



**Real Decreto xx/2004, de xx de xx, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el artículo 1 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, el Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el artículo único del Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, y el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el artículo primero del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre.**

El apartado tercero del artículo 7 de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social (Boletín Oficial del Estado de 31 de diciembre), suprimió las exenciones que se establecían en los artículos 20.uno.27º y 26.cinco de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Boletín Oficial del Estado de 29 de diciembre).

Mediante dicha modificación se derogó la exención que se aplicaba a ciertas operaciones con materiales de recuperación, sustituyendo este régimen por otro en el cual el sujeto pasivo del Impuesto correspondiente a estas transacciones es el empresario o profesional destinatario de las mismas. Igualmente, se amplió el ámbito objetivo de la medida, incluyendo ciertas prestaciones de servicios y algunas operaciones realizadas con productos semielaborados. Por último, se hizo que la aplicación de este régimen dependiera exclusivamente de las características objetivas de los productos. De esta manera, a partir del 1 de enero de 2004, en todas las operaciones que tengan por objeto los bienes y servicios a que se refiere la letra c) del número 2º del apartado uno del artículo 84 de la Ley 37/1992 el empresario o profesional destinatario de ellas es el sujeto pasivo del Impuesto correspondiente a las mismas.

La primera consecuencia que se deriva de lo anterior es que la regulación reglamentaria que se hacía en el artículo 8 bis del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el artículo 1 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (Boletín Oficial del Estado de 31 de diciembre), que desarrollaba la exención aplicable con anterioridad a una parte de estas operaciones, deja de tener sentido, por lo que se hace necesaria la derogación de dicho precepto.

La segunda consecuencia de la nueva regulación legal de la materia supone que las empresas que realizan operaciones que se encuentran incluidas en el ámbito objetivo de la medida han dejado de repercutir el Impuesto a sus clientes, por lo que las cuotas que soportan por sus adquisiciones de bienes y servicios no se pueden recuperar de la Hacienda Pública de forma inmediata, ante la insuficiencia de cuotas devengadas de las que sean sujetos pasivos. Esta circunstancia puede ocasionar costes financieros importantes para estas empresas, por lo que se hace necesario establecer la aplicación del procedimiento de devolución especial que se desarrolla por el artículo 30 del Reglamento del Impuesto.

El número tres del apartado primero y el apartado segundo del artículo 7 de la Ley 62/2003 dieron nueva redacción al apartado tres del artículo 80 de la Ley 37/1992. Esta nueva redacción suponía la adaptación de la citada Ley 37/1992 a la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, cuya entrada en vigor, el 1 de septiembre de 2004, supone la desaparición de los procedimientos de quiebra y suspensión de pagos y su sustitución por el procedimiento de concurso de acreedores. La nueva redacción de la Ley 37/1992 se ajusta al procedimiento previsto en la Ley 22/2003. La disposición



transitoria única del Real Decreto establece la normativa aplicable a los procedimientos de quiebra o suspensión de pagos que se rijan por el derecho previo a la Ley 22/2003.

Por su parte, el número cuatro del apartado primero del artículo 7 de la Ley 62/2003 dio nueva redacción al apartado cuatro del artículo 80 de la Ley 37/1992, ampliando la posibilidad de modificar a la baja la base imponible de las operaciones por impago del destinatario a los supuestos en que dicho destinatario era un particular, cumplidos ciertos requisitos que se establecen en dicha norma.

El referido artículo 80, en su apartado siete, condiciona las modificaciones de la base imponible que se han señalado al cumplimiento de los requisitos establecidos reglamentariamente. En desarrollo de esta habilitación, el artículo 24 del Reglamento del Impuesto establece los requisitos para la modificación de la base imponible en estos casos. La nueva redacción del precepto legal a que se ha hecho referencia en los dos párrafos anteriores hace necesaria la revisión del citado texto reglamentario para su adaptación a los cambios que se han señalado.

El Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre (Boletín Oficial del Estado de 29 de noviembre) aprobó el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación. Su aprobación culminó la transposición de la Directiva 2001/115/CE, de 20 de diciembre, por la que se modificó la Directiva 77/388/CEE, de 17 de mayo, Sexta Directiva del Consejo en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido, en este particular.

