



NOTA MONOGRÁFICA | ÁREA FINANCIERO Y TRIBUTARIO

Diciembre de 2012

NUEVO REGLAMENTO DE FACTURACIÓN A PARTIR DE 1 DE ENERO DE 2013

TABLA DE CONTENIDOS

INTRODUCCIÓN Y RESUMEN DE LAS NOVEDADES MÁS RELEVANTES EN MATERIA DE FACTURACIÓN	3
OBLIGACIÓN DE EXPEDIR FACTURA Y PUNTOS DE CONEXIÓN DETERMINANTES DE LA NORMATIVA DE FACTURACIÓN APLICABLE	5
LAS EXCEPCIONES A LA OBLIGACIÓN DE EXPEDIR FACTURA	9
DOS TIPOS DE FACTURAS: LAS FACTURAS COMPLETAS Y LAS FACTURAS SIMPLIFICADAS	11
FACTURACIÓN POR EL DESTINATARIO O POR UN TERCERO	13
CONTENIDO MÍNIMO DE LAS FACTURAS COMPLETAS U ORDINARIAS Y SIMPLIFICADAS	15
MEDIOS DE EXPEDICIÓN DE FACTURAS. ESPECIAL REFERENCIA LA FACTURACIÓN ELECTRÓNICA	24

PLAZO PARA LA EXPEDICIÓN DE LAS FACTURAS	31
MONEDA Y LENGUA EN QUE SE PODRÁN EXPRESAR Y EXPEDIR LAS FACTURAS	35
FACTURAS RECAPITULATIVAS	36
DUPLICADOS DE LAS FACTURAS	36
FACTURAS RECTIFICATIVAS	37
REMISIÓN DE LAS FACTURAS A SUS DESTINATARIOS Y PLAZO PARA LA REMISIÓN.	39
OBLIGACIÓN DE CONSERVACIÓN DE LAS FACTURAS	40
LUGAR DE CONSERVACIÓN DE LAS FACTURAS Y OTROS DOCUMENTOS	42
ACCESO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA A LAS FACTURAS Y A OTROS DOCUMENTOS	43
RESOLUCIÓN DE LAS CONTROVERSIAS EN MATERIA DE FACTURACIÓN	43
PARTICULARIDADES DE LA OBLIGACIÓN DE DOCUMENTAR LAS OPERACIONES EN LOS RÉGIMENES ESPECIALES DEL IMPUESTO Y EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS	43
RÉGIMEN TRANSITORIO QUE INCORPORA EL REGLAMENTO DE FACTURACIÓN	43
OTRAS CUESTIONES	45
ANEXO I. TABLAS INCLUIDAS EN LAS NOTAS EXPLICATIVAS DE LA COMISIÓN	49
ANEXO II: CONTENIDO DE LOS TIQUES, FACTURAS SIMPLIFICADAS Y FACTURAS COMPLETAS.	51

INTRODUCCIÓN Y RESUMEN DE LAS NOVEDADES MÁS RELEVANTES EN MATERIA DE FACTURACIÓN

El pasado sábado día 1 de diciembre de 2012 se publicó en el Boletín Oficial del Estado el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, que entra en vigor a partir de 1 de enero de 2013.

El nuevo Reglamento facturación trae su origen en la Directiva 2010/45/UE¹, de 13 de julio, que modificó la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Directiva 2006/112/CE), en materia de facturación. Esta segunda Directiva en materia de facturación pretende alcanzar un mayor grado de armonización en esta materia. Por otro lado, como se puede intuir la Directiva 2010/45/UE debe estar transpuesta antes de 31 de diciembre de 2012 para que los Estados miembros comiencen a aplicar esta disposición a 1 de enero de 2013.

Los principales objetivos perseguidos por esta Directiva son, según reconoce la exposición de motivos del Real Decreto 1619/2012, los siguientes:

- Reducir las cargas administrativas de los sujetos pasivos,
- Garantizar la igualdad de trato entre las facturas en papel y las facturas electrónicas.
- Facilitar las transacciones económicas.
- Contribuir a la seguridad jurídica de los agentes económicos en la aplicación de la normativa reguladora de la materia.

En esta nota monográfica se hará especial referencia a las modificaciones que se introducen, con la aprobación del Reglamento de facturación, respecto a la anterior regulación, sin perjuicio que puedan comentarse, por su importancia y para una mejor exposición, determinadas cuestiones que se mantienen inalteradas. Conviene apuntar que el Reglamento de facturación aprobado no supone una normativa muy diferente a la anterior regulación, manteniéndose algunos de los preceptos del anterior Reglamento de facturación con idéntica redacción. Como podrá comprobarse se ha optado por modificar el Reglamento de facturación exclusivamente en aquellos aspectos necesarios para no contravenir la nueva normativa europea en materia de facturación, con motivo del cambio producido por la segunda Directiva en materia de facturación (Directiva 2010/45/UE).

Con la aprobación del Real Decreto 1619/2012 queda derogado, con efectos 1 de enero de 2013, el anterior Reglamento de facturación que fue aprobado por el Real Decreto

¹ Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en lo que respecta a las normas de facturación, publicada en el Diario Oficial de la Unión Europea el 22 de julio de 2010.

1496/2003, de 28 de noviembre (disposición derogatoria única del Real Decreto 1619/2012).

Resumen ejecutivo

Con carácter previo a un análisis pormenorizado de las materias reguladas en el nuevo Reglamento de facturación y atendiendo a la extensión de esta nota monográfica, consideramos conveniente efectuar un **breve resumen de las novedades** que, a nuestro juicio, resultan más destacables, a los efectos de adecuar los sistemas de facturación de las compañías y empresarios y profesionales antes de 1 de enero de 2013:

- Se suprime la posibilidad de emitir los documentos sustitutos a la factura (denominados tiques) a partir de 1 de enero de 2013. El tique se verá sustituido por la factura simplificada, con un contenido mínimo obligatorio inferior al que se exigirá para la factura completa u ordinaria. No obstante, el contenido de la nueva factura simplificada es superior a las menciones que exigía el anterior Reglamento de facturación para el tique.

En este sentido, las menciones que deberán contener las facturas simplificadas, que se añaden al contenido que ya se exigía para los tiques, son: (i) fecha de expedición de la factura simplificada y fecha de devengo de la operación, (ii) identificación de tipos de bienes entregados o servicios prestados, (iii) especificación de la base imponible de cada operación, cuando en una misma factura se documenten operaciones sujetas a distintos tipos impositivos de IVA, (iv) tipo impositivo, (v) determinadas menciones obligatorias y específicas para el caso de tratarse de una factura rectificativa, de una operación exenta, de entrega de medios de transporte nuevos, de facturación por el destinatario, de inversión del sujeto pasivo, de aplicación de régimen especial de agencias de viaje y de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.

No obstante, a los efectos de ejercitar el derecho a la deducción del IVA soportado por parte del destinatario de la operación, el nuevo Reglamento de facturación exige que a las menciones mínimas comentadas en el párrafo anterior relativas a las facturas simplificadas se añada el Número de Identificación Fiscal y el domicilio del destinatario así como la cuota tributaria que se repercute.

A efectos prácticos, con estas menciones adicionales el contenido de la factura simplificada se asemejará bastante al previsto para la factura completa u ordinaria.

En los cuadros que se recogen en el **Anexo II** de esta nota monográfica puede fácilmente visualizarse las diferencias en cuanto al contenido de los anteriores tiques, de las nuevas facturas simplificadas y ordinarias.

- Se aprueba un cambio en cuanto al plazo para emitir las facturas en aquellos supuestos en que el destinatario de la operación sea un empresario o profesio-

nal, que actúe como tal. Así, si el destinatario no es empresario o profesional se mantiene que la factura debe emitirse en el momento de realizarse la operación.

Si el destinatario actúa como empresario o profesional, el anterior Reglamento de facturación imponía un plazo de un mes desde el devengo de la operación aunque exigía que la misma se emitiese antes del día 16 del mes siguiente al periodo de liquidación del impuesto en el curso del cual se hubiera realizado la operación. Por tanto, entraba en juego un plazo con un límite máximo. El nuevo Reglamento de facturación unifica dicho plazo y límite y establece que en dichos supuestos deberá emitirse factura antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que se haya producido el devengo del IVA.

- Otra novedad a destacar es la dispensa en la emisión de facturas en aquellas prestaciones de servicios de seguros y financieros, del artículo 20.Uno.16º y 18º, apartados a) a n), que estuvieran sujetas y exentas del impuesto. Con ello se da cumplimiento al mandato comunitario de no exigir facturas por estos servicios en caso de operaciones intracomunitarias exentas.
- Por primera vez, el nuevo Reglamento de facturación incluye una norma de conflicto en la que se detallan las operaciones a las que resultará de aplicación la normativa de facturación española, aprobada por el Real Decreto 1619/2012, incorporándose así los puntos de conexión previstos en la Directiva 2006/112/CE. Por tanto, en las operaciones transfronterizas, deberemos primero determinar, si nos encontramos ante alguno de los escenarios previstos en el artículo 2.3 del nuevo Reglamento de facturación que determinan el sometimiento a la normativa de facturación española.
- Por último, se da un impulso a la facturación electrónica otorgándose un mismo tratamiento a la factura emitida en papel y a la factura electrónica.

Tras este breve resumen, pasamos a analizar de forma más pormenorizada el nuevo Reglamento de facturación que entra en vigor el 1 de enero de 2013.

OBLIGACIÓN DE EXPEDIR FACTURA Y PUNTOS DE CONEXIÓN DETERMINANTES DE LA NORMATIVA DE FACTURACIÓN APLICABLE

El Reglamento de facturación de 2012 mantiene prácticamente en idénticos términos que el anterior los supuestos de obligación de expedir factura y sus excepciones, con la salvedad que se dispensa de dicha obligación, a determinadas prestaciones de servicios financieros y de seguros.

Reglas generales

La redacción de los artículos 1 y 2 del Reglamento de facturación de 2012 es idéntica a los mismos preceptos del Reglamento de facturación de 2003, salvo en lo que se refiere a un tercer nuevo apartado del artículo 2, en el que se recogen los puntos de conexión que determinan cuándo resulta de aplicación la normativa española en materia de facturación, y que serán objeto de comentario en este documento.

Así, el nuevo Reglamento en su artículo 1 establece de forma genérica la obligación que concierne a todos los empresarios o profesionales de:

- expedir factura y copia de la misma por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en el desarrollo de su actividad,
- conservar copia o matriz de las facturas expedidas y
- conservar las facturas u otros justificantes recibidos de otros empresarios o profesionales por las operaciones de las que sean destinatarios.

Nada ha cambiado en esta regulación. De igual forma, el Reglamento de facturación de 2012 en los dos primeros apartados del artículo 2 mantiene la obligación de expedir factura y copia de esta por los empresarios o profesionales, por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en el desarrollo de su actividad, incluidas las operaciones no sujetas y las sujetas pero exentas del impuesto, así como en el caso de pagos anticipados. Concretamente, el apartado 2 mantiene la obligación de emitir factura por las siguientes operaciones:

- Aquellas en las que el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal, así como cualesquiera otras en que el destinatario así lo exija para el ejercicio de cualquier derecho de naturaleza tributaria.
- Las entregas intracomunitarias de bienes exentas del artículo 25 de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Ley del IVA).
- Las entregas de bienes del artículo 68.Tres (ventas a distancia) y 68.Cinco (entregas de bienes objeto de impuestos especiales) de la Ley del IVA, que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto.
- Las entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la comunidad Europea, a que se refiere el artículo 21.1º y 21.2º de la Ley del IVA, excepto las efectuadas en las tiendas libres de impuestos a que se refiere el número 2.b del citado artículo.
- Las entregas de bienes que han de ser objeto de instalación o montaje antes de su puesta a disposición (artículo 68.Dos.2º de la Ley del IVA).
- Aquellas de las que sean destinatarias personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales o las Administraciones públicas a que se refiere el artículo 2 de la Ley 30/1992.

Determinación de la normativa de facturación aplicable

Una de las novedades más importantes del Reglamento de facturación de 2012, respecto al anterior, se localiza en su artículo 2.3 en el que se detallan los supuestos en que la obligación de expedir factura debe ajustarse a la normativa española de facturación - recogida en el propio Reglamento-. Esta novedad garantiza el cumplimiento de lo que dispone el artículo 219 bis de la Directiva 2006/112/CE en el que se establecen, tras su

incorporación por la Directiva 2010/45/UE, los puntos de conexión que determinan la normativa en materia de facturación que debe cumplir la factura que se emita en las operaciones transfronterizas y en las que intervienen, por tanto, operadores de dos o más países.

Repárese que existen tantas normativas de facturación como Estados miembros y resulta, por tanto, loable que en la Directiva 2006/112/CE se haya incluido una norma de conflicto que establece qué normativa se debe aplicar en materia de facturación.

El nuevo artículo 219 bis de la Directiva 2006/112/CE establece una regla general o básica, en su apartado 1, y dos excepciones a la misma en su apartado 2. Así, la regla general precisa que se aplicarán las normas de facturación del Estado miembro en el que se localice, a efectos de IVA, la entrega de bienes o la prestación de servicios. Las excepciones tienen por objeto (i) los supuestos en que el prestador o proveedor se encuentra establecido en otro Estado miembro distinto de aquel en que se localiza la entrega o prestación, produciéndose la inversión del sujeto pasivo² así como (ii) las entregas o prestaciones que no se localizan en la Unión Europea. En estos dos casos, debe aplicarse la regulación en materia de facturación del Estado miembro en el que el proveedor de los bienes o prestador de servicios esté establecido, tenga el establecimiento permanente a partir del cual se efectúa la entrega o prestación, o en ausencia de los mismos, del Estado miembro en que tenga su domicilio permanente o su residencia habitual.

PUNTOS DE CONEXIÓN EN LA DETERMINACIÓN DE LA NORMATIVA DE FACTURACIÓN APLICABLE
ARTÍCULO 219 BIS DE LA **DIRECTIVA 2006/112/CE**

1º REGLA GENERAL O BÁSICA:

- ESTADO MIEMBRO (EM) EN QUE SE ENTIENDA REALIZADA LA ENTREGA DE BIENES (EB) O PRESTACIÓN DE SERVICIO (PS) (**EM DE LOCALIZACIÓN**).

2º REGLA: EXCEPCIONES:

- EM EN QUE EL PROVEEDOR O PRESTADOR ESTÉ ESTABLECIDO O TENGA EL ESTABLECIMIENTO DESDE EL QUE SE EFECTÚA LA ENTREGA O SE PRESTA EL SERVICIO O EN EL QUE TENGA SU DOMICILIO PERMANENTE O SU RESIDENCIA HABITUAL (**EM DEL PROVEEDOR**):

A. CUANDO EL PRESTADOR O PROVEEDOR NO ESTÉ ESTABLECIDO EN EL EM EN QUE SE ENTIENDE REALIZADA LA EB O LA PS Y SE PRODUZCA LA INVERSIÓN DEL SUJETO PASIVO, SALVO FACTURACIÓN POR EL DESTINATARIO.

B. CUANDO LA EB O LA PS NO SE EFECTÚA EN LA COMUNIDAD.

² Siempre que la expedición de la factura no la realice el destinatario de la operación en nombre y por cuenta del prestador o proveedor (según el artículo 224 de la Directiva).

Se incluye en el **anexo I** de esta nota monográfica los ejemplos ilustrativos contenidos en las notas explicativas³, elaboradas por la Comisión, en los que se expone qué normativa en materia de facturación debe regir en distintos escenarios.

Los puntos de conexión contenidos en el artículo 219 bis⁴ de la Directiva 2006/112/CE no afectan a las obligaciones de conservación de las facturas, pero sí que inciden sobre otras obligaciones de facturación como las relativas a la expedición o a su contenido.

El artículo 2.3 del Reglamento de facturación de 2012 recoge lo previsto en el artículo 219 bis de la Directiva 2006/112/CE y, por tanto, establece cuando resultará de aplicación la normativa española en materia de facturación.

