante facilita a sus clientes la recuperación de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas en adquisiciones de bienes y servicios. Para el desarrollo de su actividad, la consultante solicita a los proveedores de sus clientes el canje de las facturas simplificadas por facturas completas, o la rectificación de las facturas incompletas, pudiendo, en muchos casos, ser la consultante la encargada material de la expedición de dichas facturas por disponer de acuerdos de facturación en nombre y por cuenta de terceros con los proveedores de sus clientes.

CUESTIÓN PLANTEADA:

Plazo máximo para deducir, por parte de los clientes de la consultante, las facturas canjeadas o rectificadas en cuya obtención ha intervenido la consultante, y declaración-liquidación en la que puede ejercitarse el derecho a la deducción.

CONTESTACIÓN:

1.- El artículo 164, apartado uno, número 3º, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29 de diciembre), 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.”.

Por su parte, el apartado dos de este mismo artículo dispone que:

“Dos. La obligación de expedir y entregar factura por las operaciones efectuadas por los empresarios o profesionales se podrá cumplir, en los términos que reglamentariamente se establezcan, por el cliente de los citados empresarios o profesionales o por un tercero, los cuales actuarán, en todo caso, en nombre y por cuenta del mismo.

Cuando la citada obligación se cumpla por un cliente del empresario o profesional, deberá existir un acuerdo previo entre ambas partes. Asimismo, deberá garantizarse la aceptación por dicho empresario o profesional de cada una de las facturas expedidas en su nombre y por su cuenta, por su cliente.

(...)

Reglamentariamente se determinarán los requisitos a los que deba ajustarse la expedición, remisión y conservación de facturas.”.

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

El artículo 2, apartado 1, del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, establece lo siguiente:

“1. De acuerdo con el artículo 164.Uno.3.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, los empresarios o profesionales están obligados a expedir factura y copia de esta por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en el desarrollo de su actividad, incluidas las no sujetas y las sujetas pero exentas del Impuesto, en los términos establecidos en este Reglamento y sin más excepciones que las previstas en él. Esta obligación incumbe asimismo a los empresarios o profesionales acogidos a los regímenes especiales del Impuesto sobre el Valor Añadido.

También deberá expedirse factura y copia de esta por los pagos recibidos con anterioridad a la realización de las entregas de bienes o prestaciones de servicios por las que deba asimismo cumplirse esta obligación conforme al párrafo anterior, a excepción de las entregas de bienes exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido por aplicación de lo dispuesto en el artículo 25 de la Ley del Impuesto.”.

Por tanto, los proveedores de los clientes de la consultante que actúen en su condición de empresario o profesional estarán obligados a expedir factura por las operaciones que realicen para sus clientes en el desarrollo de su actividad.

Por su parte, el artículo 2, apartado 2, letra a), del mencionado Reglamento, preceptúa lo siguiente:

“2. Deberá expedirse factura y copia de ésta en todo caso en las siguientes operaciones:

a) Aquéllas en las que el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal, con independencia del régimen de tributación al que se encuentre acogido el empresario o profesional que realice la operación, así como cualesquiera otras en las que el destinatario así lo exija para el ejercicio de cualquier derecho de naturaleza tributaria.”.

Asimismo, el artículo 4 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, dispone lo siguiente:

“1. La obligación de expedir factura podrá ser cumplida mediante la expedición de factura simplificada y copia de esta en cualquiera de los siguientes supuestos:

a) Cuando su importe no exceda de 400 euros, Impuesto sobre el Valor Añadido incluido, o

b) cuando deba expedirse una factura rectificativa.

2. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado anterior, los empresarios o profesionales podrán igualmente expedir factura simplificada y copia de ésta cuando su importe no exceda de 3.000 euros, Impuesto sobre el Valor Añadido incluido, en las operaciones que se describen a continuación:

a) Ventas al por menor, incluso las realizadas por fabricantes o elaboradores de los productos entregados.

(...)

d) Transportes de personas y sus equipajes.

e) Servicios de hostelería y restauración prestados por restaurantes, bares, cafeterías, horchaterías, chocolaterías y establecimientos similares, así como el suministro de bebidas o comidas para consumir en el acto.

(...).”.

Por tanto, los proveedores de los clientes de la consultante podrán cumplir con su obligación de expedir factura mediante la expedición de factura simplificada siempre que se cumplan los requisitos previstos en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación (que su importe no exceda de 400 o 3000 euros, en función del tipo de operación, y reúna los requisitos mencionados en el artículo 7 del mencionado Reglamento).

2.- El derecho a deducir el Impuesto soportado por el sujeto pasivo queda regulado en el Título VIII de la Ley 37/1992, artículos 92 a 114, señalando el artículo 97 respecto de las facturas que: *“sólo podrán ejercitar el derecho a la deducción los sujetos pasivos que estén en posesión del documento justificativo de su derecho”* y aclara que el documento justificativo del derecho a la deducción es, entre otros, *“la factura original expedida por quien realice la entrega o preste el servicio (...) siempre que, en cualquiera de estos casos, se cumplan los requisitos que se establecen reglamentariamente.”*

A tal efecto, en lo que respecta al contenido de las facturas, se regula en los artículos 6 y 7 del mencionado Reglamento de facturación para las facturas completas y las facturas simplificadas, respectivamente. En atención al contenido de estos preceptos, para ejercitar el derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido, los clientes de la consultante deberán estar en posesión de la factura completa que contenga las menciones y requisitos del artículo 6 o de la simplificada que incluya los datos a que se refieren los apartados 1 y 2 del artículo 7.