El artículo 13 del citado Reglamento regula la expedición de facturas o documentos sustitutos rectificativos. Desde la entrada en vigor de la nueva regulación reglamentaria de esta materia se han constatado las complejidades que su cumplimiento implica, razón por la cual se ha considerado conveniente la aclaración de su contenido. A tal efecto, el nuevo texto reglamentario mantiene una parte de los requisitos que se exigen a los documentos de rectificación, pero aclara que los citados documentos pueden indicar directamente la rectificación efectuada con independencia de su signo, habilitando, por tanto, la expedición de facturas rectificativas con importes negativos.

Asimismo, se ha considerado oportuna la revisión de dos de los preceptos que regulan la anotación registral de las facturas, especificando la obligación de registrar por separado las facturas rectificativas recibidas (artículo 64 del Reglamento del Impuesto) y aclarando los supuestos en que procede la rectificación de las anotaciones registrales (artículo 70 de dicho Reglamento).

Finalmente en lo que respecta al Impuesto sobre el Valor Añadido, se da nueva redacción al artículo 73 del Reglamento del Impuesto, modificando el mecanismo de liquidación de las cuotas correspondientes a las operaciones asimiladas a las importaciones. A partir de la entrada en vigor de este Real Decreto, las cuotas a ingresar como consecuencia de la realización de este hecho imponible serán deducibles en la misma declaración-liquidación en la que se proceda a dicho ingreso. De esta manera, se elimina la posibilidad de que la mera realización de estas operaciones pueda suponer coste financiero alguno para los empresarios o profesionales que las efectúen, respondiendo mejor al principio de neutralidad tributaria, básico en este Impuesto.

En cuanto a la modificación del Reglamento de los Impuestos Especiales, la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, (DO L 076, de 23 de marzo), relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales, establece en su artículo 15 bis que cada Estado miembro habrá de disponer de una base de datos electrónica que contenga un registro de las personas que poseen la condición de depositario autorizado o de



operador registrado en materia de impuestos especiales, así como un registro de los lugares autorizados.

En España esta base de datos electrónica está articulada en torno al Código de Actividad y del Establecimiento (CAE) que identifica, en materia de los impuestos especiales de fabricación, una determinada actividad y el establecimiento donde ésta se ejerce. La composición del CAE se encuentra regulada en el artículo 41 del Reglamento de los Impuestos Especiales.

No obstante, la falta de armonización de la estructura del “número de impuestos especiales” que cada Estado miembro atribuye a sus operadores en el ámbito de sus competencias (en España, el citado CAE) tiene su reflejo en un importante número de problemas en el funcionamiento de la base de datos SEED (System of Exchange of Excise Data) que se agudizarían una vez se implante del EMCS (Excise Movement and Control System). Por ello, en el seno del Comité de Impuestos Especiales de la Comisión Europea, se ha acordado una armonización del “número de impuestos especiales” consistente en que éste tenga trece caracteres, de los que los dos primeros han de ser el código ISO del país, correspondiendo los restantes a un código de serie alfanumérico de once caracteres determinado por las respectivas autoridades nacionales. Todo ello obliga a la modificación del apartado 2 del citado artículo 41 del Reglamento de los Impuestos Especiales.

**Artículo primero.** Modificaciones del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el artículo 1 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

Con efectos a partir del día 1 de enero de 2005, se introducen las siguientes modificaciones en el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el artículo 1 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre:

**Uno.** Se deroga el artículo 8 bis.

**Dos.** Se modifica el artículo 24, que quedará redactado de la siguiente manera:

“1. En los casos a que se refiere el artículo 80 de la Ley del Impuesto, el sujeto pasivo estará obligado a expedir y remitir al destinatario de las operaciones una nueva factura en la que se rectifique o, en su caso, se anule la cuota repercutida, en la forma prevista en el artículo 13 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el artículo primero del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre.

La disminución de la base imponible o, en su caso, el aumento de las cuotas a deducir por el destinatario de la operación estarán condicionadas a la expedición y remisión del documento que rectifique la factura anteriormente expedida.