Así, atendiendo a dicho artículo, la normativa española de facturación deberá aplicarse en los siguientes supuestos:

- Cuando la entrega del bien o prestación del servicio se entienda realizada en el territorio de aplicación del impuesto (TAI) -según lo que disponen los artículos 68, 69 y 70 de la Ley del IVA-, salvo que el proveedor o prestador del servicio no se encuentre establecido en el citado territorio⁵, el sujeto pasivo sea el destinatario para quien se realice la operación sujeta y la factura no sea expedida por el destinatario de conformidad con el artículo 5 del Reglamento (artículo 2.3.a) del Reglamento de facturación de 2012).
- Cuando el proveedor o prestador está establecido en el territorio de aplicación del impuesto o tenga en el mismo el establecimiento permanente o domicilio o residencia habitual, a partir del cual se efectúa la entrega de bienes o prestación de servicios, y dicha entrega o prestación de servicios, no se entienda localizada en el territorio de aplicación del impuesto en los siguientes supuestos (artículo 2.3.b) del Reglamento de facturación de 2012):
 - o Cuando la operación esté sujeta en otro Estado miembro, el sujeto pasivo del impuesto sea el destinatario y la factura no sea materialmente

³ Si bien las notas explicativas no son jurídicamente vinculantes, deben ser consideradas un instrumento de orientación cuyo uso puede clarificar la aplicación de las normas de facturación relativas al IVA. Facilitamos un enlace al contenido íntegro de las mismas **aquí**.

⁴ El propio artículo 219 bis de la Directiva 2006/112/CE excluye de dichos puntos de conexión a las obligaciones relativas a la conservación de las facturas recogidas en los artículos 244 a 248 de la Directiva.

⁵ Si el proveedor del bien o prestador del servicio no se encuentra establecido en ningún Estado miembro de la Unión Europea, y el sujeto pasivo es el destinatario de la operación, el artículo 2.3.a) del Reglamento lleva a concluir que no deben regir las normas de facturación contenidas en el mismo. Sin embargo, los puntos de conexión contenidos en la Directiva (artículo 219 bis) llevan a la conclusión contraria. Las notas explicativas corroboran esta conclusión al manifestar: *"En el caso de los proveedores de bienes o prestadores de servicios no establecidos en la UE que realicen entregas de bienes o prestaciones de servicios gravadas en la UE no se aplicarán las excepciones citadas, sino que se aplicarán siempre las normas básicas de facturación, o sea las del Estado miembro en el que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios"*. Pensamos que en estos supuestos la adaptación de la Directiva por parte de la normativa española no es perfecta. Así, en un supuesto de una entrega de bien o prestación de servicios realizada en el TAI por una empresa americana, no establecida en ningún EM de la Unión, en el que se produce la inversión del sujeto pasivo, no resultaría de aplicación la normativa de facturación española, según el artículo 2.3 del Reglamento de facturación. Se llega a la conclusión opuesta si se atiende exclusivamente a lo que prevé el artículo 219 bis de la Directiva.

expedida por este último en nombre y por cuenta del proveedor del bien o prestador del servicio.

- Cuando la operación se entienda realizada fuera de la comunidad.

Por tanto:

PUNTOS DE CONEXIÓN EN LA DETERMINACIÓN DE LA NORMATIVA DE FACTURACIÓN APLICABLE
ARTÍCULO 2.3 REGLAMENTO DE FACTURACIÓN

EL **REGLAMENTO DE FACTURACIÓN** APROBADO POR EL REAL DECRETO 1619/2012 RESULTARÁ DE APLICACIÓN:

1. REGLA GENERAL: CUANDO **LA ENTREGA DE BIEN (EB) O PRESTACIÓN DE SERVICIO (PS) SE ENTIENDA REALIZADA EN EL TERRITORIO DE APLICACIÓN DEL IMPUESTO (TAI)**, SALVO QUE EL PROVEEDOR DEL BIEN O PRESTADOR DEL SERVICIO NO SE ENCUENTRE ESTABLECIDO EN DICHO TERRITORIO Y EL SUJETO PASIVO DEL IMPUESTO SEA EL DESTINATARIO Y LA FACTURA NO SEA EXPEDIDA POR ESTE ÚLTIMO EN NOMBRE DE AQUEL.

2. REGLA ESPECIAL: CUANDO **EL PROVEEDOR O PRESTADOR ESTÉ ESTABLECIDO EN EL TAI** O TENGA EN EL MISMO UN ESTABLECIMIENTO O SU DOMICILIO O SU RESIDENCIA HABITUAL, A PARTIR DEL CUAL SE EFECTÚA LA EB O PS:

A. CUANDO LA OPERACIÓN ESTÁ SUJETA EN OTRO ESTADO MIEMBRO, EL SUJETO PASIVO SEA EL DESTINATARIO Y LA FACTURA NO SEA EXPEDIDA POR EL MISMO EN NOMBRE Y POR CUENTA DEL PROVEEDOR.

B. CUANDO LA OPERACIÓN SE ENTIENDA REALIZADA FUERA DE LA COMUNIDAD.

Esta regulación ofrecerá una mayor seguridad jurídica a los empresarios o profesionales en materia de facturación al clarificarse qué regulación deben tomar en consideración. Con carácter previo, ni la normativa comunitaria ni la normativa española establecían los puntos de conexión para determinar el Estado miembro cuya normativa en materia de facturación debía aplicarse, lo que en operaciones transfronterizas podía generar ciertas dudas o conflicto.

LAS EXCEPCIONES A LA OBLIGACIÓN DE EXPEDIR FACTURA

El artículo 3 del Reglamento de facturación de 2012, en similares términos al precepto homónimo del Reglamento de facturación de 2003, establece aquellas operaciones respecto de las cuales no existe obligación de facturación, salvo en los supuestos contenidos en el artículo 2.2 del Reglamento⁶, cuyo contenido se ha comentado anteriormente.

Las excepciones a la obligación de expedir facturas afectan a las siguientes operaciones:

- Las operaciones exentas del IVA en virtud del artículo 20.Uno de la Ley del IVA, manteniéndose la obligación de expedir factura en las operaciones exentas

⁶ Recordemos que en los supuestos recogidos en el artículo 2.2 del Reglamento, anteriormente citados, existe obligación de emitir factura en todo caso.

según los apartados 2º, 3º, 4º, 5º, 15º, 20º, 21º, 22º, 24º y 25º del citado artículo (exenciones por servicios sanitarios, inmobiliarias y técnicas).

- Las realizadas por empresarios o profesionales acogidos al recargo de equivalencia. No obstante, deberá expedirse factura en todo caso por las entregas de inmuebles en las que el sujeto pasivo haya renunciado a la exención, a las que se refiere el artículo 154.2 de la Ley del IVA.
- Las realizadas por empresarios o profesionales acogidas al régimen simplificado del impuesto, salvo que la determinación de las cuotas devengadas se realice en función del volumen de ingresos.
- Las operaciones respecto de las que así se haya autorizado por el Departamento de Gestión tributaria de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (en adelante, AEAT) en relación con sectores o empresas determinadas, con el fin de evitar perturbaciones en el desarrollo de las actividades empresariales o profesionales⁷.

En cuanto a las operaciones exentas en virtud del artículo 20.uno de la Ley del IVA el nuevo Reglamento incorpora una novedad al establecer su artículo 3.2 lo siguiente: *“No existirá obligación de expedir factura cuando se trate de las prestaciones de servicios definidas en el artículo 20.Uno.16º y 18º, apartados a) a n), de la Ley del Impuesto, salvo que, conforme a las reglas de localización aplicables a las mismas, se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto o en otro Estado miembro de la Unión Europea y estén sujetas y no exentas al mismo”*. Parece indicar el precepto que si se trata de servicios financieros y de seguros exentos no existirá la obligación de emitir factura, tanto si se entienden realizadas en el territorio de aplicación del impuesto como en otro Estado miembro de la Unión Europea. Con ello, se da cumplimiento al artículo 221.2 de la Directiva 2006/112/CE en el que no se permite a los Estados miembros exigir la expedición de facturas en los servicios intracomunitarios financieros y de seguros exentos⁸. No obstante, debe advertirse que la redacción aprobada nos parece confusa al dispensar, en primer lugar, de la obligación de emitir factura por los servicios definidos

⁷ El anterior Reglamento, en su artículo 3.1.d), también permitía que la administración tributaria dispensara de la obligación de emitir factura a determinados sectores empresariales o profesionales o empresas determinadas. De conformidad con la disposición transitoria primera del Real Decreto 1619/2012, las autorizaciones concedidas en base al anterior artículo 3.1.d) del Reglamento se mantendrán vigentes a 1 de enero de 2013 en tanto no sean revocadas expresamente.

⁸ En las notas explicativas sobre el artículo 221 de la Directiva se hacen las siguientes observaciones:

“Los Estados miembros no podrán exigir una factura por la prestación de servicios exenta en virtud de lo dispuesto en el artículo 135, apartado 1, letras a) a g), cuando el prestador –siempre que esté establecido en su territorio o tenga un establecimiento permanente en él desde el cual se efectúe la prestación de servicios- realice dicha prestación de forma sujeta a imposición en otro Estado miembro.

Cuando el lugar de imposición y el lugar de establecimiento del prestador de los servicios estén ubicados en el mismo Estado miembro, dicho Estado miembro podrá exigir la expedición de una factura para prestaciones de servicios entre empresas o de empresas a consumidores.

En conclusión, se podrá hacer uso de la opción que figura en el artículo 221, apartado 2, en el caso de prestaciones de servicios de ámbito nacional y prestaciones de servicios fuera de la UE, pero no con respecto a operaciones entre empresas con otros Estados miembros”.

en el artículo 20.Uno.16º y 18º de la Ley del IVA, y por tanto exentos, y establecer una salvedad a dicha dispensa en los supuestos en que dichos servicios estén sujetos y no exentas al impuesto⁹.

DOS TIPOS DE FACTURAS: LAS FACTURAS COMPLETAS Y LAS FACTURAS SIMPLIFICADAS

La Directiva 2010/45/UE ha establecido un sistema de facturación basado en dos tipos de facturas: la factura completa y la factura simplificada en la que se exigen menores menciones. La factura simplificada viene por tanto a sustituir a los tiques.

El artículo 220 bis de la Directiva 2006/112/CE impone a los Estados miembros que autoricen la emisión de facturas simplificadas en los siguientes supuestos:

- Cuando el importe de la factura no exceda de 100 euros (o equivalente en moneda nacional).
- Cuando la factura expedida sea una factura rectificativa de otra anterior.

Sin embargo, según dispone el artículo 238 de la Directiva 2006/112/CE, previa consulta al Comité del IVA, los Estados miembros podrán ampliar el ámbito de aplicación de la factura simplificada a los siguientes supuestos:

- Cuando el importe de la factura sea superior a 100 pero inferior o igual a 400 euros.
- Cuando las prácticas comerciales o administrativas del sector de la actividad de que se trate dificulten el cumplimiento de las obligaciones propias de las facturas completas.

En base a dicha opción el Reglamento de facturación de 2012, en su artículo 4, permite emitir factura simplificada en los siguientes supuestos:

- a) Cuando el importe no exceda de 400 euros, IVA incluido.
- b) Cuando se trate de una factura rectificativa.
- c) Cuando su importe no exceda de 3.000 euros, IVA incluido, y documente alguna de las siguientes operaciones:
 - o Ventas al por menor, incluso las realizadas por fabricantes o elaboradores de productos entregados.

⁹ La redacción que estaba prevista en el Proyecto de Reglamento parecía más clara al establecer: "No existirá obligación de expedir factura cuando se trate de las prestaciones de servicios definidas en el artículo 20.Uno.16º y 18º, apartados a) a n), de la Ley del Impuesto que, conforme a las reglas de localización aplicables a las mismas, no se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto y estén sujetas al mismo en otro Estado miembro". No obstante, parece que con la redacción finalmente aprobada se ha querido dispensar de la obligación de emitir factura no solo a las operaciones intracomunitarias exentas sino también a aquellas prestaciones de servicios que se localicen en el territorio de aplicación del impuesto.

- Ventas o servicios en ambulancia.
- Ventas o servicios a domicilio del consumidor.
- Transportes de personas y sus equipajes.
- Servicios de hostelería y restauración prestados por restaurantes, bares, cafeterías, y establecimientos similares, así como el suministro de bebidas o comidas para consumir en el acto.
- Servicios prestados por salas de baile y discotecas.
- Servicios telefónicos prestados mediante la utilización de cabinas telefónicas de uso público, así como mediante tarjetas que no permitan la identificación del portador.
- Servicios de peluquería y los prestados por institutos de belleza.
- Utilización de instalaciones deportivas.
- Revelado de fotografías y servicios prestados por estudios fotográficos.
- Aparcamiento y estacionamiento de vehículo.
- Alquiler de películas.
- Servicios de tintorería y lavandería.
- Utilización de autopistas de peaje.

Estos últimos supuestos coinciden con los casos en que, con el Reglamento de facturación de 2003, era posible expedir tique en lugar de factura.

Se permite además que el Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT autorice la expedición de facturas simplificadas en otros supuestos distintos de los señalados¹⁰.

Por último en cuanto al ámbito de aplicación de las facturas simplificadas el artículo 4.4 del Reglamento prohíbe su utilización en los siguientes supuestos¹¹:

- Las entregas de bienes intracomunitarias del artículo 25 de la Ley del IVA.

¹⁰ El Reglamento de facturación de 2003 también permitía que el Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT autorizara la emisión de tiques en lugar de facturas. En base a dicha habilitación, son numerosas las actividades que, previa solicitud, han sido autorizadas para expedir tiques (por ejemplo, entrada de espectáculos deportivos, servicio de alquiler de bicicletas, servicios de fotocopias y fax..). La disposición transitoria primera del Real Decreto 1619/2012, establece que las autorizaciones concedidas para expedición de tiques (según el artículo 4.2.n del Reglamento de Facturación de 1985 y el artículo 4.1.ñ del Reglamento de Facturación de 2003), se entenderán, a partir de 1 de enero de 2013, que son autorizaciones para la emisión de facturas simplificadas, y se mantendrán vigentes mientras no sean revocadas expresamente.

¹¹ De conformidad con lo que disponen los artículos 220 bis.2 y 238.2 de la Directiva 2006/112/CE de IVA.

- Las entregas de bienes a que se refiere el artículo 68.Tres y 68.Cinco de la Ley del IVA, relativa a ventas a distancia y entregas de bienes objeto de impuestos especiales, que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto.
- Las entregas de bienes o prestaciones de servicios que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto por empresarios o profesionales no establecidos en el mismo y en las que opera la inversión del sujeto pasivo y la factura es expedida por el destinatario con arreglo a lo dispuesto en el artículo 5 del Reglamento de facturación de 2012¹².
- Las entregas de bienes o prestaciones de servicios que se entiendan localizadas en otro Estado miembro realizadas por un empresario o profesional establecido en el territorio de aplicación del impuesto o tenga en el mismo un establecimiento permanente desde el que se efectúa la entrega o la prestación, y entre en juego la regla de inversión del sujeto pasivo y la factura no sea expedida materialmente por el destinatario de la operación¹³. Así como las entregas de bienes y prestaciones de servicios que se entiendan localizadas fuera de la comunidad cuando el proveedor o prestador esté establecido en el territorio de aplicación del impuesto o tenga en el mismo el establecimiento permanente a partir del cual se efectúe la entrega o la prestación (supuestos previstos en los artículos 2.3.b)a') y b') a los que se remite precisamente el artículo 4.4.d) del Reglamento de facturación de 2012).

FACTURACIÓN POR EL DESTINATARIO O POR UN TERCERO

El artículo 5 del Reglamento de facturación de 2012 sigue permitiendo que la obligación de expedir factura pueda ser cumplida materialmente por el destinatario de la operación o por un tercero¹⁴. En cualquier caso, el responsable del cumplimiento de las obligaciones de facturación sigue siendo el empresario o profesional o sujeto pasivo que entrega el bien o presta el servicio.

Asimismo, recordemos que la posibilidad de delegar la emisión de la factura al destinatario viene impuesta por el artículo 224 de la Directiva 2006/112/CE.