El artículo 15 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, relativo a las facturas rectificativas, establece que:

“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.

(...)

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.

(...)

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.”.

Por otra parte, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 5 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, la obligación de expedir factura podrá ser cumplida materialmente por los destinatarios de las operaciones o por terceros, en los términos siguientes:

“1. La obligación a que se refiere el artículo 2 podrá ser cumplida materialmente por los destinatarios de las operaciones o por terceros. En cualquiera de estos casos, el empresario o profesional o sujeto pasivo obligado a la expedición de la factura será el responsable del cumplimiento de todas las obligaciones que se establecen en este título.

En el caso de las personas y entidades a que se refiere el artículo 62.6 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, que hayan optado por el cumplimiento de la obligación de expedir factura por los destinatarios de las operaciones o por terceros, deberán presentar una declaración censal comunicando dicha opción, la fecha a partir de la cual la ejercen y, en su caso, la renuncia a la misma y la fecha de efecto.

(...)

3. La obligación de expedir factura podrá ser cumplida por los empresarios o profesionales o sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido, mediante la contratación de terceros a los que encomienden su expedición.

(...).”.

En consecuencia con lo anterior, se reconoce la facultad de que los proveedores de los clientes autoricen a la entidad consultante para que ésta emita las facturas de canje de las facturas simplificadas o las facturas rectificativas, en caso de que se hubiesen expedido facturas incompletas, siempre y cuando se cumplan los requisitos previstos en el anterior artículo.

Asimismo, el artículo 17 del Reglamento de facturación permite que las facturas emitidas por la consultante en nombre de los proveedores sean objeto de remisión por la propia consultante.

3.- En relación con el ejercicio del derecho a la deducción del Impuesto soportado por el sujeto pasivo, regulado en el Título VIII de la Ley 37/1992, a propósito de la consulta planteada, deben destacarse los siguientes preceptos:

“Artículo 98. Nacimiento del derecho a deducir.

Uno. El derecho a la deducción nace en el momento en que se devengan las cuotas deducibles, salvo en los casos previstos en los apartados siguientes.

(...)

Artículo 99. Ejercicio del derecho a la deducción.

Uno. En las declaraciones-liquidaciones correspondientes a cada uno de los períodos de liquidación, los sujetos pasivos podrán deducir globalmente el montante total de las cuotas deducibles soportadas en dicho período del importe total de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas durante el mismo período de liquidación en el territorio de aplicación del Impuesto como consecuencia de las entregas de bienes, adquisiciones intracomunitarias de bienes o prestaciones de servicios por ellos realizadas.

(...)

Tres. El derecho a la deducción solo podrá ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al periodo de liquidación en que su titular haya soportado las cuotas deducibles o en las de los sucesivos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del mencionado derecho.

(...)

Cuando hubiese mediado requerimiento de la Administración o actuación inspectora, serán deducibles, en las liquidaciones que procedan, las cuotas soportadas que estuviesen debidamente contabilizadas en los libros registros establecidos reglamentariamente para este Impuesto, mientras que las cuotas no contabilizadas serán deducibles en la declaración-liquidación del periodo correspondiente a su contabilización o en las de los siguientes. En todo caso, unas y otras cuotas solo podrán deducirse cuando no haya transcurrido el plazo a que se refiere el primer párrafo.

Cuatro. Se entenderán soportadas las cuotas deducibles en el momento en que el empresario o profesional que las soportó reciba la correspondiente factura o demás documentos justificativos del derecho a la deducción.

Si el devengo del Impuesto se produjese en un momento posterior al de la recepción de la factura, dichas cuotas se entenderán soportadas cuando se devenguen.

(...)

Artículo 100. Caducidad del derecho a la deducción.

El derecho a la deducción caduca cuando el titular no lo hubiera ejercitado en los plazos y cuantías señalados en el artículo 99 de esta Ley.

(...).".

De acuerdo con lo expuesto y una vez recibidas las facturas completas en canje de las simplificadas, o las facturas rectificativas de facturas incompletas, los clientes de la entidad consultante podrán deducir las cuotas soportadas consignadas en las mismas siempre que no hubiese caducado su derecho por el transcurso de cuatro años desde el devengo del impuesto, según lo dispuesto en el artículo 75 de la Ley 37/1992, sin perjuicio de que el ejercicio del citado derecho deba realizarse en el periodo de liquidación correspondiente. De este modo, las cuotas soportadas consignadas en las facturas de canje y rectificativas consultadas se deducirán dentro del plazo al que se refiere el artículo 99. Tres de la Ley 37/1992 siempre que el ejercicio del derecho se produzca dentro de los cuatro años desde el devengo del impuesto, y se consignen en la declaración-liquidación correspondiente al periodo de ejercicio del derecho, siendo el límite máximo la declaración-liquidación que corresponda al periodo en el que se cumplen los cuatro años desde el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Asimismo, conviene recordar que la deducción de las cuotas soportadas consignadas en las facturas de canje y rectificativas a que se refiere el escrito de consulta sólo podrá llevarse a cabo con arreglo a las limitaciones y requisitos establecidos por la normativa del Impuesto, esencialmente recogidos en el capítulo I del Título VIII de la Ley 37/1992.



4.- 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.

LA DIRECTORA GENERAL DE TRIBUTOS
P.D. (Res. 4/2004 de 30 de julio; BOE 13.08.04)
EL SUBDIRECTOR GENERAL DE IMPUESTOS
SOBRE EL CONSUMO
Ricardo Álvarez Arroyo