2. La modificación de la base imponible cuando se dicte auto judicial de declaración de concurso del destinatario de las operaciones sujetas al Impuesto, así como en los demás casos en que los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas sean total o parcialmente incobrables, se ajustará a las normas que se establecen a continuación:

1º. Quedará condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:



a) Las operaciones cuya base imponible se pretenda rectificar deberán haber sido facturadas y anotadas en el libro registro de facturas expedidas por el acreedor en tiempo y forma.

b) El acreedor tendrá que comunicar a la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal, en el plazo de un mes a contar desde la fecha de expedición de la factura rectificativa, la modificación de la base imponible practicada, haciendo constar que dicha modificación no se refiere a créditos garantizados, afianzados o asegurados, a créditos entre personas o entidades vinculadas, a créditos adeudados o afianzados por Entes públicos ni a operaciones cuyo destinatario no está establecido en el territorio de aplicación del Impuesto ni en Canarias, Ceuta o Melilla, en los términos previstos en el artículo 80 de la Ley del Impuesto.

A esta comunicación deberán acompañarse los siguientes documentos:

a') La copia de las facturas rectificativas, en las que se consignarán las fechas de expedición de las correspondientes facturas rectificadas.

b') En el supuesto de concurso, la copia del auto judicial de declaración de concurso del destinatario de las operaciones cuya base imponible se modifica o certificación del Registro Mercantil acreditativa del mismo.

c') En el supuesto de créditos incobrables, los documentos que acrediten que el acreedor ha instado el cobro del crédito mediante reclamación judicial al deudor.

2º. El destinatario de las operaciones, tenga o no la condición de empresario o profesional, deberá comunicar a la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal la circunstancia de haber recibido las facturas rectificativas que le envíe el acreedor, consignando el importe total de las cuotas rectificadas y, en su caso, el de las no deducibles, en el mismo plazo previsto para la presentación de la declaración-liquidación a que se refiere el párrafo siguiente.

Cuando dicho destinatario tenga la condición de empresario o profesional, además de la comunicación a que se refiere el párrafo anterior, en la declaración-liquidación correspondiente al período en que se hayan recibido las facturas rectificativas de las operaciones deberá hacer constar el importe de las cuotas rectificadas como minoración de las cuotas deducidas.

3º. La aprobación del convenio de acreedores, en su caso, no afectará a la modificación de la base imponible que se hubiera efectuado previamente.

3. En el caso de adquisiciones intracomunitarias de bienes en las que el adquirente obtenga la devolución de los impuestos especiales en el Estado miembro de inicio de la expedición o transporte de los bienes, se reducirá la base imponible en la cuantía correspondiente a su importe.

No obstante, no procederá modificar los importes que se hicieran constar en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias a que se refiere el artículo 78 de este Reglamento.

La variación en el importe de la cuota devengada se reflejará en la declaración-liquidación correspondiente al período en que se haya obtenido la devolución, salvo que ya hubiera sido totalmente deducida por el propio sujeto pasivo. En este último supuesto no procederá regularización alguna de los datos declarados.”



**Tres.** Se añade un número 12º en el apartado 4 del artículo 30, que quedará redactado de la siguiente manera:

“12º. Las operaciones a que se refiere la letra c) del número 2º del apartado uno del artículo 84 de la Ley del Impuesto”.

**Cuatro.** Se añade un apartado 6 en el artículo 64, que quedará redactado de la siguiente manera:

“6. Igualmente, deberán anotarse por separado las facturas u otros documentos rectificativos recibidos, consignando los datos a que se refiere el apartado 4”.

**Cinco.** Se modifica el artículo 70, que quedará redactado de la siguiente manera:

**“Artículo 70.- Rectificación de las anotaciones registrales.**

1. Cuando los sujetos pasivos hubieran incurrido en algún error material al efectuar las anotaciones registrales a que se refieren los artículos anteriores deberán rectificarlas. Esta rectificación deberá efectuarse al finalizar el periodo de liquidación mediante una anotación o grupo de anotaciones que permita determinar, para cada período de liquidación, el correspondiente Impuesto devengado y soportado, una vez practicada dicha rectificación.