¹² El artículo 220.2 de la Directiva establece que: *“Los Estados miembros no autorizarán a los sujetos pasivos a expedir una factura simplificada (..) cuando la entrega de bienes o la prestación de servicios gravada sea efectuada por un sujeto pasivo que no esté establecido en el Estado miembro en el que deba abonarse el IVA o cuyo establecimiento en dicho Estado miembro no intervenga en la entrega de bienes o prestación de servicios a tenor del artículo 192 bis y el deudor del impuesto sea la persona a la que se hayan entregado los bienes o prestado los servicios”*. En este apartado del artículo 4.4 del Reglamento de facturación de 2012 se exige que la factura sea expedida por el destinatario de la operación, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 5 del Reglamento de facturación de 2012, por cuanto en caso contrario no aplicaría la normativa española de facturación.

¹³ Si la factura es expedida por el destinatario de la operación, la normativa aplicable no será el Reglamento de facturación aprobado por el Real Decreto 1619/2012 sino la normativa correspondiente al Estado miembro en que se localiza la operación.

¹⁴ Cuestión que también se encontraba regulada en el artículo 5 del Reglamento de facturación de 2003.

Los requisitos exigidos para que pueda ser cumplida dicha obligación por el destinatario o por tercero se mantienen casi en idénticos términos respecto a la regulación anterior.

Así, para la encomienda de la ejecución material de la factura al destinatario se exige:

- Que exista un acuerdo al efecto entre el empresario o profesional que realice las operaciones y el destinatario de estas. Si bien el nuevo Reglamento no exige que dicho acuerdo esté documentado por escrito, sí que requiere que se haya suscrito con carácter previo a la realización de las operaciones y se especifiquen en él las operaciones a las que se refiera.
- Cada factura así expedida deberá ser objeto de un procedimiento de aceptación por parte del empresario o profesional que haya realizado la operación. Este procedimiento deberá ajustarse a lo que determinen las partes.
- El destinatario de las operaciones que proceda a la expedición de las facturas deberá remitir una copia al empresario o profesional que las realizó.

Por último, el apartado 4 del artículo 5 del Reglamento de facturación de 2012 exige que cuando el destinatario de las operaciones o el tercero al que se haya encomendado la ejecución material de las facturas no estén establecidos en la Unión Europea¹⁵ únicamente cabrá la expedición por parte del destinatario o de un tercero de facturas si existe una previa comunicación a la AEAT. Recordemos que el Reglamento de facturación de 2003 exigía una previa autorización por parte de la Administración tributaria.

En cuanto a estas autorizaciones concedidas anteriormente y a las solicitudes de autorización presentadas con carácter previo a la entrada en vigor de este Reglamento, en atención a lo que disponía el artículo 5.4 del Reglamento de facturación de 2003, la disposición final primera del Reglamento de facturación de 2012 establece que no será necesaria una nueva comunicación expresa a la administración tributaria. A estos efectos, las solicitudes de autorización presentadas con carácter previo y que estuvieran en curso se entenderán que son comunicaciones a los efectos del artículo 5.4 del Reglamento de facturación de 2012.

CONTENIDO MÍNIMO DE LAS FACTURAS COMPLETAS U ORDINARIAS Y SIMPLIFICADAS

A continuación pasamos a detallar el contenido mínimo de las facturas completas y de las facturas simplificadas de conformidad con el Reglamento de facturación de 2012, destacando las principales novedades introducidas en este ámbito por el Real Decreto 1619/2012 en consonancia con las modificaciones introducidas en la Directiva

¹⁵ Salvo que el tercero o destinatario se encuentre establecido en Canarias, Ceuta o Melilla o en un país con el cual que exista un instrumento jurídico relativo a la asistencia mutua con un ámbito de aplicación similar al previsto por la Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas, y el Reglamento (UE) nº 904/2010, del Consejo, de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y lucha contra el fraude en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido.

2006/112/CE en su redacción dada por la Directiva 2010/45/UE. Como anexo II de esta nota monográfica puede encontrarse un cuadro comparativo de los contenidos de los anteriores tiques, de la factura simplificada y de la factura completa, con el Reglamento de facturación de 2012.

Contenido de la factura completa u ordinaria

De acuerdo con lo establecido en el artículo 6 del Reglamento de facturación de 2012 toda factura y sus copias deberán contener los datos o requisitos que se citan a continuación¹⁶:

- a) Número y, en su caso, serie. La numeración de las facturas dentro de cada serie será correlativa. En este sentido, señalar que se mantiene la posibilidad de expedir facturas mediante series separadas, manteniéndose la obligación de expedir series separadas en los supuestos de facturación por el destinatario o un tercero, en caso de facturas rectificativas y en los supuestos de la disposición adicional quinta del Reglamento del IVA, es decir, entregas con motivo de procedimientos administrativos y judiciales de ejecución forzosa.
- b) La fecha de su expedición.
- c) Nombre y apellidos, razón o denominación social completa, tanto del obligado a expedir factura como del destinatario de las operaciones.
- d) Número de Identificación Fiscal atribuido por la Administración tributaria española o, en su caso, por la de otro Estado miembro de la Unión Europea, con el que ha realizado la operación el obligado a expedir la factura. Asimismo, se mantiene la obligatoriedad de la consignación del Número de Identificación Fiscal del destinatario en los siguientes supuestos: (i) en entregas de bienes intracomunitaria del artículo 25 de la Ley del IVA, (ii) en las operaciones cuyo destinatario sea el sujeto pasivo del impuesto –por inversión- y (iii) finalmente en operaciones realizadas en el territorio de aplicación del impuesto y el empresario o profesional que emite la factura haya de considerarse establecido en dicho territorio.
- e) Domicilio, tanto del obligado a expedir factura como del destinatario de las operaciones.

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

¹⁶ Como es sabido, el artículo 226.7 bis) de la Directiva 2006/112 establece: "en caso de que el IVA sea exigible en el momento de recibirse el pago de conformidad con el artículo 66, letra b), y el derecho de deducción nazca en el momento en que el impuesto deducible sea exigible, la mención "devengo por criterio de caja". En España no se ha decidido admitir el criterio de caja (previsto expresamente en la Directiva 2006/112/CE), por lo que esta mención no resulta aplicable.

De la redacción del artículo 6 del Reglamento de facturación de 2012, cabe destacar como novedad introducida por el Real Decreto 1619/2012 la supresión de la dispensa en la obligación de consignar en la factura el domicilio del destinatario si este es una persona física que no actúa como empresario o profesional. Así, a partir de la entrada en vigor del Reglamento de facturación de 2012, esto es, el 1 de enero de 2013, la citada exoneración queda suprimida de forma que la consignación del domicilio del destinatario de las operaciones será obligatoria aún tratándose de personas físicas que no actúan como empresarios o profesionales.

- f) Descripción de las operaciones, consignándose todos los datos necesarios para la determinación de la base imponible del Impuesto, tal y como ésta se define por los artículos 78 y 79 de la Ley del IVA, correspondiente a aquéllas y su importe, incluyendo el precio unitario sin Impuesto de dichas operaciones, así como cualquier descuento o rebaja que no esté incluido en dicho precio unitario.
- g) El tipo impositivo o tipos impositivos, en su caso, aplicados a las operaciones.
- h) La cuota tributaria que, en su caso, se repercuta, que deberá consignarse por separado.
- i) La fecha en que se hayan efectuado las operaciones que se documentan o en la que, en su caso, se haya recibido el pago anticipado, siempre que se trate de una fecha distinta a la de expedición de la factura.
- j) En el supuesto de que la operación que se documenta en una factura esté exenta del Impuesto, una referencia a las disposiciones correspondientes de la Directiva 2006/112/CE o a los preceptos correspondientes de la Ley del IVA o una simple indicación de que la operación está exenta.

La letra j) del apartado primero del artículo 6 hace referencia a la expresa indicación que debe efectuarse en la factura en aquellos supuestos en los que se documenta una operación exenta del Impuesto. A estos efectos, esta mención ya resultaba obligatoria con la redacción vigente hasta 31 de diciembre de 2012; no obstante, en aras a la simplificación de los requisitos formales, cabe destacar la supresión de esta misma indicación obligatoria que debía realizarse en las facturas que documentan operaciones no sujetas hasta dicha fecha. Por tanto, la nueva redacción del artículo 6 no establece la obligación de incluir en la factura la referencia normativa o la mención correspondiente a la operación no sujeta al Impuesto.

Asimismo, cabe mencionar que se ha eliminado de la referida letra la equivalente obligación de indicar la referencia normativa o la correspondiente mención en aquellos supuestos en los que el sujeto pasivo del impuesto es el destinatario de la operación. No obstante, ello no debe llevar a confusión por cuanto la letra m) del apartado primero del artículo 6 del Reglamento de facturación de 2012 establece la expresa obligación de incorporar a la factura la mención de «*inver-*

sión del sujeto pasivo» cuando el sujeto pasivo sea el adquirente o el destinatario de la operación.

Al respecto, cabe señalar que esta modificación deviene de la nueva redacción dada al artículo 226 de la Directiva 2006/112/CE por la Directiva 2010/45/UE. En este sentido, la Directiva 2010/45/EU añade un nuevo apartado 11 bis al artículo 226 de la directiva 2006/112/CE en el que se incorpora dicha mención en el contenido de la factura. Así pues, en armonización con la regulación comunitaria el Reglamento de facturación de 2012 incluye en una nueva letra m) la necesaria mención de *«inversión del sujeto pasivo»* cuando ello se produzca¹⁷.

- k) Respecto las facturas expedidas por entregas ocasionales de medios de transporte nuevos exentas por destinarse a otro Estado miembro de la Unión Europea distinto de España, la letra k) del apartado primero establece en la misma línea que el anterior Reglamento que en la factura deben hacerse constar, además de los datos y requisitos generales, las características de los medios de transporte, la fecha de su primera puesta en servicio y las distancias recorridas u horas de navegación o vuelo realizadas hasta la entrega.
- l) En caso de que sea el adquirente o destinatario de la entrega o prestación quien expida la factura en lugar del proveedor o prestador, de conformidad con lo establecido en el artículo 5 de este Reglamento, será necesaria la mención *«facturación por el destinatario»*.

Al respecto, cabe señalar que esta nueva mención en las facturas tiene su origen en la normativa comunitaria, concretamente deviene de la nueva redacción dada al artículo 226 de la Directiva 2006/112/CE por la Directiva 2010/45/UE. En este sentido, la Directiva 2010/45/EU añadió un nuevo apartado 10 bis al artículo 226 de la Directiva 2006/112/CE en el que se recoge expresamente dicha mención cuando el emisor de la factura sea el destinatario de la operación.

- m) Como se ha comentado anteriormente, la letra m) del artículo 6 del Reglamento de facturación de 2012 incluye la obligación de mencionar *«inversión del sujeto pasivo»* cuando la misma opere.
- n) En caso de aplicación del régimen especial de las agencias de viajes, la mención *«régimen especial de las agencias de viajes»*.

Como precede en el apartado anterior, la nueva redacción dada al artículo 226 de la Directiva 2006/112/CE por la Directiva 2010/45/UE motiva la inclusión de esta nueva mención en el contenido de la factura¹⁸.

¹⁷ En aquellos supuestos en que se produzca la inversión del sujeto pasivo y a su vez la entrega de bien o la prestación de servicios esté exenta en el Estado miembro en que se entiende localizada la operación, en las Notas explicativas se concluye que tan solo bastará con incluir la mención *«inversión del sujeto pasivo»*.

¹⁸ Dicha mención ha sido introducida en el nuevo apartado 13 del artículo 226 de la Directiva 2006/112/CE en su redacción dada por la Directiva 2010/45/UE.

Así pues, en consonancia con la normativa comunitaria, las facturas que documenten operaciones acogidas al régimen especial de las agencias de viajes, deberán contener expresamente la mención a dicho régimen¹⁹.

- o) En caso de aplicación del régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, deberá realizarse la mención *«régimen especial de los bienes usados»*, *«régimen especial de los objetos de arte»* o *«régimen especial de las antigüedades y objetos de colección»*.

También con motivo de la regulación comunitaria, concretamente por el nuevo apartado 14 del artículo 226 de la Directiva 2006/112/CE²⁰, se introduce una nueva mención en las facturas que documenten operaciones acogidas al régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección²¹.

- p) El artículo 6.2 del Reglamento de facturación de 2012 establece los supuestos tasados en los que deberá especificarse por separado la parte de base imponible correspondiente a cada una de las operaciones que se documenten en una misma factura:

- o Cuando se documenten operaciones que estén exentas del IVA y otras en las que no se den dichas circunstancias.

En consonancia con la modificación anteriormente comentada de la nueva letra j) del apartado primero del artículo 6, se elimina la referencia a las operaciones no sujetas.

- o Cuando se incluyan en la factura ordinaria operaciones en las que el sujeto pasivo correspondiente a aquéllas sea su destinatario y otras en las que no se dé esta circunstancia.
- o Cuando se comprendan operaciones sometidas a distintos tipos impositivos de IVA.

La siguiente novedad a tener en cuenta respecto del contenido de la factura es la supresión de la mención obligatoria que debía realizarse cuando se emitía una copia de la factura. En este sentido, a partir de la entrada en vigor del nuevo Reglamento, no deberá indicarse que estamos ante una copia de la factura otorgándose así un tratamiento

¹⁹ En este sentido, se configura el artículo 16 del Reglamento de facturación de 2012, adaptándose su redacción a la mención obligatoria a la aplicación del citado régimen que debe consignarse en la factura prevista en los artículos 6.1. n) ó 7.1.i), para el caso de factura ordinaria y simplificada, respectivamente.

²⁰ El nuevo apartado 14 ha sido introducido por la Directiva 2010/45/UE.

²¹ En este sentido, se configura el artículo 16 del Reglamento de facturación de 2012, adaptándose su redacción a la mención obligatoria a la aplicación del citado régimen que debe consignarse en la factura en virtud de lo dispuesto en los artículos 6.1.o) ó 7.1.i), para el caso de factura ordinaria y simplificada, respectivamente.

homogéneo a las facturas emitidas por el sujeto pasivo, sin diferenciar si estamos ante la factura original emitida o una copia de la misma²².

En cuanto al contenido de las facturas se suprimen los apartados 6, 7 y 8 del artículo 6 del Reglamento anterior, aprobado por el Real Decreto 1496/2003. En primer lugar cabe realizar especial referencia a la supresión de las menciones relativas a las entregas internas realizadas en las operaciones triangulares, reguladas en el artículo 26 ter de la Ley del IVA, que serán suprimidas en aras a la simplificación de las facturas con la entrada en vigor del Reglamento de facturación de 2012. En este sentido, se elimina la obligatoriedad de las menciones específicas que debían consignarse en la factura cuando el empresario o profesional realiza una entrega subsiguiente a la adquisición comunitaria²³.

En segundo lugar se suprime la posibilidad de omitir en la factura completa alguna de las menciones obligatorias recogidas en el apartado 1 del artículo 6 (comentadas anteriormente), previa autorización (artículo 6 apartado 7 del Reglamento de facturación de 2003) del Departamento de Gestión Tributaria con motivo de las dificultades derivadas de las prácticas comerciales o administrativas del sector de actividad de que se trate, o bien con motivo de las dificultades por las condiciones técnicas de expedición de las facturas.

En tercer lugar se suprime la dispensa en la consignación de los datos de identificación del destinatario que no tuviera la condición de empresario o profesional respecto de operaciones cuya contraprestación fuera inferior a 100 euros, salvo que el Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT hubiera excepcionado ese límite (artículo 6 apartado 8 del Reglamento de facturación de 2003)²⁴. No obstante, en la mayoría de estos supuestos, esta supresión no tendrá mayores implicaciones por cuanto podrá emitirse factura simplificada.

Por último, el apartado tercero del artículo 6 del Reglamento de facturación de 2012 establece la posibilidad de omitir la información prevista en las letras f), g) y h) de su apartado 1 (esto es, base imponible, tipo y cuota respectivamente) consignando en su lugar la cantidad o alcance de los bienes o servicios y naturaleza, y el importe sujeto de dichos bienes y servicios, en aquellos supuestos en los que la operación esté sujeta en otro Estado miembro por lo que el sujeto pasivo del Impuesto sea el destinatario para quien se realice la operación y la factura no sea materialmente expedida por este último

²² Sí que deberá indicarse si se trata de duplicado de la factura original, de conformidad con lo que dispone el artículo 14 del Reglamento de facturación de 2012.

