

Ejemplo de factura rectificativa

Antes de analizar con un ejemplo cómo se realiza una factura rectificativa, aplicando lo dispuesto en la normativa, debemos realizar algunas aclaraciones pues, con la entrada en vigor del nuevo Reglamento de Facturación, estas facturas rectificativas se han visto afectadas en diversos aspectos:

a) **Desde el punto de vista de su contenido:** la factura rectificativa, tiene la consideración de una nueva factura en la que se debe hacer constar:

- Los datos identificativos de la factura que rectifica.
- Los datos correctos que resulten de la rectificación.
- Mención expresa de su condición de factura rectificativa y causa que origina la rectificación.
- Todos los requisitos propios de las facturas: NIF, domicilio, razón social del expedidor y del destinatario, fecha de expedición, concepto, tipo impositivo, cuota, etc.
- Serie específica de facturación.

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

b) **Desde el punto de vista de su anotación en los correspondientes Libros Registro:** en sede del expedidor, deberán anotarse por separado las facturas rectificativas ya que así se establece en el Reglamento del IVA; en sede del destinatario, si bien no resulta obligatorio, es aconsejable establecer una serie separada para su registro, lo cual se contempla en el Reglamento del IVA en su apartado referido a la numeración de facturas recibidas. Es muy importante remarcar que –

tanto en sede del expedidor como en sede del destinatario– las facturas rectificativas deben anotarse en positivo, ya que la normativa no permite la anotación con carácter negativo de la factura original 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 recibidas.

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

d) **Excepciones en los casos de devolución de envases y embalajes y en la concesión de descuentos o bonificaciones por volumen de operaciones:** cuando la modificación de la base imponible sea consecuencia de la devolución de envases y embalajes y por la operación en la que se entregaron se hubiese expedido factura, no será necesaria la expedición de una factura rectificativa, sino que se podrá practicar la rectificación en la factura que se expida por una operación posterior que tenga el mismo destinatario, restando el importe de los envases y embalajes devueltos del importe de dicha operación posterior, repercutiendo al destinatario de las operaciones únicamente el importe correspondiente a la diferencia, siempre que el resultado de la diferencia entre ambas magnitudes sea positivo y el tipo impositivo aplicable sea el mismo.

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

Ejemplo:

Para ver como se realiza una factura rectificativa partimos de la siguiente situación, que puede ser perfectamente factible en cualquiera de nuestros clientes:

El 30 de agosto de 2011 una empresa emite una factura rectificativa de la venta realizada el 30 de julio de 2011 habiendo sido el importe facturado 1000€ (+ IVA 18%) considerando el valor final real de la venta en 900€ (+ IVA 18%); la causa de la reducción de ingresos por ventas: modificaciones a la baja en el precio unitario. La factura original está pendiente de liquidación.

Recordemos la normativa: **Art. 13 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; según la redacción dada por el Real Decreto 87/2005, de 31 de enero:

Art. 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 Arts. 6 ó 7.

2. Igualmente, será obligatoria la expedición de una factura o, en su caso, documento sustitutivo rectificativo 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 Art. 80 de la Ley del Impuesto, dan lugar a la modificación de la base imponible.

No obstante, cuando la modificación de la base imponible sea consecuencia de la devolución de mercancías o de envases y embalajes que se

realicen con ocasión de un posterior suministro que tenga el mismo destinatario y por la operación en la que se entregaron se hubiese expedido factura o documento sustitutivo, no será necesaria la expedición de una factura o documento sustitutivo rectificativo, sino que se podrá practicar la rectificación en la factura o documento sustitutivo 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 Art. 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, siempre que se identifiquen todas las facturas o documentos sustitutivos 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 o documentos sustitutivos rectificadas, 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 Arts. 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 Art. 6.1.f), g) y h) expresarán la rectificación efectuada. En particular, los datos que se regulan en los párrafos f) y h) del citado Art. 6.1 se podrán consignar, bien indicando directamente el importe de la rectificación, **con independencia de su signo**, bien tal y como queden tras la rectificación efectuada, señalando igualmente en este caso el importe de dicha rectificación.

Cuando lo que se expida sea un documento sustitutivo rectificativo, los datos a los que se refiere el Art. 7.1.c) y d) expresarán la rectificación efectuada, bien indicando directamente el importe de la rectificación, bien tal y como quedan tras la rectificación efectuada, señalando igualmente en este caso el importe de dicha rectificación.