2. En caso de tratarse de bienes de inversión, las rectificaciones, en lo que afecten 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 al que se refieran”.

**Seis.** Se modifica el artículo 73, que quedará redactado de la siguiente manera

**“ Artículo 73. Liquidación del Impuesto en las importaciones**

1. Las operaciones de importación sujetas al Impuesto se liquidarán simultáneamente con los derechos arancelarios o cuando hubieran debido liquidarse éstos de no mediar exención o no sujeción, con independencia de la liquidación que pudiere resultar procedente por cualesquiera otros gravámenes.

Se entenderán incluidas en el párrafo anterior y, por tanto, se liquidarán del mismo modo, las mercancías que abandonen las áreas mencionadas en el artículo 23 o se desvinculen de los regímenes enumerados en el artículo 24, ambos de la Ley del Impuesto, con excepción del régimen de depósito distinto de los aduaneros, siempre que la importación de dichas mercancías se produzca de conformidad con lo establecido en el apartado dos del artículo 18 de la misma Ley.

2. A estos efectos, los sujetos pasivos que realicen las operaciones de importación deberán presentar en la Aduana la correspondiente declaración tributaria, con arreglo al modelo aprobado por el Ministro de Economía y Hacienda, en los plazos y forma establecidos por la reglamentación aduanera.

3. La liquidación de las operaciones asimiladas a las importaciones se efectuará por el sujeto pasivo en las declaraciones-liquidaciones y con arreglo al modelo que, a tal efecto, determine el Ministro de Economía y Hacienda.



Las cuotas de Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas por la realización de operaciones asimiladas a las importaciones serán deducibles en el propio modelo, conforme a los requisitos establecidos en el Capítulo I del Título VIII de la Ley del Impuesto.

Los plazos y períodos de liquidación son los que se establecen a continuación:

1º. Las operaciones comprendidas en los números 1º, 2º, 3º y 4º del artículo 19 de la Ley del impuesto, se incluirán en una declaración-liquidación que se presentará, ante el órgano competente de la Administración tributaria correspondiente al domicilio fiscal del sujeto pasivo, directamente o a través de las entidades colaboradoras, en los siguientes plazos:

- a) Cuando se trate de las operaciones a que se refieren los números 1º, 2º y 3º, en los treinta primeros días del mes de enero siguientes al año natural en el que se haya devengado el Impuesto.
- b) Cuando se trate de las operaciones comprendidas en el número 4º, producidas en cada trimestre natural, en los plazos previstos en el apartado 4 del artículo 71 de este Reglamento.

2º. Las operaciones descritas en el número 5º del citado artículo 19 de la Ley del impuesto, realizadas en los períodos de liquidación a que se refiere el artículo 71, apartado 3, de este Reglamento, se incluirán en una declaración-liquidación que se presentará ante el órgano correspondiente de la Administración tributaria competente para el control del establecimiento, lugar, área o depósito respectivo, directamente o a través de las entidades colaboradoras, en los plazos señalados en el apartado 4 del artículo 71 de este Reglamento.

3º. Las operaciones del número 2º anterior se podrán consignar centralizadamente en una sola declaración-liquidación que se presentará, en los mismos plazos y períodos, ante el órgano competente de la Administración tributaria correspondiente al domicilio fiscal del sujeto pasivo, directamente o a través de las entidades colaboradoras, en los casos que se indican a continuación:

- a) Cuando la suma de las bases imponibles de las operaciones asimiladas a las importaciones realizadas durante el año natural precedente hubiera excedido de 1.500.000 euros.
- b) Cuando lo autorice la Administración tributaria, a solicitud del interesado”.

**Artículo segundo.** Con efectos a partir del día 1 de enero de 2004, se modifica el artículo 13 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el artículo primero del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, que queda redactado de la siguiente manera:

**“Artículo 13. Facturas o documentos sustitutivos rectificativos.**

1. Deberá expedirse una factura o documento sustitutivo rectificativo en los casos en que la factura o documento sustitutivo original no cumpla alguno de los requisitos que se establecen en los artículos 6 ó 7.