²³ Entre otras, la mención expresa en la factura de que se trata de una operación triangular o en cadena.

²⁴ Las autorizaciones concedidas con carácter previo de la entrada en vigor del Reglamento de facturación de 2012 de acuerdo con los apartados 7 y 8 del artículo 6 perderán sus efectos el día 1 de enero de 2013, de acuerdo con la disposición transitoria primera del Real Decreto 1619/2012, salvo las concedidas para la emisión de facturas que contuvieran las siguientes menciones: fecha de expedición de la factura, identidad del obligado a su expedición, identidad del tipo de bienes entregados o de servicios prestados y la cuota tributaria o los datos que permitan calcularla, que mantendrán su vigencia mientras no se revoquen expresamente.

en nombre y por cuenta del proveedor del bien o prestador del servicio (supuesto recogido en el artículo 2.3.b.a' del nuevo Reglamento).

A estos efectos, cabe destacar que la citada novedad consistente en omitir la base imponible, el tipo y la cuota del impuesto tiene su origen en la modificación de la Directiva 2006/112/CE, en concreto el nuevo artículo 226 bis de la Directiva 2006/112/CE introducido por la Directiva 2010/45/UE cuyo tenor literal es el siguiente:

"En caso de que la factura sea expedida por un sujeto pasivo que no esté establecido en el Estado miembro en el que deba devengarse el impuesto o cuyo establecimiento en dicho Estado miembro no intervenga en la entrega de bienes o la prestación de servicios a tenor del artículo 192 bis, y que esté efectuando una entrega de bienes o prestación de servicios respecto de la que el adquirente o destinatario sea el deudor del impuesto, dicho sujeto pasivo podrá omitir la información prevista en el artículo 226, puntos 8, 9 y 10, e indicar en su lugar, mediante referencia a la cantidad o al alcance de los bienes o servicios suministrados y su naturaleza, el importe sujeto a impuesto de tales bienes o servicios."

Contenido de la factura simplificada

Como ya hemos señalado, con el fin de establecer un régimen armonizado de facturación a nivel comunitario el nuevo Reglamento establece un sistema de facturación basado en dos tipos de facturas: por un lado la factura completa u ordinaria (cuyo contenido ha sido objeto de análisis en el apartado anterior) y, por otro, la factura simplificada, que tiene como objetivo sustituir a los denominados tiques en nuestro ordenamiento interno, a partir del 1 de enero de 2013. En este sentido, señalar que el contenido de las facturas simplificadas es más reducido que las ordinarias, pero superior al exigido en los tiques.

Como se ha comentado, la factura simplificada no puede emplearse en todas las operaciones de entrega de bienes o prestaciones de servicios. En virtud de lo dispuesto en el artículo 4 del Reglamento de facturación de 2012, el sujeto pasivo deberá determinar si puede emitir la factura simplificada o si, por el contrario, debe emplear factura ordinaria.

Con carácter previo, cabe mencionar que la normativa comunitaria reguladora de las obligaciones de facturación permite a los Estados miembros ampliar el contenido de las menciones obligatorias correspondientes a las facturas simplificadas. Así, el artículo 226 ter de la Directiva 2006/112/CE establece un conjunto de datos mínimos obligatorios que deberán consignarse en las mismas, de forma que los Estados miembros podrán incluir menciones obligatorias adicionales a las previstas en el artículo 226 ter. No obstante, con el fin de asegurar la simplificación efectiva respecto la factura ordinaria, el artículo 226 ter establece que los Estados miembros no podrán exigir más información en este tipo de facturas que la prevista para las facturas completas.

A continuación, pasamos a detallar el contenido que deberán tener las facturas simplificadas, destacándose asimismo las novedades introducidas respecto la normativa vigente hasta el 31 de diciembre de 2012 (y a los tiques):

- a) El número y, en su caso, la serie. A estos efectos, cabe mencionar que el artículo 226 ter no establece dicha mención como obligatoria, no obstante se ha incorporado a nuestra normativa interna en virtud de la potestad otorgada para incluir menciones adicionales.
- b) La fecha de expedición. Esta mención constituye una novedad respecto al contenido de los tiques.

En este sentido, cabe señalar que la nueva mención relativa a la fecha de la expedición de la factura simplificada tiene su origen en la modificación de la Directiva 2006/112/CE, en concreto por la Directiva 2010/45/UE que añade el nuevo artículo 226 ter estableciéndose dicha mención como obligatoria.

- c) La fecha en que se hayan efectuado las operaciones documentadas, o en la que se haya recibido el pago anticipado, siempre que se trate de una fecha distinta a la expedición de la factura. Dicha mención constituye una novedad respecto a las menciones que debían contener los tiques. En este sentido, señalar que la normativa europea no establece ninguna remisión a dicha mención; no obstante, en virtud de la potestad concedida a los Estados miembros de la Unión Europea, se ha incluido como requisito formal en nuestro ordenamiento interno.
- d) Número de Identificación Fiscal, así como el nombre y apellidos, razón o denominación social completa del obligado a su expedición²⁵.
- e) Identificación del tipo de bienes entregados o de servicios prestados. De nuevo, dicha mención obligatoria viene motivada por la normativa comunitaria puesto que el nuevo artículo 226 ter de la Directiva 2010/45/UE prevé dicha mención como obligatoria, constituyendo una novedad respecto al Reglamento de facturación de 2003.
- f) Tipo impositivo aplicado a la operación²⁶. Se establece la obligación de detallar el tipo aplicado, incorporándose como novedad, la opción de consignar también la expresión de *IVA incluido*. Respecto la emisión de tiques, el Reglamento anterior exigía que el sujeto pasivo detallase el tipo impositivo aplicado o bien incluyese en el documento la expresión *IVA incluido*, a diferencia de lo previsto para las facturas simplificadas en las que deberá consignarse en todo caso el tipo de IVA aplicado estableciéndose como opción la inclusión de la expresión *IVA incluido* adicionalmente. Por tanto, deberá consignarse el tipo impositivo.

²⁵ El nuevo artículo 226 ter de la Directiva 2006/112/CE incorpora como mención obligatoria la identificación del sujeto pasivo que realice la entrega de bienes o la prestación de servicios; no obstante, dicha mención ya resultaba obligatoria en la normativa española para la emisión de tiques.

²⁶ El nuevo artículo 226 ter de la Directiva 2006/112/CE incorpora como mención obligatoria el importe del IVA pagadero o los datos que permitan calcularlo.

Asimismo, como novedad introducida por el nuevo Reglamento, deberá especificarse por separado la parte de base imponible correspondiente a cada una de las operaciones en aquellos supuestos en los que una misma factura comprenda operaciones sujetas a diferentes tipos impositivos²⁷.

Por tanto, de la redacción del Reglamento de facturación de 2012 se desprende que no es necesario indicar la base imponible caso que la factura tenga operaciones sometidas a un mismo tipo impositivo.

- g) La contraprestación total. Esta mención ya resultaba obligatoria para la emisión de tiques. En este sentido, este dato no resulta obligatorio a nivel comunitario de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 226 ter de la Directiva 2006/112/CE; no obstante, se ha incorporado a nuestro ordenamiento en virtud de las potestades otorgadas para incorporar menciones adicionales a las previstas en la Directiva Comunitaria.
- h) De acuerdo con la nueva regulación, las facturas rectificativas podrán ser simplificadas. No obstante en este caso, debe realizarse una referencia expresa e inequívoca de la factura rectificada y de las especificaciones que se modifican, según dispone el artículo 7 del Reglamento de facturación de 2012. En este sentido, la letra e) del nuevo artículo 226 ter de la Directiva 2006/112/CE establece como obligatoria esta misma mención, de forma que el Reglamento lo incorpora en nuestro ordenamiento.
- i) Se exige las mismas menciones que en la factura completa (artículo 6 letras j) a o)) en los siguientes supuestos: de operación exenta, de entrega de medios de transporte nuevos, de facturación por el destinatario, de inversión del sujeto pasivo, aplicación del régimen especial de agencias de viaje y aplicación del régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección. Para un análisis más detallado, nos remitimos al apartado correspondiente del presente documento en el que se analizan dichas menciones en la factura completa. A nivel comunitario esta mención no resulta obligatoria de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 226 ter.

Respecto los requisitos formales para poder ejercitar el derecho a la deducción de las cuotas del Impuesto de acuerdo con lo que prevé el artículo 97.Uno de la Ley del IVA²⁸, es importante advertir que los apartados segundo y tercero del artículo 7 establecen unas menciones adicionales que deben consignarse en las facturas simplificadas.

Así, cuando el destinatario de la operación sea un empresario o profesional que pretenda ejercitar el derecho a la deducción, deberá exigir al expedidor de la factura simplificada,

²⁷ La Directiva 2006/112/CE no prevé esta especificación; no obstante, la normativa española lo incorpora ampliando así las menciones obligatorias en las facturas simplificadas.

²⁸ De acuerdo con lo previsto en dicho precepto "*Sólo podrán ejercitar el derecho a la deducción los empresarios o profesionales que estén en posesión del documento justificativo de su derecho*"

además de las menciones detalladas en el contenido de la factura simplificada, la consignación en la factura simplificada de los siguientes datos²⁹:

- Número de Identificación Fiscal atribuido por la Administración tributaria española o, en su caso, por la de otro Estado miembro de la Unión Europea, así como el domicilio del destinatario de las operaciones.
- La cuota tributaria que, en su caso, se repercute, que deberá consignarse por separado.

Asimismo, cuando el destinatario de la operación no sea un empresario o profesional también deberán hacerse constar los datos adicionales detallados anteriormente si pretende ejercitar cualquier derecho de naturaleza tributaria. Por ejemplo, adquisición de bienes o de servicios que den lugar a una deducción estatal o autonómica en sede del IRPF del adquirente.

Por tanto, dentro del contenido obligatorio de las facturas simplificadas, debemos hacer especial mención a los datos adicionales que deben consignarse en la misma a los efectos de poder ejercitar el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, o a los efectos de ejercitar cualquier derecho de naturaleza tributaria cuando el destinatario no es empresario o profesional.

A efectos prácticos, cabe recordar que los tiques a los que sustituyen las facturas simplificadas no cumplan los requisitos formales previstos en el artículo 97 de la Ley del IVA a los efectos de ejercer el derecho a la deducción. Las facturas simplificadas que no consignen los datos obligatorios adicionales señalados en el apartado segundo del artículo 7 mantendrán el mismo tratamiento fiscal que los tiques a los efectos de la deducibilidad del IVA.

Así pues, la factura simplificada deberá ampliar su contenido con la mención de datos adicionales a los efectos de poder ejercitar el derecho a la deducción del IVA soportado en la adquisición, o a los efectos de ejercitar cualquier derecho de naturaleza tributaria si el destinatario no es empresario o profesional.

En último lugar, en aras a permitir una simplificación o ampliación de los datos consignados en las facturas simplificadas, atendiendo a las prácticas comerciales o administrativas o bien a las condiciones técnicas de expedición de las facturas, la Administración Tributaria podrá:

- Exigir la inclusión de menciones adicionales a las previstas, sin que en ningún caso pueda exigirse más información que la obligatoria para las facturas ordinarias.
- Autorizar la omisión de las menciones señaladas en el apartado 1, letras a), c), f), g) e i) (esto es, número y serie, fecha de las operaciones, tipo impositivo,

²⁹ Artículo 7.2 del Reglamento de facturación de 2012.

contraprestación y menciones obligatorias previstas en las letras j) a o) del artículo 6.1), así como la posibilidad de omitir las menciones adicionales previstas en el apartado 2 del artículo 7 (relativas al ejercicio del derecho a la deducción respecto facturas simplificadas), siempre que, en los casos de omisión de las menciones del tipo o contraprestación, se haga constar la cuota tributaria o los datos que permitan calcularla.

De esta forma, con estas dos opciones, la supresión de la posibilidad de omitir en la factura ordinaria diversas menciones obligatorias anteriormente comentadas queda parcialmente contrarrestada con estas nuevas habilitaciones específicas para las facturas simplificadas. No obstante, debe tomarse en consideración, como se ha comentado, que la deducibilidad del IVA soportado por parte del adquirente o destinatario de la operación queda condicionada a la consignación de las menciones mínimas anteriormente comentadas.

A estos efectos, señalar que los acuerdos de inclusión o exclusión de menciones en las facturas simplificadas deberán ser objeto de la debida publicidad por parte de la AEAT en aras a garantizar la seguridad jurídica del obligado tributario.

En conclusión, y atendiendo a las novedades introducidas por el Real Decreto 1619/2012 en armonización con la normativa comunitaria, esto es la Directiva 2006/112/CE en su redacción dada por la Directiva 2010/45/EU, los empresarios y profesionales, así como las entidades sometidas al Reglamento de facturación de 2012 deberán adecuar sus sistemas de facturación a los efectos de incluir y adaptar las menciones que a partir del 1 de enero de 2013 resultarán obligatorias.

MEDIOS DE EXPEDICIÓN DE FACTURAS. ESPECIAL REFERENCIA LA FACTURACIÓN ELECTRÓNICA

Introducción

A veces donde unos ven una oportunidad otros ven una amenaza. Esta idea puede explicar buena parte de la reforma en materia de facturación electrónica que ha realizado la segunda Directiva en materia de facturación y que nuestro Reglamento de facturación de 2012 ha traspuesto al ordenamiento interno.

La Comisión, y algunos Estados miembros, consideran que la facturación electrónica es una oportunidad, fundamentalmente de ahorro económico y de simplificación de los costes indirectos del IVA. Desde esta perspectiva tiene todo el sentido que se pretenda favorecer este instrumento.

Dado que la Comisión era quien tenía la iniciativa legislativa en esta materia, la propuesta de la Comisión pretendía conseguir este objetivo.

En cambio, otros Estados miembros consideran que la facturación electrónica es una amenaza a su capacidad para controlar a los contribuyentes. Por tanto, durante la

tramitación de la norma se han introducido algunas modificaciones con la finalidad de obtener una solución que no pusiera en riesgo sus ingresos fiscales.

En resumen, se ha llegado a una solución intermedia que ya veremos si tiene utilidad práctica. En este sentido, resulta interesante el mandato a la comisión para que reexamine el asunto en 2016³⁰.

La asimilación de las facturas en papel y de las facturas electrónicas

Bajo el indicativo título "Facturas electrónicas y facturas en papel" la Sección quinta, del Capítulo tercero del Título XI de la Directiva 2006/112/CE regula esta materia.

La idea que late bajo esta sección es que ambos instrumentos son iguales, por lo que no deberían exigirse mayores requisitos a las facturas electrónicas que a las facturas en papel.

Siguiendo la sistemática de la norma interna, encontramos que el artículo 8 del Reglamento de facturación de 2012 prevé³¹:

- Por un lado, la libertad de expedición de las facturas en papel o en formato electrónico y,
- Por otro lado, la obligación de garantizar, por parte del expedidor, la autenticidad de su origen, la integridad de su contenido y su legibilidad, desde su fecha de expedición y durante todo el periodo de conservación.

Como se puede comprobar la nueva norma obliga a garantizar la autenticidad, integridad y legibilidad de todo tipo de facturas. Ante la duda de si se están aumentando las obligaciones que se establecían para quienes expidan facturas en papel, podemos considerar que ello no es así. El considerando octavo de la Segunda Directiva en materia de facturación establece literalmente que:

"Procede aplicar el mismo trato a la facturación en papel y a la facturación electrónica y no debe aumentar la carga administrativa sobre la facturación en papel".

Por tanto, parece que la idea de asimilar a todos los tipos de facturas sería para trasladar la confianza que mantienen las autoridades en las facturas en papel a las facturas electrónicas.

³⁰ En concreto, el artículo 237 de la Directiva 2006/112/CE, en su redacción dada por la Segunda Directiva prevé un nuevo análisis de la normativa de facturación, a más tardar el 31 de diciembre de 2016, con la finalidad de comprobar "las repercusiones de las normas de facturación aplicables a partir del 1 de enero de 2013 y especialmente sobre el grado en que han contribuido efectivamente a una disminución de las cargas administrativas para las empresas".

³¹ Precepto basado en el artículo 233.1 de la Directiva 2006/112/CE.