En caso de que el documento rectificativo se expida como consecuencia de la rectificación de la repercusión del impuesto y esta obligue a la presentación de una declaración-liquidación extemporánea o se pueda sustanciar a través de la presentación de una solicitud de devolución de ingresos indebidos, en él deberá indicarse el período o periodos de declaración-liquidación en el curso del cual se realizaron las operaciones.

6. Únicamente tendrán la consideración de facturas rectificativas las que se expidan por alguna de las causas previstas en los apartados 1 y 2. En particular, las facturas que se expidan en sustitución de documentos sustitutivos expedidos con anterioridad no tendrán la condición de rectificativas, siempre que los documentos sustitutivos expedidos en su día cumplieren los requisitos establecidos en el Art. 7.

En cuanto a su contabilización, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en su consulta 1 (BOICAC 59/Septiembre de 2004)¹

sobre el tratamiento contable aplicable a las facturas o documentos sustitutivos rectificativos, señala que:

El Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, y que dispone la obligación de expedir una factura o documento sustitutivo rectificativo en relación con los supuestos y operaciones previstas en los apartados 1 y 2 de su artículo 13, carece de incidencia desde una perspectiva estrictamente contable.

Por tanto, con independencia de las nuevas obligaciones formales, tanto el emisor como el receptor de la factura o documento sustitutivo rectificativo, deberán seguir contabilizando los ajustes derivados de las operaciones que hayan motivado su expedición, aplicando los criterios incluidos en el Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre. En particular, los previstos en las normas de valoración 15^a. Impuesto sobre el Valor Añadido, 17^a. Compras y otros gastos y 18^a. Ventas y otros ingresos.

La regulación aprobada, en ningún caso ha originado un cambio en el tratamiento contable que resultaba de aplicación a estas operaciones con anterioridad a la entrada en vigor de la citada normativa.

Obviamente, en esta consulta desde la aprobación del nuevo PGC donde dice *aplicando los criterios incluidos en el Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre*, debe entenderse *aplicando los criterios incluidos en el Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre*.

Por tanto, teniendo en cuenta todo lo señalado hasta el momento, veamos cómo se hace la factura de nuestro ejemplo, consignando tanto signos negativos como solo los positivos:



¹ <http://www.icac.meh.es/Consultas/Boicac/ficha.aspx?hid=239>



A) Consignando signos negativos

FACTURA RECTIFICATIVA

30 del 12 de 2010 emisión de factura rectificativa nº RXXXXXXX modificando el contenido de la factura nº XXXXXXXX emitida el 30 de noviembre de 2010.

Motivo de la rectificación: Error por exceso en el precio unitario de la facturación de la venta.

Cliente: CCCCCC SL Código de cliente: 4300100

| | |
|--|--------|
| Importe de la venta facturada el 30-11-2010 | 1000 € |
| Base imponible a efectos IVA el 30-11-2010 | 1000 € |
| Rectificación por error. Efecto reducción BI | -100 € |
| Base imponible a efectos IVA corregida el 30-12-2010 | 900 € |
| IVA corregido al 18% (18% s/ 900) | 162 € |
| Importe total corregido | 1062 € |
| Efecto de la rectificación: reducción saldo 4300100 | -118 € |

B) Consignando signos positivos

FACTURA RECTIFICATIVA

30 del 12 de 2010 emisión de factura rectificativa nº RXXXXXXX modificando el contenido de la factura nº XXXXXXXX emitida el 30 de noviembre de 2010

Motivo de la rectificación: Error por exceso en el precio unitario de la facturación de la venta.

Cliente: CCCCCC SL Código de cliente: 4300100

| | |
|--|--------|
| Importe de la venta facturada el 30-11-2010 | 1000 € |
| Base imponible a efectos IVA el 30-11-2010 | 1000 € |
| IVA 18% (18% s/1000) | 180 € |
| Importe total con IVA | 1180 € |
| Rectificación por error. Efecto reducción BI | 100 € |
| Base imponible a efectos IVA corregida el 30-12-2010 | 900 € |
| IVA corregido al 18% (18% s/ 900) | 162 € |
| Importe total corregido | 1062 € |
| Efecto de la rectificación: reducción saldo 4300100 | 118 € |

ASIENTO CONTABLE

Con fecha 30-08-2011 CORRECCIÓN DE INGRESOS POR VENTAS

Se abona la cuenta (4300100) por 118 €; con cargo a las cuentas (70000XX) (pérdidas y ganancias) por 100 € y (4770018) por 18 €.