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



No obstante, cuando la modificación de la base imponible sea consecuencia de la devolución de mercancías o de envases y embalajes que se realicen de forma simultánea a un posterior suministro que tenga el mismo destinatario y por la operación en la que se entregaron se hubiese expedido factura, no será necesaria la expedición de una factura rectificativa, sino que se podrá practicar la rectificación en la factura que se expida por dicho suministro, restando el importe de las mercancías o de los envases y embalajes devueltos del importe de dicha operación posterior. La rectificación se podrá realizar de este modo siempre que el tipo impositivo aplicable a todas las operaciones sea el mismo, con independencia de que su resultado sea positivo o negativo.

3. La expedición de la factura o documento sustitutivo rectificativos deberá efectuarse tan pronto como el obligado a expedirlos 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 o documento sustitutivo en el que se hagan constar los datos identificativos de la factura o documento sustitutivo rectificado. Se podrá efectuar la rectificación de varias facturas o documentos sustitutivos en un único documento de rectificación cuando las operaciones que se documenten en las facturas o documentos sustitutivos inicialmente expedidos se hayan realizado en un mismo mes natural, siempre que se identifiquen todas las facturas o documentos sustitutivos rectificados.

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, será válida la expedición de una única factura rectificativa en la que se documenten los mismos, siempre que las operaciones en relación con las cuales se concedan se hayan realizado dentro de un mismo año natural. En este caso, no será necesaria la identificación de las facturas o documentos sustitutivos rectificados, bastando la determinación del periodo al que se refieran.

5. La factura o documento sustitutivo rectificativo deberá cumplir los requisitos que se establecen, respectivamente, por los artículos 6 ó 7. Asimismo, se hará constar en el documento su condición de documento rectificativo y la descripción de la causa que motiva la rectificación.

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

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

**Artículo tercero.** Con efectos a partir del día 1 de enero de 2005, se modifica el apartado 2 del artículo 41 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el artículo único del Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, que quedará redactado como sigue:

“2. El código constará de trece caracteres distribuidos en la forma siguiente:

- a) Las letras ES configurarán los dos primeros caracteres.
- b) En tanto el Ministro de Economía y Hacienda no disponga su sustitución por otros caracteres, los caracteres tercero, cuarto y quinto serán ceros.



- c) Los caracteres sexto y séptimo identifican a la oficina gestora en que se efectúa la inscripción en el registro territorial.
- d) Los caracteres octavo y noveno identifican la actividad que se desarrolla.
- e) Los caracteres décimo, undécimo y duodécimo expresarán el número secuencial de inscripción, dentro de cada actividad, en el registro territorial de la oficina gestora a que se refiere la letra d) anterior.
- f) El carácter decimotercero será una letra de control.”

**Disposición transitoria primera.** Modificación de la base imponible del Impuestos sobre el Valor Añadido en procesos concursales.

Los supuestos de modificación de base imponible correspondientes a operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido en las que el destinatario de las mismas no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas, siempre que, con posterioridad al devengo de la operación, se haya dictado providencia judicial de admisión a trámite de suspensión de pagos o auto judicial de declaración de quiebra de aquél, se regirán por lo dispuesto en los apartados 1 y 2 del artículo 24 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el artículo 1 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (Boletín Oficial del Estado de 31 de diciembre), vigentes hasta la entrada en vigor de este Real Decreto, en cuanto los citados procedimientos de suspensión de pagos o quiebra se rijan por el derecho anterior a la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.

**Disposición transitoria segunda.** Nuevos Códigos de Actividad y del Establecimiento en el ámbito de los impuestos especiales de fabricación.

Las personas y entidades que, al 31 de diciembre de 2004, sean titulares de las tarjetas a que se refieren los apartados 8 y 9 del artículo 40 del Reglamento de los Impuestos Especiales, estarán obligados, desde el día 1 de enero de 2005, a consignar el Código de Actividad y del Establecimiento (CAE) en todos los documentos en que dicho código haya de figurar, de acuerdo con la estructura establecida en el artículo tercero de este Real Decreto. A este fin, dichas personas y entidades completarán el CAE de ocho caracteres que en su día les fue asignado, anteponiendo al mismo los caracteres ES000.