En este sentido, el artículo 8 del Reglamento de facturación de 2012 asume que la garantía de la autenticidad del origen y la integridad del contenido de la factura puede garantizarse por cualquier medio de prueba admitido en Derecho.

Antes de proseguir conviene analizar estos conceptos:

- Se denomina autenticidad del origen de la factura, en papel o electrónica, a la garantía de la identidad del obligado a su expedición y del emisor de la factura.
- Se denomina integridad del contenido de la factura, en papel o electrónica, a la garantía de la ausencia de modificación de la misma.

Sobre la legibilidad ni la Directiva 2006/112/CE ni el Reglamento de facturación de 2012 nos ofrecen una definición. La Real Academia de la Lengua Española define legibilidad como cualidad de lo que es legible y legible lo que se puede leer.

En una factura en papel parece claro a lo que nos referimos. En cambio, en una factura electrónica la relevancia de la legibilidad puede ser mayor puesto que se obliga a garantizar esta característica *"desde su fecha de expedición y durante todo el periodo de conservación"*. Por tanto, se deriva de este mandato la obligación para los contribuyentes de mantener unos sistemas informáticos adecuados para permitir que la Administración pueda tener acceso a la información y poderla analizar.

Visto lo anterior, la norma admite cualquier medio de prueba admitido en Derecho y a estos efectos la norma considera que estas cualidades

"podrán garantizarse mediante los controles de gestión usuales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo."

Los referidos controles de gestión deberán permitir crear una pista de auditoría fiable que establezca la necesaria conexión entre la factura y la entrega de bienes o prestación de servicios que la misma documenta".

Estos dos conceptos ni se definen en la Directiva 2006/112/CE ni en la normativa interna. Sin embargo, las notas explicativas de la Directiva definen el control de gestión considerando que:

"es un concepto amplio. Se trata del proceso creado, aplicado y mantenido al día por las personas responsables (dirección, personal y propietarios) para ofrecer garantías razonables respecto a los informes de carácter financiero, contable y reglamentario y al cumplimiento con los requisitos legales."

En concreto, en el contexto del artículo 233, debe interpretarse como el proceso por el cual un sujeto pasivo ha creado, aplicado y mantenido al día un nivel razonable de garantía de la identidad del proveedor de los bienes o del prestador de los servicios o del emisor de la factura (autenticidad del origen), del hecho de que el contenido relativo al IVA no ha sido modificado (integridad del contenido),

y de la legibilidad de la factura desde el momento de su expedición hasta el final del período de conservación.

Los controles de gestión deberán adecuarse al tamaño, la actividad y el tipo de sujeto pasivo y tener en cuenta el número y el valor de las operaciones, así como el número y el tipo de proveedores de bienes o prestadores de servicios y destinatarios. Cuando proceda se deberán tener en cuenta, asimismo, otros factores".³²

En cuanto al concepto pista de auditoría las notas explicativas indican que:

"En el contexto de la contabilidad, una pista de auditoría puede describirse como el flujo documentado de una operación desde que se inicia, siendo un ejemplo de documento fuente una orden de compra, hasta que finaliza, por ejemplo mediante el registro final en las cuentas anuales, y viceversa, interrelacionando los distintos documentos del proceso. Una pista de auditoría incluye documentos fuente, operaciones procesadas y referencias al vínculo entre ambos.

Una pista de auditoría puede considerarse fiable cuando el vínculo entre los justificantes y las operaciones procesadas se puede seguir con facilidad (o sea, se dispone de suficientes detalles para vincular los documentos), se atiene a los procedimientos definidos y refleja los procesos que realmente han ocurrido. Este objetivo se puede alcanzar, por ejemplo, mediante documentos de terceros, tales como extractos de cuenta bancarios, documentos del destinatario o del proveedor de los bienes o prestador de los servicios (documentos de la contraparte) y controles internos, tales como la separación de tareas.

A los efectos del IVA, una pista de auditoría deberá ofrecer, con arreglo a lo estipulado en el artículo 233, apartado 1, párrafo segundo, un vínculo comprobable entre una factura y la entrega de bienes o prestación de servicios que permita verificar si la factura correspondiente refleja la efectiva ejecución de la entrega de bienes o la prestación de servicios³³".

En cuanto a la fiabilidad de la pista de auditoría dependerá del caso concreto y se deberá acreditar en cada caso.

De todas formas, si estas normas aplican a todas las facturas, tanto en papel como electrónicas, y no suponen una carga nueva, los procedimientos que a día de hoy se están usando para las facturas en papel deberían ser suficientes a estos efectos. Habrá que ver si la práctica administrativa se muestra tan comprensiva o exige mayores requisitos.

³² Referencia documental A-8 de las notas explicativas. Página 18 del documento disponible en el siguiente [enlace](#).

³³ Referencia documental A-9 de las notas explicativas. Página 20 del documento disponible en el siguiente [enlace](#).

Finalmente, lo anterior no nos debe hacer perder de vista un hecho evidente: la Administración tiene información suficiente para saber si las dos partes de una factura la han declarado (ya sea en el modelo 340, caso de estar obligados, ya sea en el modelo 347 si el conjunto de operaciones superan el modesto umbral anual de 3.005,06 euros). Por tanto, la existencia de la factura no debería ser un problema relevante en estos tiempos. Otro tema totalmente distinto puede ser la demostración de la existencia de la operación, sin embargo, el sistema propuesto no simplifica la labor de la Administración en este particular.

Definición de factura electrónica

En el apartado 1 del artículo 9 del Reglamento, tras hacer una introducción genérica aplicable a todas las facturas en el artículo 8, nos define lo que es la factura electrónica: *“Se entenderá por factura electrónica aquella factura que se ajuste a lo establecido en este Reglamento y que haya sido expedida y recibida en formato electrónico”*³⁴.

Como se puede comprobar el elemento fundamental para considerar que una factura es electrónica es la expedición y recepción en formato electrónico. En principio, se deben dar las circunstancias de forma acumulativa. En este sentido, resulta interesante el criterio de las notas explicativas³⁵:

“Además, para que una factura sea considerada una factura electrónica con arreglo a la Directiva sobre el IVA, deberá ser expedida y recibida en formato electrónico. Cada sujeto pasivo elegirá el formato de la factura. Cabe citar, entre las posibles opciones, facturas en forma de mensajes estructurados (p. ej. XML) u otros tipos de formatos electrónicos (como mensaje de correo electrónico con archivo PDF anexo o un fax en formato electrónico (no en formato papel)).

De acuerdo con esta definición, no todas las facturas emitidas en formato electrónico se pueden considerar «factura electrónica». Las facturas emitidas en formato electrónico, por ejemplo mediante software de contabilidad o de procesamiento de textos, que hayan sido enviadas y recibidas en papel no son facturas electrónicas.

Por otro lado, las facturas emitidas en formato papel que sean escaneadas, enviadas y recibidas por correo electrónico se pueden considerar facturas electrónicas”.

Requisitos para el uso de la factura electrónica

El apartado 2 del artículo 9 del Reglamento de facturación de 2012 prevé: *“La expedición de la factura electrónica estará condicionada a que su destinatario haya dado su*

³⁴ Precepto equivalente al artículo 217 de la Directiva.

³⁵ Referencia documental A-2 de las notas explicativas. Página 9 del documento disponible en el siguiente **enlace**

consentimiento". La Directiva 2006/112/CE en su artículo 232 hace referencia a que "el uso de la factura electrónica estará condicionado a su aceptación por el receptor".

De la dicción de la norma española parece que el consentimiento debe ser previo a la expedición, mientras que en la Directiva 2006/112/CE parece que se podría enviar una factura electrónica y sólo en caso de falta de aceptación de la misma no sería válida. Entendemos que en el momento de la contratación se debería acordar con el destinatario de la factura la remisión electrónica, de tal forma que se eviten problemas ulteriores.

En este sentido, las notas explicativas indican que³⁶:

"La mención específica de que el uso de facturas electrónicas deberá ser aceptado por el destinatario tiene su justificación en los requisitos técnicos necesarios para recibir una factura electrónica o en la capacidad del destinatario de garantizar la autenticidad, la integridad y la legibilidad, para lo cual podría ser necesario disponer las medidas adecuadas, circunstancia que no se da en el caso de facturas en papel.

Dado que procede aplicar el mismo trato a la facturación en papel y la facturación electrónica, para determinar la aceptación de una factura electrónica por el destinatario se podrían aplicar criterios similares a los que se aplican para determinar la aceptación de una factura en papel.

Cabe citar, entre otros, cualquier aceptación por escrito, ya sea formal o no, o el acuerdo tácito mediante, por ejemplo, el procesamiento o el pago de la factura recibida. En cualquier caso, la decisión de usar facturas electrónicas sigue siendo, en última instancia, un asunto que deberá ser acordado por los socios comerciales".

La idea que subyace en ambos casos es que no se puede imponer la facturación vía electrónica, sino que se requiere que el destinatario acepte su uso. El hecho de que se requieran ciertos medios informáticos puede convertir en una carga muy onerosa la gestión de facturas electrónicas para aquellos contribuyentes menos sofisticados, por lo que parece una previsión razonable.

Autenticidad e integridad de la factura electrónica

En el artículo 10 del Reglamento de facturación de 2012 se hace una referencia expresa a la acreditación de la autenticidad e integridad de la factura electrónica. Como hemos comprobado antes, se admiten todos los medios de prueba válidos en Derecho. Por tanto, un precepto con este contenido podría parecer redundante.

³⁶ Referencia documental A-3 de las notas explicativas. Página 11 del documento disponible en el siguiente [enlace](#)

En la Directiva 2006/112/CE este precepto tendría su equivalente en el apartado 2 del artículo 233, justo después de las reglas generales expuestas anteriormente, lo que tiene mucho más sentido sistemático.

Este precepto establece, a título de ejemplo, tecnologías que se consideran válidas. A estos efectos, la norma ofrece los siguientes supuestos:

- a) Mediante una firma electrónica avanzada de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2.2 de 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, basada, bien en un certificado reconocido y creada mediante un dispositivo seguro de creación de firmas, de acuerdo con lo dispuesto en los apartados 6 y 10 del artículo 2 de la mencionada Directiva, o bien, en un certificado reconocido, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 10 del artículo 2 de la mencionada Directiva.
- b) Mediante un intercambio electrónico de datos (EDI), tal como se define en el artículo 2 del anexo I de la Recomendación 94/820/CE de la Comisión, de 19 de octubre de 1994, relativa a los aspectos jurídicos del intercambio electrónico de datos, cuando el acuerdo relativo a este intercambio prevea la utilización de procedimientos que garanticen la autenticidad del origen y la integridad de los datos.
- c) Mediante otros medios que los interesados hayan comunicado a la AEAT con carácter previo a su utilización y hayan sido validados por la misma³⁷.

Los dos primeros medios expuestos son los ya vigentes. El sistema de firma electrónica es el más sencillo de aplicar, mientras que los sistemas EDI requieren una infraestructura informática mayor.

El tercer método es novedoso por cuanto ahora simplemente se requiere una comunicación a la Administración Tributaria y no una autorización de la misma a diferencia de lo establecido por el Real Decreto 1496/2003. Sin embargo, la exigencia de validación del método puede generar dudas relevantes. Es decir, a nadie se le escapa que ante un tema tan sensible como es la facturación si la Administración comunica al interesado que sus validaciones han resultado negativas, ningún sujeto pasivo utilizará ese sistema, por cuanto en caso de comprobación administrativa la controversia estaría asegurada. De esta forma, la Administración Tributaria retiene cierto control sobre los sistemas que se pretenden utilizar.

Finalmente, en el artículo 10.3 del Reglamento de facturación de 2012 se regula que:

"En el caso de lotes que incluyan varias facturas electrónicas remitidas simultáneamente al mismo destinatario, los detalles comunes a las distintas facturas

³⁷ Las autorizaciones concedidas conforme a la letra c) del apartado 1 del artículo 18 del Reglamento de facturación de 2003 se mantendrán vigentes mientras no se revoquen expresamente, siempre que los elementos autorizados se ajusten a lo establecido en el artículo 10 del Reglamento.

podrán mencionarse una sola vez, siempre que se tenga acceso para cada factura a la totalidad de la información”.

Esta norma ya estaba presente en la Directiva 2006/112/CE ³⁸ y en el Reglamento de facturación de 2003 (artículo 18.2) y permite que una simplificación informática se pueda aplicar sin menoscabar la validez de los documentos a efectos del Impuesto.

PLAZO PARA LA EXPEDICIÓN DE LAS FACTURAS

El artículo 11 del Reglamento de facturación de 2012 regula el plazo para la expedición de las facturas y recoge algunas modificaciones respecto a la anterior regulación contenida en el artículo 9 del Reglamento de facturación de 2003.

Recordemos que una de las menciones que debe incluirse en la factura completa y en la factura simplificada es la fecha de expedición de las mismas, fecha que no tiene por qué coincidir con la fecha de realización de la operación que documentan. En tales supuestos, como se ha comentado, deben consignarse ambas fechas en la factura.

La norma general se mantiene invariable: las facturas deberán ser expedidas en el momento de realizarse la operación.

Partiendo de esta norma general con la nueva regulación pueden distinguirse varios supuestos:

Operaciones cuyo destinatario no sea un empresario o profesional que actúe como tal

En este caso, no se ha producido modificación alguna y se mantiene la norma general de que las facturas deberán ser expedidas en el momento de realizarse la operación.

Con la anterior regulación se establecía como veremos un límite máximo “en todo caso” para la expedición de las facturas al establecerse que éstas debían emitirse antes del día 16 del mes siguiente al período de liquidación del impuesto en el curso del cual se hubieran realizado las operaciones. Sin embargo, ya se venía interpretando por la doctrina que dicho límite máximo era aplicable sólo en los casos en que el destinatario de la operación fuera un empresario o profesional actuando como tal, dado que en el caso de consumidores finales se entendía que la factura debía ser emitida en el momento de la realización de la operación.

Operaciones cuyo destinatario de la operación sea un empresario o profesional que actúe como tal

En este caso, el Reglamento de facturación de 2012 establece que las facturas deberán expedirse antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que se haya producido el devengo del Impuesto correspondiente a la operación de que se trate.

³⁸ Dado que las normas de la Directiva ahora aplican tanto a facturas en papel como electrónicas, se introduce alguna pequeña modificación en este sentido en el artículo 236 de la misma.

La anterior regulación también contemplaba una limitación máxima temporal, si bien en unos términos un tanto distintos, ya que establecía la obligación de expedir factura en el plazo máximo de 1 mes desde la realización de la operación con el límite máximo de que ésta debía emitirse antes del día 16 del mes siguiente al período de liquidación del impuesto en el curso del cual se hubieran realizado las operaciones.

Por esquematizar las diferencias:

	REGLAMENTO DE FACTURACIÓN DE 2003	REGLAMENTO DE FACTURACIÓN DE 2012
DESTINATARIO	FECHA O PLAZO DE EMISIÓN DE FACTURA	
No empresario o profesional	Momento de realizarse la operación (devengo)	
Empresario o profesional	<ul style="list-style-type: none"> • Dentro del plazo de un mes desde el devengo. • Siempre antes del día 16 del mes siguiente al periodo de liquidación del impuesto en el curso del cual se haya realizado la operación. 	Antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que se haya producido el devengo del IVA.

Con la nueva regulación pueden producirse diferencias en el plazo en que deben emitirse las facturas, de actuar el destinatario como empresario o profesional, respecto a la anterior regulación, dependiendo de cuál sea la fecha del devengo de la operación. Por poner un ejemplo en el supuesto de una operación realizada, a favor de un empresario o profesional, el día 2 del mes de enero, por un sujeto pasivo con un periodo de liquidación mensual, la anterior regulación concedía un plazo al sujeto pasivo hasta el 2 de febrero para emitir la correspondiente factura. Con la nueva regulación de facturación, el plazo para emitir la factura se extiende hasta el 15 de febrero.

Las diferencias en cuanto al plazo entre la anterior regulación y la nueva dependerán del periodo de liquidación del sujeto pasivo y del devengo de la operación. Los distintos supuestos que nos podemos encontrar se pueden sintetizar en los siguientes ejemplos (en sombreado se marcan las diferencias):

PLAZOS DE EMISIÓN DE LAS FACTURAS					
DEVENGO EB O PS	PERIODO LIQUIDACIÓN	ANTERIOR REGULACIÓN			PLAZO FACTURA NUEVO REGLAMENTO
		PLAZO DEL MES	PLAZO LÍMITE	PLAZO FACTURA ANTERIOR REGLAMENTO	
2/1/N	MENSUAL	HASTA 2/2/N	HASTA 15/2/N	HASTA 2/2/N	HASTA 15/2/N
25/1/N	MENSUAL	HASTA 25/2/N	HASTA 15/2/N	HASTA 15/2/N	HASTA 15/2/N
2/1/N	TRIMESTRAL	HASTA 2/2/N	HASTA 15/4/N	HASTA 2/2/N	HASTA 15/2/N
25/1/N	TRIMESTRAL	HASTA 25/2/N	HASTA 15/4/N	HASTA 25/2/N	HASTA 15/2/N
2/3/N	TRIMESTRAL	HASTA 2/4/N	HASTA 15/4/N	HASTA 2/4/N	HASTA 15/4/N
25/3/N	TRIMESTRAL	HASTA 25/4/N	HASTA 15/4/N	HASTA 15/4/N	HASTA 15/4/N

Como puede observarse, en el caso de periodos de liquidación mensuales se producirá un cambio normativo en el plazo de emisión de la factura exclusivamente respecto a aquellas operaciones cuyo devengo se produce en la primera quincena de cada mes. En las operaciones devengadas en la segunda quincena de cada mes, el plazo se mantiene inalterado y finaliza el día 15 del mes siguiente (inclusive).

En cuanto a aquellos sujetos pasivos con un periodo de liquidación trimestral ocurrirá exactamente lo mismo a lo comentado en el párrafo anterior respecto a las operaciones realizadas en el último mes del periodo de liquidación trimestral (esto es, marzo, junio, septiembre y diciembre). En cuanto a las operaciones realizadas en los dos primeros meses del trimestre se producirá con la nueva regulación en materia de facturación un alargamiento o acortamiento del plazo en función de si la operación se ha devengado en la primera o segunda quincena del mes.

Entregas intracomunitarias de bienes

El apartado 2 del artículo 11 del Reglamento de facturación de 2012 establece como novedad que en las entregas de bienes comprendidas en el artículo 75.Uno.8º de la Ley del IVA, las facturas deberán expedirse antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que se inicie la expedición o el transporte de los bienes con destino al adquirente.

Actualmente, el artículo 75 de la Ley del IVA que regula el devengo del impuesto no contiene ningún número 8º en su apartado Uno; no obstante, en el artículo 66 del Proyecto de Ley de Presupuestos del Estado para el año 2013³⁹, se prevé la introducción de un nuevo apartado 8º al artículo 75.Uno de la Ley del IVA, que regula el devengo del impuesto en los siguientes términos:

³⁹ Texto publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales, Senado, el 20 de noviembre de 2012.

"8º En las entregas de bienes comprendidas en el artículo 25 de esta Ley, distintas de las señaladas en el número anterior⁴⁰, el devengo del impuesto se producirá el día 15 del mes siguiente a aquél en el que se inicie la expedición o el transporte de los bienes con destino al adquirente.

No obstante, si con anterioridad a la citada fecha se hubiera expedido factura por dichas operaciones, el devengo del Impuesto tendrá lugar en la fecha de expedición de la misma."

Esta nueva regla de devengo viene motivada por el cambio de redacción que se ha producido en el artículo 67 de la Directiva 2006/112/CE por la Directiva 2010/45/UE, relativo al devengo de las entregas intracomunitarias de bienes exentas y de los transfers exentos en el país de origen. El nuevo artículo 67 establece que el impuesto será exigible al expedirse la factura o al expirar el plazo mencionado en el artículo 222, párrafo primero, de no haberse expedido la factura antes.

Con la nueva regulación el plazo de expedición de las facturas en este tipo de operaciones se aparta de la regla general, puesto que se deben expedir antes del día 16 del mes siguiente al momento en el que se inicia la expedición o el transporte de los bienes con destino al adquirente; la novedad radica precisamente en la falta de referencia al devengo de estas operaciones para determinar el plazo de expedición de las facturas⁴¹. En este caso, coincide la fecha de la expedición de la factura con el devengo.

Con esta armonización en cuando al devengo de este tipo de operaciones y por lo tanto el plazo de expedición de las facturas se persigue *garantizar la uniformidad de la información presentada en los estados recapitulativos y la oportunidad de intercambio de información realizado a través de los Estados miembros*, según establece la propia Directiva 2010/45/UE.

La Directiva 2006/112/CE en su redacción vigente, tras la modificación operada por la Directiva 2010/45/UE, en su artículo 222 regula el plazo de expedición de facturas, estableciendo que las mismas deberán expedirse a más tardar el día 15 del mes siguientes al del devengo, en las siguientes operaciones:

- Entregas de bienes realizadas con arreglo a las condiciones especificadas en el artículo 138 (que regula las entregas intracomunitarias de bienes exentas, determinadas entregas intracomunitarias de medios de transporte nuevos y de productos sujetos a impuestos especiales, y determinadas transferencias intracomunitarias de bienes, todas ellas operaciones exentas en el Estado de origen del transporte).

⁴⁰ Se refiere a determinadas operaciones intracomunitarias de tracto sucesivo.

⁴¹ Como hemos comentado, el devengo de estas operaciones se producirá el día 15 del mes siguiente al del inicio de la expedición o el transporte de los bienes, salvo que se expida la factura con anterioridad (recordemos que en esta materia no rige la norma de devengo con pagos anticipados).

- Prestaciones de servicios cuyo destinatario sea deudor del IVA conforme a lo establecido en el artículo 196 (es decir, aquellas prestaciones intracomunitarias de servicios en que sea de aplicación la inversión del sujeto pasivo).

La Directiva 2006/112/CE, tras su modificación por la Directiva 2010/45/UE, deja libertad a los Estados miembros para imponer plazos distintos para la expedición de las facturas que documenten las demás entregas de bienes o prestaciones de servicios.

Sin perjuicio de ello, como hemos visto el Reglamento de facturación de 2012 ha optado por establecer un plazo similar para el resto de operaciones en que el destinatario sea un empresario o profesional, tanto interiores como transfronterizas, y que afecta también a las facturas recapitulativas, reguladas en el artículo 13 del nuevo Reglamento.

Una última modificación que incorpora el nuevo Reglamento, que entendemos no tiene aplicación práctica, es la supresión de apartado 2 del anterior artículo 9, que establecía expresamente que a los efectos del Reglamento las operaciones se entendían realizadas en la fecha en que se hubiera producido el devengo de las mismas. En nuestra opinión la eliminación de esta mención no supone un cambio de fondo, ya que la redacción del nuevo artículo 11 ya parte como referencia para determinar el plazo máximo de emisión de las facturas el momento del devengo del impuesto correspondiente.

En cualquier caso, es importante tener en cuenta que el plazo para expedir la factura tiene incidencia en la fecha de expedición de las mismas y que es uno de sus contenidos mínimos que regula el artículo 6 del Reglamento.

MONEDA Y LENGUA EN QUE SE PODRÁN EXPRESAR Y EXPEDIR LAS FACTURAS

El Reglamento de facturación de 2012 en su artículo 12 mantiene en idéntico términos la regulación anterior⁴² en cuanto a la moneda y lengua en que se pueden expresar y expedir las facturas.

Así, los importes que figuran en las facturas podrán expresarse en cualquier moneda, a condición de que el importe del impuesto que, en su caso, se repercuta se exprese en euros⁴³.

Por otra parte, las facturas seguirán pudiéndose expedir en cualquier lengua⁴⁴. No obstante, la Administración Tributaria, cuando lo considere necesario, podrá seguir exigiendo una traducción al castellano o a otra lengua oficial de España de las facturas expedidas en una lengua no oficial que correspondan a operaciones efectuadas en territorio de aplicación del impuesto así como de las recibidas por los empresarios o profesionales o sujetos pasivos establecidos en dicho territorio.

⁴² Anteriormente esta materia se encontraba regulada en el artículo 10 del Reglamento de facturación de 2003.

⁴³ A tal efecto deberá utilizarse el tipo de cambio al que se refiere el artículo 79.once de la Ley del IVA. La regulación comunitaria se encuentra en el artículo 230 de la Directiva 2006/112/CE.

⁴⁴ El artículo 248 bis regula esta materia en la Directiva 2006/112/CE.

FACTURAS RECAPITULATIVAS

La posibilidad de emitir facturas recapitulativas se mantiene en los mismos términos que en el Reglamento anterior⁴⁵: pueden incluir distintas operaciones realizadas en distintas fechas para un mismo destinatario siempre que las mismas de hayan efectuado dentro de un mismo mes natural.

El nuevo Reglamento, en su artículo 13, modifica el plazo de expedición de las mismas en los mismos términos que se ha visto modificado el plazo general de expedición de facturas que ya hemos analizado, es decir:

- La regla general se mantiene en que las facturas recapitulativas deben ser expedidas como máximo el último día del mes natural en el que se hayan efectuado las operaciones que se documenten en ellas.
- Se establece una regla especial cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal: en estos casos la expedición deberá efectuarse antes del día 16 del mes siguiente a aquél en el curso del cual se hayan realizado las operaciones.
- El Reglamento anterior establecía en estos casos un plazo máximo de un mes, siempre antes del día 16 del mes siguiente al período de liquidación del impuesto en el curso del cual se hubieran realizado las operaciones.
- Finalmente, en cumplimiento del mandato de la Directiva 2006/112/CE, se añade una norma específica de expedición de las entregas de bienes comprendidas en el artículo 75.Uno.8º de la Ley del IVA: las facturas deberán expedirse antes del día 16 del mes siguiente a aquél en que se inicie la expedición o el transporte de los bienes con destino a adquirente.

DUPLICADOS DE LAS FACTURAS

El artículo 14 del Reglamento de facturación de 2012 permite la emisión de duplicados de la factura original en los mismos términos que el Reglamento de facturación de 2003. Por tanto, se admite la emisión de duplicados en los siguientes casos:

- Cuando en una misma operación de entrega de bienes o prestación de servicios concurren varios destinatarios, en cuyo caso deberá consignarse en el original y en cada uno de los duplicados la porción de base imponible y de cuota repercutida a cada uno de ellos.
- En los supuestos de pérdida del original por cualquier causa.

Los duplicados tienen la misma eficacia que los documentos originales y en cada uno de los ejemplares deberá seguir haciéndose constar la expresión "duplicado".

⁴⁵ Cuestión que se regulaba en el artículo 11.

FACTURAS RECTIFICATIVAS

El Reglamento de facturación de 2012 dedica el artículo 15 a regular las denominadas facturas rectificativas, cuestión que estaba recogida en el artículo 13 del Reglamento de facturación de 2003. Se han introducido varias modificaciones en esta materia, procediendo a comentar seguidamente las más relevantes.

Respecto a los supuestos en los que procede la emisión de una factura rectificativa, el contenido de los apartados 1 y 2 del artículo 15 del Reglamento de facturación de 2012 no ha variado prácticamente su contenido, salvo por una remisión a efectos aclaratorios al apartado 6 del artículo 15, que en la anterior redacción no estaba prevista.

En este sentido, el artículo 15.6 del Reglamento de facturación de 2012 aclara que no tendrán la consideración de facturas rectificativas las que se expidan en sustitución o canje de facturas simplificadas expedidas con anterioridad, siempre que las facturas simplificadas expedidas en su día cumplieren los requisitos establecidos en el artículo 7.1 del Reglamento de facturación de 2012. Dado que no tendrán la consideración de facturas rectificativas, habrá que atender a lo dispuesto en los artículos 6 ó 7, según proceda.

Recordemos que se deben expedir facturas rectificativas en los siguientes supuestos:

- Cuando la factura original no cumpla alguno de los requisitos establecidos como obligatorios en los artículos 6 (factura completa u ordinaria) ó 7 (factura simplificada) del Reglamento de facturación de 2012, respectivamente.
- Cuando las cuotas repercutidas se hubiesen determinado incorrectamente (artículo 89 de la Ley del IVA).
- Cuando se produzcan las circunstancias que, de acuerdo con el artículo 80 de la Ley del IVA, den lugar a la modificación de la base imponible.

El Reglamento de facturación de 2003 (tras la modificación realizada por el Real Decreto 87/2005) se refería, en su artículo 13.6, únicamente a la sustitución de documentos sustitutivos por facturas, mientras que el Reglamento de facturación de 2012 añade la posibilidad, junto a la sustitución de facturas simplificadas, del "canje" de facturas simplificadas por facturas ordinarias.

Mediante esta modificación se ha incorporado al Reglamento de facturación de 2012 el criterio que mantenía la DGT respecto a la posibilidad del canje de documentos sustitutivos por facturas, ya que ésta era una opción que, si bien no estaba prevista expresamente en el Reglamento de facturación de 2003, se venía aceptando por la DGT en diferentes consultas (entre otras, en las consultas nº V2543-06, de 19 de diciembre, V1887-07 de 12 de septiembre y V1942-09, de 4 de septiembre), en las que señalaba que la normativa de facturación no se oponía a dicha práctica.

Por lo que respecta al contenido de la factura rectificativa, en el apartado 5 del artículo 15 del Reglamento de facturación de 2012 se han introducido varias modificaciones respecto al artículo 13.5 del Reglamento de facturación de 2003, dirigidas todas ellas a simplificar el contenido de las facturas rectificativas:

- En el Reglamento de facturación de 2003 se establecía que debía de constar en el documento su condición de documento rectificativo. En el Reglamento de facturación de 2012 desaparece la necesidad de mencionar su condición de documento rectificativo. Sin embargo, debe expedirse en una serie diferente, debe identificarse la factura rectificada y deben constar los elementos que se modifican.
- En el Reglamento de facturación de 2003 se establecía que debía de constar la descripción de la causa que motiva la rectificación. En el nuevo Reglamento de facturación desaparece este requisito para las facturas rectificativas, que dependiendo de la causa de la rectificación, podía ser complejo en su concreción.
- En el Reglamento de facturación de 2003 se establecía que en el caso de que el documento rectificativo se expidiera como consecuencia de la rectificación de la repercusión del IVA y ésta obligara a la presentación de una autoliquidación extemporánea o se pudiera sustanciar a través de la presentación de una solicitud de devolución de ingresos indebidos, debía de constar en el documento rectificativo el período o períodos de autoliquidación en el curso del cual se realizaron las operaciones. El objetivo de este requisito no era otro que proporcionar a la Administración Tributaria la información suficiente para verificar que la regularización de cuotas repercutidas se había realizado conforme a los procedimientos previstos en el artículo 89.cinco de la Ley del IVA.

El Reglamento de facturación de 2012 elimina este requisito de contenido de las facturas rectificativas, por lo que no será necesario indicar el período o períodos de autoliquidación en los que se realizaron las operaciones a que se refiere la rectificación.

Se mantiene la obligación de emitir la factura rectificativa tan pronto como el obligado a expedirla tenga constancia de las circunstancias que obligan a su expedición, siempre que no hubiera 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 IVA.

Por último, comentar que si una factura rectificativa tiene que ser objeto de una nueva rectificación, deberá expedirse una nueva factura rectificativa. Ni el Reglamento de facturación de 2003 ni el de 2012 hacen referencia a este supuesto, pero este es el criterio de la Dirección General de Tributos que, en la resolución V0299-05, ha manifestado lo siguiente: *"En particular, (..) en el supuesto de que las facturas rectificativas expedidas contengan algún error por el cual deban ser objeto de rectificación, deberá expedirse una nueva factura rectificativa que haga referencia a la anterior factura rectificativa y no a la factura original que ya fue objeto de rectificación"*

Finalmente, de los artículos 219 y 220 bis de la Directiva 2006/112/CE como del artículo 4.1.b) del Reglamento de facturación de 2012 puede interpretarse que las facturas rectificativas tanto de facturas ordinarias como de simplificadas pueden expedirse mediante facturas simplificadas. Sin embargo, no deja de llamar la atención que en el artículo 6.1.a) del Reglamento de facturación de 2012 se prevea expresamente que las facturas ordinarias rectificativas se expedirán en una serie especial. Habrá que ver el criterio administrativo sobre este particular.

REMISIÓN DE LAS FACTURAS A SUS DESTINATARIOS Y PLAZO PARA LA REMISIÓN.

Respecto a la obligación de remisión de las facturas a los destinatarios que en ellas se documenten, el Reglamento de facturación de 2012 regula esta cuestión en el artículo 17, mientras que en el Reglamento de facturación de 2003 estaba regulada en el artículo 15.

Se trata de una materia que no ha sufrido modificación significativa, manteniéndose la obligación de remisión de las facturas, sin especificar obligaciones diferentes en relación con las facturas en papel y las facturas electrónicas. Únicamente se ha eliminado la referencia a los documentos sustitutivos y se ha añadido que las facturas a remitir deben ser las expedidas conforme a lo dispuesto en los capítulos I y II del título I (artículos 2 a 16 del Reglamento de facturación de 2012), mientras que el Reglamento de facturación de 2003 se refería a las facturas emitidas conforme a lo dispuesto en el capítulo II del título I (artículos 6 a 14), dejando fuera las facturas expedidas de acuerdo con lo previsto en los artículos 2 a 5.

Se trata de una modificación aclaratoria a los efectos de que no haya ninguna duda de que la obligación de remisión afecta igualmente, por ejemplo, a los supuestos de expedición de factura por un tercero por cuenta del obligado tributario (artículo 5 del Reglamento de facturación de 2003).

Por otro lado, respecto al plazo de remisión de las facturas, esta cuestión se regula en el artículo 18 del Reglamento de facturación de 2012, mientras que en el Reglamento de facturación de 2003 estaba regulada en el artículo 16.

No se ha producido tampoco en esta materia modificación significativa, ya que tan solo se ha suprimido la referencia a los "*documentos sustitutivos*". Por tanto, se mantienen los dos tipos de plazos de remisión que existían con el Reglamento de facturación de 2003:

- Plazo general: la obligación de remisión deberá cumplirse en el mismo momento de su expedición.
- Plazo especial: opera solamente cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal, y según el cual, las facturas podrán remitirse en el plazo de un mes a partir de la fecha de su expedición.

Recordemos que en ambos casos, el inicio del cómputo del plazo de remisión se refiere al momento de su expedición y no al del devengo de las operaciones, debiéndose tener en cuenta, por tanto, momento en el que nace la obligación de expedición de las facturas y la fecha efectiva de expedición (artículo 11 del Reglamento de facturación de 2012).

OBLIGACIÓN DE CONSERVACIÓN DE LAS FACTURAS

Plazo de conservación

En esta materia la Comisión pretendía revolucionar los requisitos de conservación estableciendo un plazo de conservación unificado a nivel comunitario. Esta propuesta no ha tenido éxito, por lo que los Estados miembros fijan el plazo de conservación que consideran conveniente⁴⁶. De esta forma, se mantienen los plazos de conservación vigentes en la actualidad que pueden llegar hasta los 14 años (puesto que se relaciona la conservación con la prescripción del Impuesto correspondiente el plazo máximo sería aquel que tuviera en consideración no sólo los cuatro años de prescripción sino los 10 de regularización de bienes de inversión en caso de bienes inmuebles)⁴⁷.

El Reglamento de facturación de 2012 regula la conservación de las facturas en su artículo 19 estableciendo una serie para cumplir con este deber de gran importancia para el control del IVA.

Documentos a conservar

En cuanto a los documentos a conservar no existen diferencias significativas puesto que se deben conservar las facturas recibidas⁴⁸, las copias o matrices de las facturas expedidas, los justificantes contables a efectos de operaciones de inversión del sujeto pasivo en los que no se haya recibido factura⁴⁹, los recibos derivados del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca y los documentos que justifican el derecho a la deducción en caso de importaciones.

Por lo demás se sigue obligando a conservar estos documentos a los empresarios o profesionales acogidos a los regímenes especiales del IVA, así como a quienes, sin tener la condición de empresarios o profesionales, sean sujetos pasivos del Impuesto, aunque en este caso sólo alcanzará a las facturas recibidas y a los justificantes contables. La novedad en la materia radica en que el Reglamento de facturación de 2003 no incluía las facturas recibidas.

⁴⁶ Artículo 247.1 de la Directiva 2006/112/CE.

⁴⁷ En cuanto al impuesto sobre Sociedades el plazo máximo podría ser muy superior, dado que la compensación de bases imponibles negativas, como es sabido se ha alargado hasta los 18 años.

⁴⁸ En coherencia con la norma se ha eliminado toda referencia a los documentos sustitutivos.

⁴⁹ Operaciones localizadas en el TAI derivadas de prestaciones de servicios realizadas, por ejemplo, por proveedores no comunitarios.

Forma de conservación

La obligación de conservación se debe cumplir por cualquier medio que permita garantizar al obligado a su conservación la autenticidad de su origen, la integridad de su contenido y su legibilidad en los términos establecidos por la normativa, así como el acceso a ellos por parte de la Administración tributaria sin demora, salvo causa debidamente justificada.

Evidentemente se permite cumplir esta obligación mediante la utilización de medios electrónicos⁵⁰.

En estos casos, la conservación por medios electrónicos debe asegurar su legibilidad en el formato original en el que se hayan recibido o remitido, así como, en su caso, la de los datos asociados y mecanismos de verificación de firma u otros elementos autorizados que garanticen la autenticidad de su origen y la integridad de su contenido.

Las notas explicativas de la Directiva consideran sobre este particular que⁵¹:

"En el caso de las facturas electrónicas no se prohíbe un cambio del formato, que puede resultar necesario con frecuencia debido a la evolución de las tecnologías de conservación. Cualquier cambio de formato debe cumplir los requisitos establecidos en el artículo 233, apartado 1".

Aprovechando la existencia de un sistema electrónico de almacenamiento, la norma sigue obligando al contribuyente a garantizar un acceso en línea a los datos así como su carga remota y utilización por parte de la Administración tributaria ante cualquier solicitud de esta y sin demora injustificada. Este acceso debe permitir visualizar, realizar búsquedas selectivas, copia o descarga en línea e impresión⁵².

En cualquier caso (y por si pudiera quedar alguna duda) se permite a la Administración exigir en cualquier momento al remitidor o receptor de los documentos su transformación en lenguaje legible.

Asimismo, se mantiene la obligación de conservar los documentos con su contenido original y ordenadamente.

Se mantiene en el artículo 19.4 del Reglamento de facturación de 2012 igualmente la posibilidad de cumplir estas obligaciones de conservación por un tercero, que, como anteriormente, actuará en todo caso en nombre y por cuenta del expedidor que seguirá respondiendo en caso de incumplimiento de las obligaciones de conservación. Es decir, legalmente no es posible el traspaso del cumplimiento de esta obligación, sin perjuicio de

⁵⁰ Se define como tal la conservación efectuada por medios de equipos electrónicos de tratamiento, incluida la compresión numérica y almacenamiento de datos, utilizando medios ópticos u otros medios electromagnéticos.

⁵¹ Referencia documental D-3 de las notas explicativas. Página 45 del documento disponible en el siguiente **enlace**.

⁵² El artículo 249 de la Directiva 2006/112/CE.

la responsabilidad contractual que pueda asumir el encargado de conservar la documentación y que incumpla esta obligación.

También, se sigue permitiendo que el tercero se encuentre establecido fuera de la Unión Europea (no considerándose incumplido este requisito si se encuentra en Canarias, Ceuta o Melilla) si existe un instrumento jurídico de asistencia mutua similar a la normativa comunitaria en la materia⁵³. A diferencia de la normativa anterior, en la que se exigía autorización por parte de la AEAT en este caso con el nuevo Reglamento se permite que sea una mera comunicación. En cuanto a las autorizaciones concedidas anteriormente y a las solicitudes de autorización presentadas con carácter previo a la entrada en vigor del Reglamento de facturación de 2012-en atención a lo que disponía el artículo 19.4 del Reglamento de facturación de 2003-, la disposición final primera del Reglamento de facturación de 2012 establece que no será necesaria una nueva comunicación expresa a la administración tributaria. A estos efectos, las solicitudes de autorización presentadas con carácter previo y que estuvieran en curso se entenderán que son comunicaciones a los efectos del artículo 19.4 del nuevo Reglamento de facturación.

Finalmente, cabe destacar que la falta de trasposición expresa de la nueva redacción del artículo 249 de la Directiva 2006/112/CE relativo a que caso de que un sujeto pasivo conserve por medios electrónicos que garanticen un acceso en línea a los datos las facturas que expida o reciba no sólo debe permitir el acceso al Estado miembro en el que esté establecido, sino también a las autoridades competentes de aquel otro estado en el que deba abonarse el IVA. Entendemos que la falta de referencia expresa de esta norma no impedirá, que a través de los cauces oportunos, se dé cumplimiento a esta posibilidad.

LUGAR DE CONSERVACIÓN DE LAS FACTURAS Y OTROS DOCUMENTOS

El artículo 22 del Reglamento de facturación de 2003, regulaba el lugar de conservación de las facturas o documentos sustitutivos. El Reglamento de facturación de 2012, regula también esta materia en su artículo 22, dentro del capítulo IV del título I (artículos 19 a 23), no sufriendo modificaciones significativas. Tan solo se ha eliminado la mención a los documentos sustitutivos, que ha sido modificada por la de "*otros documentos*".

Respecto al significado de la expresión "*facturas y otros documentos*", entendemos que se hace referencia a los diferentes documentos previstos en el artículo 19.1 del Reglamento de facturación de 2012, ya que el artículo 19 regula la obligación de conservación de las facturas y otros documentos, mientras que los artículos 20 a 23 regulan determinadas cuestiones relativas a la conservación de las facturas y otros documentos, entre las que se encuentran las relativas al lugar de conservación.

⁵³ Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas, y el Reglamento (UE) n.º 904/2010, del Consejo, de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido

ACCESO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA A LAS FACTURAS Y A OTROS DOCUMENTOS

Se mantiene en el artículo 23 del Reglamento de facturación de 2012 la regulación anterior en cuanto al acceso de la administración tributaria a las facturas y a otros documentos de forma que cuando la obligación de conservación a que se refiere el artículo 19 se cumpla mediante la utilización de medios electrónicos se deberá garantizar a cualquier órgano de la Administración tributaria que esté realizando una actuación de comprobación de la situación tributaria del empresario o profesional o del sujeto pasivo el acceso en línea a los documentos conservados, así como su carga remota y utilización.

RESOLUCIÓN DE LAS CONTROVERSIAS EN MATERIA DE FACTURACIÓN

El artículo 24 del Reglamento de facturación de 2012 mantiene exactamente la misma redacción que el artículo 24 del Reglamento de facturación de 2003 y por tanto manifiesta que se considerarán de naturaleza tributaria, a efectos de la interposición de la correspondiente reclamación económico-administrativa, las controversias que puedan suscitarse en relación con la expedición, rectificación o remisión de facturas cuando estén motivadas por hechos o cuestiones de derecho de dicha naturaleza.

PARTICULARIDADES DE LA OBLIGACIÓN DE DOCUMENTAR LAS OPERACIONES EN LOS RÉGIMENES ESPECIALES DEL IMPUESTO Y EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Los artículos 16 y 26 del Reglamento de facturación de 2012 mantienen las particularidades de la obligación de documentar de (i) las operaciones en los regímenes especiales del impuesto así como (ii) de las operaciones realizadas por los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, empresarios o profesionales.

RÉGIMEN TRANSITORIO QUE INCORPORA EL REGLAMENTO DE FACTURACIÓN

El Reglamento de facturación de 2012 incorpora dos disposiciones transitorias.

Disposición transitoria primera: comunicación de la expedición o conservación por un tercero

Recordemos que el artículo 5, apartado 4, y el artículo 19, apartado 4, del Reglamento de facturación de 2012, establecen la necesidad de una comunicación a la AEAT cuando la obligación de expedir y de conservar las facturas se realice por un tercero en determinados supuestos⁵⁴.

⁵⁴ Concretamente, que el tercero no esté establecido en la Unión Europea, salvo que se encuentre establecido en Canarias, Ceuta o Melilla o en un país con el cual exista un instrumento jurídico relativo a la asistencia mutua con un ámbito de aplicación similar al previsto por la Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas, y el Reglamento (UE) n.º 904/2010 del Consejo, de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Como ya se ha comentado anteriormente, con el Reglamento de facturación de 2003, se exigía en estos casos una autorización previa de la AEAT, en lugar de una comunicación. Esta modificación plantea la cuestión de qué sucede en aquellas autorizaciones ya concedidas previamente o las solicitudes de autorización que se hubieran presentado y que estén pendientes de resolución a la entrada en vigor del Reglamento de facturación de 2012.

La disposición transitoria primera del Reglamento de facturación de 2012 convalida el requisito de la comunicación expresa a la que se refieren los artículos 5.4 y 19.4 del Reglamento de facturación de 2012 en aquellos casos en los que, a su entrada en vigor, ya se hubieran concedido autorizaciones de conformidad con el Reglamento de facturación de 2003, de tal manera que no será necesario por el obligado tributario presentar una nueva comunicación expresa a la que se refieren dichos preceptos.

Respecto a las solicitudes de autorizaciones en esta materia que se hubieran presentado con anterioridad a la entrada en vigor del Reglamento de facturación de 2012 y que estén en curso en dicho momento, se entenderán a estos efectos que son comunicaciones, por lo que tampoco será necesario que el obligado tributario presente nuevamente la comunicación expresa a que se refieren los artículos 5.4 y 19.4 del Reglamento de facturación de 2012. Además, se entenderán que las comunicaciones han sido efectuadas en el momento de la entrada en vigor del Reglamento de facturación de 2012, salvo que se notifique la necesidad de completar la documentación aportada, en cuyo caso, la comunicación se entenderá efectuada cuando se complete dicha documentación.

Disposición transitoria segunda: canje de tiques por facturas

La norma transitoria establecida por el Reglamento de facturación tiene como finalidad ofrecer parámetros de actuación para aquellos contribuyentes que dispongan de documentos sustitutivos pendientes de canjear por facturas a la entrada en vigor de la norma.

Como es sabido, el Reglamento de facturación de 2003 permitía la sustitución de tiques por facturas y, según la interpretación administrativa, el canje de tiques por facturas. Esta posibilidad genera dudas prácticas, debido a la interpretación administrativa que no considera que se anulen los documentos sustitutivos iniciales. En esta misma tendencia se manifiesta el Reglamento de facturación de 2012 (artículo 15.6 del nuevo Reglamento).

En cualquier caso, la norma transitoria establece como principal especialidad que sólo permite el canje en los supuestos en los que el destinatario sea un empresario o profesional, pero no lo admite para otros supuestos en los que la factura era obligatoria. Es de notar que si bien este supuesto es el habitual para la gran mayoría de los contribuyentes, la normativa anterior (como la actual) no establecen ninguna limitación en este sentido.

Por lo demás el plazo de cuatro años tiene sentido, en coherencia con la finalidad de ejercer el derecho a deducción, puesto que la carencia del documento habilitante de tal derecho, a priori, hace que el contribuyente lo pierda⁵⁵. De todas formas, aquellos supuestos en los que el contribuyente pensaba estar en disposición de una factura, pero que se califique como documento sustitutivo en vía de inspección pueden generar controversias interesantes.

Como es habitual la factura que se expida no tendrá la consideración de rectificativa.

Tampoco se soluciona el sistema de anotación de estas operaciones puesto que la DGT considera que:

"El sistema de anotación de las facturas, expedidas como consecuencia del canje de aquellas por tiques previamente expedidos, dependerá de los procedimientos de anotación que, en particular, tengan adoptados los diferentes sujetos pasivos, que debe permitir, en todo caso, determinar con precisión en cada período de liquidación el importe total del Impuesto sobre el Valor Añadido que se hubiera repercutido a los clientes, conforme establece el artículo 67 del Reglamento de dicho Impuesto.

*En cualquier caso, la expedición de este tipo de facturas, las expedidas para ser canjeadas por tiques previamente expedidos, no implica, en ningún caso, la anulación de los tiques previamente expedidos"*⁵⁶.

OTRAS CUESTIONES

Justificación de determinadas operaciones financieras

El artículo 2 del Real Decreto 1619/2012 mantiene el mismo contenido que el artículo 3 del anterior Real Decreto 1496/2003, si bien se actualizan las referencias al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades y al Reglamento del Impuesto sobre las Renta de las Personas Físicas, respecto de la justificación de la adquisición de activos financieros con rendimiento implícito, así como de aquellos otros con rendimiento explícito que deban ser objeto de retención en el momento de su transmisión, amortización o reembolso:

- La remisión al artículo 59 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 537/1997, de 14 de abril, se sustituye por una remisión al artículo 61 de Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 julio.

⁵⁵ La DGT se ha manifestado reiteradamente en este sentido basándose en una resolución del TEAC de 19 de junio de 2002 (RG 1890/1999). En concreto se indica que el TEAC "tiene declarado que ante la falta de un plazo específico para instar del sujeto pasivo la expedición de la correspondiente factura, que es distinto de los plazos que tiene para su remisión, el plazo para reclamar la misma debe ponerse en correspondencia, en función de la finalidad que se pretende, con la posesión de las facturas, es decir, ejercitar el derecho a la deducción, y puesto que el plazo de deducción es de 5 años (actualmente 4), ese será el plazo para instar la expedición de la referida factura, no expedida o que, expedida, no llegó a su destinatario" (V2543-06 entre otras muchas).

⁵⁶ Resolución de la DGT con número de referencia V2543-06.

- La remisión al artículo 85 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, se sustituye por una remisión al artículo 92 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo.

Condiciones de la operativa de las entidades colaboradoras en devolución de IVA a viajeros

En relación con el procedimiento de devolución del IVA en el régimen de viajeros que regula el artículo 21.2º de la Ley del IVA, por las entidades autorizadas por la AEAT según el procedimiento a que se refiere el artículo 117.Tres de la Ley del IVA, se establece expresamente en el artículo 3 del Real Decreto 1619/2013 que corresponde al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas determinar las condiciones en las que se ajustará la operativa de dichas entidades.

La Disposición transitoria segunda del Real Decreto 1619/2012 establece que se mantendrán vigentes las tablas de devolución aprobadas por la Resolución de 24 de febrero de 2003 en tanto no se aprueben unas nuevas. Por Orden HAP/2652/2012, de 5 de diciembre, se aprueban las tablas de devolución que deberán aplicar las entidades autorizadas a intervenir como entidades colaboradoras en el procedimiento de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido en régimen de viajeros regulado en el artículo 21, número 2º, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Dicha Orden se ha publicado en el BOE el día 14 de diciembre de 2012, entrando en vigor el día 15 de diciembre de 2012.

Vigencia de las autorizaciones concedidas en materia de facturación de acuerdo con los anteriores Reglamentos de facturación

El Reglamento de facturación de 2012 contiene una Disposición Transitoria Primera que regula la vigencia a partir del 1 de enero de 2013 de las antiguas autorizaciones concedidas a los sujetos pasivos del IVA en materia de facturación, al amparo tanto del Reglamento de facturación de 1985 como del Reglamento de facturación de 2003. Sin perjuicio de que se haya hecho referencia a lo largo de esta nota monográfica a algunos de los aspectos objeto de esta disposición, creemos conveniente realizar un estudio sistemático de la misma.

Concretamente, en los Reglamentos de facturación de 1985 y 2003 se contemplaba la posibilidad de que la Administración tributaria concediese autorizaciones específicas a los empresarios y profesionales, por las que se dispensara del cumplimiento de determinadas obligaciones formales en materia de facturación, todo ello con el fin de evitar perturbaciones en el desarrollo de las actividades económicas de tales empresarios y profesionales.

Las antiguas autorizaciones se han clasificado por la citada Disposición Transitoria Primera en tres grupos:

Primer grupo.- Autorizaciones que mantendrán su vigencia en tanto no se produzca su revocación. Son las siguientes:

- Las relativas a la excepción a la obligación de facturar concedidas a sectores empresariales, profesionales o empresas determinadas con el fin de evitar perturbaciones en el desarrollo de las actividades económicas de los empresarios y profesionales (artículo 2.2.d del Reglamento de facturación de 1985 y el artículo 3.1.d del Reglamento de facturación de 2003).
- Las que permiten no especificar las facturas rectificadas en las facturas rectificativas, bastando la simple determinación del período a que se refieran las facturas rectificativas (artículo 9.3 segundo párrafo del Reglamento de facturación de 1985 y el artículo 13.4 del Reglamento de facturación de 2003).
- Las relativas a elementos de acreditación en la remisión electrónica de facturas que garanticen la autenticidad del origen y de la integridad del contenido de las facturas que se hayan remitido por medios electrónicos (artículo 18.1.c del Reglamento de facturación de 2003), siempre que los elementos autorizados se ajusten a lo dispuesto en el nuevo artículo 10 del Reglamento de facturación relativo a autenticidad e integridad de la factura.

Segundo grupo.- Autorizaciones que el día 1 de enero de 2013, perderán sus efectos. Son las siguientes:

- Las relativas a la excepción de consignar en factura los datos identificativos del destinatario (artículo 4.1 del Reglamento de facturación de 1985).
- Las que permitían que en la factura no consten todas las menciones contenidas en el artículo 6.1 del Reglamento de facturación de 2003 (artículo 6.7 y 6.8 del Reglamento de facturación de 2003).
- No obstante, mantendrán su vigencia mientras no se revoquen expresamente, las autorizaciones concedidas para la emisión de facturas que contuvieran, en todo caso, las siguientes menciones: fecha de expedición de la factura, identidad del obligado a su expedición, identificación del tipo de bienes entregados o de servicios prestados y la cuota tributaria o los datos que permitan calcularla.

Tercer grupo.- Convalidación de autorizaciones.

Debido a la sustitución de los denominados tiques por las facturas simplificadas, se establece que las autorizaciones concedidas para expedición de documentos sustitutivos de las facturas (artículo 4.2.n del Reglamento de facturación de 1985 y el artículo 4.1.ñ del Reglamento de facturación de 2003), se entenderán que son autorizaciones para la emisión de facturas simplificadas, manteniéndose vigentes mientras no se revoquen expresamente.

Facturación de determinadas prestaciones de servicios en cuya realización intervienen agencias de viajes actuando como mediadoras en nombre y por cuenta ajena

El Reglamento de facturación de 2012 mantiene en su disposición adicional cuarta, al igual que el Reglamento de facturación de 2003, el régimen especial de facturación por las agencias de viajes cuando actúen como mediadoras en nombre y por cuenta ajena en la prestación de servicios correspondientes a transporte aéreo de viajeros, prestados a empresarios o profesionales a efectos IVA o a una persona jurídica que no tenga dicha condición (por ejemplo, entes públicos), siempre que las agencias de viajes utilicen a tal fin el sistema electrónico de reservas y liquidación BSP-IATA.

Recordemos que, básicamente, lo que permite este régimen particular de facturación es que las agencias de viajes puedan expedir directamente, si así se lo solicita el adquirente de los mismos (empresarios o profesionales a efectos IVA o a una persona jurídica que no tenga dicha condición), facturas por los servicios de transporte de pasajeros por vía aérea, cuando el servicio ha sido prestado realmente por un tercero en nombre propio (compañía aérea).

No se han introducido modificaciones relevantes en esta disposición adicional cuarta, ya que las modificaciones introducidas son meramente aclaratorias.

Por un lado, respecto al contenido de las facturas que deben emitir en estos casos las agencias de viajes (apartado 2 de la disposición adicional cuarta) se modifica la remisión que hacía el anterior Reglamento al artículo 6, apartado 1.3, 4 y 5 por una nueva remisión al artículo 6, apartado 1.c), d) y e). Esta modificación viene a corregir una remisión incorrecta al artículo 6 que realizaba anteriormente la disposición adicional cuarta del Reglamento de facturación de 2003, ya que dichos apartados 1.3, 4 y 5, no tenían relación con el contenido de la disposición adicional cuarta, si bien se entendía que la remisión que se realizaba era al artículo 6, apartado 1.c), d) y e)⁵⁷.

Por otro lado, respecto a la obligación de consignar determinada información en la declaración anual de operaciones con terceras personas por las agencias de viajes que expidan facturas al amparo de esta disposición adicional cuarta, se elimina la referencia a la normativa anterior que regulaba dicha declaración, concretamente, el Real Decreto 2027/1995, de 22 de diciembre, por el que se regula la declaración anual de operaciones con terceras personas⁵⁸, no haciendo referencia a la actual normativa que regula dicha declaración, sino simplemente a la obligación de consignarla en aquella.

⁵⁷ La propia DGT en diferentes consultas emitidas (entre otras, en la consulta número V-1707-08, de 18 de septiembre), al reproducir la disposición adicional cuarta corregía dicha remisión.

⁵⁸ Dicho Real Decreto fue derogado por la Disposición Derogatoria Única del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (apartado 1.h de la Disposición Derogatoria Única).

ANEXO I. TABLAS INCLUIDAS EN LAS NOTAS EXPLICATIVAS DE LA COMISIÓN

TIPO DE ENTREGA DE BIEN	ESTADO MIEMBRO (EM) PROVEEDOR	EM DESTINATARIO	CIRCULACIÓN BIENES	EM DE IMPOSICIÓN	EM CUYAS NORMAS DE FACTURACIÓN APLICAN	REFERENCIA AL ARTÍCULO 219 BIS
Entrega de bienes de ámbito nacional.	A	A	De A a A	A	A	Apartado 1
Entrega intracomunitaria exenta.	A	B	De A a B	A	A	Apartado 1
Entrega intracomunitaria exenta con facturación por destinatario.	A	B	De A a B	A	A	Apartado 1
Venta a distancia.	A	B	De A a B	B	B	Apartado 1
Entrega transfronteriza a particulares (valor inferior al umbral para venta a distancia).	A	B	De A a B	A	A	Apartado 1
Segunda transacción de una operación triangular intracomunitaria.	B	C	De A a C	C	B	Apartado 2.a)
Destinatario deudor del IVA conforme al artículo 194.	A	B	De B a B	B	A	Apartado 2.a)
Entrega transfronteriza de gas o electricidad.	A	B	De A a B	B	A	Apartado 2.a)
Exportación.	A	Tercer país	De A a tercer país	A	A	Apartado 1.
Entrega fuera de la UE.	A	Tercer país	En tercer país	Fuera de la UE	A	Apartado 2.b)
Importación.	Tercer país	A	De tercer país a A	Fuera de la UE	Fuera de la UE	Apartado 1.

CUATRECASAS, GONÇALVES PEREIRA

TIPO DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS	ART.	ESTADO MIEMBRO (EM) PRESTADOR	EM DESTINATARIO	EM DE IMPOSICIÓN	EM CUYAS NORMAS DE FACTURACIÓN APLICAN	REFERENCIA AL ARTÍCULO 219 BIS
Prestación general de servicios entre empresas.	44	A	A	A	A	Apartado 1
Prestación transfronteriza de servicios entre empresas	44 y 196	A	B	B	A	Apartado 2.a)
Prestación transfronteriza de servicios entre empresas con facturación por destinatario.	44,196 y 224	A	B	B	B	Apartado 1
Prestación general de servicios de empresas a consumidores	45	A	B	A	A	Apartado 1
Servicios vinculados a bienes inmuebles (sitios en EM C, sin inversión del SP)	47	A	B	C	C	Apartado 1
Prestación de servicios entre empresas con destinatario fuera de la UE	44	A	Tercer país	Tercer país	A	Apartado 2, b.
Prestación de servicios de empresas a consumidores fuera de la UE	59	A	Tercer país	Tercer país	A	Apartado 2, b.

ANEXO II: CONTENIDO DE LOS TIQUES, FACTURAS SIMPLIFICADAS Y FACTURAS COMPLETAS.

CONTENIDO DE LOS TIQUES, FACTURAS SIMPLIFICADAS Y FACTURAS COMPLETAS		
TIQUES	FACTURAS SIMPLIFICADAS	FACTURAS COMPLETAS/ORDINARIA
Número y serie	Número y serie	Número y serie
	Fecha de expedición y fecha en que se han realizado las operaciones o pago anticipado	Fecha de expedición y fecha en que se han realizado las operaciones o pago anticipado
Nombre y apellidos o denominación social del obligado a expedir	Nombre y apellidos o denominación social del obligado a expedir factura	Nombre y apellidos o denominación social del obligado a expedir factura
		Nombre y apellidos o denominación social del destinatario
N.I.F. obligado a expedición	N.I.F del obligado a expedir factura	N.I.F del obligado a expedir
	(1)	Domicilio del obligado a expedir factura y del destinatario
	(1)	N.I.F. del destinatario en (i) EIB (artículo 25 Ley del IVA), (ii) supuestos de inversión del sujeto pasivo y (iii) en operaciones realizadas en TAI y el empresario o profesional obligado a expedir factura haya de considerarse establecido en dicho territorio
	Identificación tipo de bienes o servicios prestados Debe especificarse por separado la parte de la base imponible de cada operación cuando en una misma factura se documenten operaciones sujetas a distintos tipos impositivos	Descripción de las operaciones, consignándose los datos necesarios para determinar la base imponible, incluyendo el precio unitario sin Impuesto y cualquier rebaja o descuento no incluido en el precio unitario (2). Debe especificarse por separado la parte de la base imponible de cada operación en los siguientes supuestos: cuando se documenten operaciones exentas y otras que no lo estén, cuando se documenten operaciones en las que se produce inversión del sujeto pasivo y otras en las que no se produce, y cuando se documenten operaciones sujetas a distintos tipos de IVA

CUATRECASAS. GONÇALVES PEREIRA

CONTENIDO DE LOS TIQUES, FACTURAS SIMPLIFICADAS Y FACTURAS COMPLETAS		
TIQUES	FACTURAS SIMPLIFICADAS	FACTURAS COMPLETAS/ORDINARIAS
Tipo impositivo o la expresión IVA incluido	Tipo impositivo y opcionalmente también expresión IVA incluido	Tipo impositivo (2)
Contraprestación total	Contraprestación total	
	(1)	Cuota tributaria (2)
	En rectificativas, referencia a factura rectificada	En rectificativas, referencia a factura rectificada
	Referencia a la normativa si opera exención	Referencia a la normativa si opera exención
	En entrega de medios de transportes nuevos: fecha de la primera puesta en servicio y distancias, horas de navegación o vuelo	En entrega de medios de transportes nuevos: fecha de la primera puesta en servicio y distancias, horas de navegación o vuelo
	Mención " <i>facturación por el destinatario</i> ", si opera	Mención " <i>facturación por el destinatario</i> ", si opera
	Mención " <i>inversión del sujeto pasivo</i> ", si opera	Mención " <i>inversión del sujeto pasivo</i> ", si opera
	Mención " <i>Régimen especial de agencias de viajes</i> ", en su caso	Mención " <i>Régimen especial de agencias de viajes</i> ", en su caso
	Mención " <i>Régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección</i> ", en su caso	Mención " <i>Régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección</i> " en su caso

- (1) A los efectos de ejercer el derecho a la deducción del IVA soportado por el destinatario, empresario o profesional, y a los efectos de ejercer cualquier derecho de naturaleza tributaria por el destinatario no empresario o profesional deberá en todo caso exigir el destinatario la consignación en la factura simplificada de su domicilio, de su N.I.F. y de la cuota tributaria.
- (2) Esta mención no será obligatoria en aquellos supuestos en los que la operación esté sujeta en otro Estado miembro, el sujeto pasivo sea el destinatario y la factura no sea materialmente expedida por el destinatario en nombre y por cuenta del proveedor del bien o prestador del servicio.

© 2012 CUATRECASAS, GONÇALVES PEREIRA. Todos los derechos reservados.

Este documento es una recopilación de información jurídica elaborado por Cuatrecasas, Gonçalves Pereira. La información o comentarios que se incluyen en el mismo no constituyen asesoramiento jurídico alguno. Los derechos de propiedad intelectual sobre este documento son titularidad de Cuatrecasas, Gonçalves Pereira. Queda prohibida la reproducción en cualquier medio, la distribución, la cesión y cualquier otro tipo de utilización de este documento, ya sea en su totalidad, ya sea en forma extractada, sin la previa autorización de Cuatrecasas, Gonçalves Pereira.
