

Comunicación 4 / 2011
Septiembre 2011
Área Fiscal

Muy Sres nuestros:

Mediante nuestra Circular 1/2004 les informamos sobre el Real Decreto 1496/2003 de 28 de noviembre que aprobó el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

Mediante la Comunicación 2/2008 procedimos a actualizar el contenido de la Circular 1/2004 recogiendo las modificaciones que se habían producido en la normativa.

La presente Comunicación tiene por objeto actualizar el contenido de la anterior Comunicación 2/2008, incorporando las modificaciones legales habidas entre las cuáles es relevante señalar la eliminación con efecto 1/1/2011 de la obligación de expedir la denominada "autofactura" en las operaciones que realizadas por no establecidos implican que el destinatario se convierta en el sujeto pasivo del IVA.

1.- Apuntes generales

- Las operaciones empresariales, como regla general, pueden documentarse a efectos de la deducción del IVA mediante tres clases de documentos: (i) la factura; (ii) el tique (denominado por el Reglamento de facturación como *documento sustitutivo*); (iii) el justificante contable, documento admisible sólo en las operaciones realizadas por no establecidos en la UE (para una mejor comprensión del significado del *justificante contable*, ver el apartado 4).
- La expedición de factura es obligatoria siempre que el destinatario de la operación sea un empresario o profesional. En los casos en que el destinatario no es un empresario/profesional determinadas operaciones están liberadas de la obligación de facturación.
- **El tique no es documento válido para la deducción del IVA soportado. Sí lo es la factura. También lo es el justificante contable en los casos en que así se establezca en la normativa.**
- **La factura que faculta para la deducción del IVA es sólo la factura original. Se entiende por factura original el documento físico (papel) o el formato electrónico creado por el expedidor. La factura original en soporte papel podrá remitirse por medios electrónicos siempre y cuando se garantice la autenticidad del origen y la integridad del contenido y el destinatario haya dado su consentimiento. No es válida como factura original aquella recibida por correo electrónico e impresa por**

el destinatario, salvo que su remisión se haga utilizando una firma electrónica reconocida que garantiza la autenticidad e integridad.

- No hay obligación de emitir una factura (*autofactura*) en las adquisiciones intracomunitarias. Para el ejercicio del derecho de deducción del IVA liquidado por el concepto de adquisición intracomunitaria será requisito tener la factura original expedida por el proveedor que ha realizado la entrega intracomunitaria, y haber consignado la adquisición intracomunitaria en la declaración del IVA.
- A partir de 2011, desaparece la obligación de emitir una factura (*autofactura*) en las entregas de bienes y/o prestaciones de servicios en las que el sujeto pasivo sea el destinatario (recordemos que es sujeto pasivo el destinatario si quién realiza la entrega de bienes o la prestación de servicios no está establecido en España). Para el ejercicio del derecho de deducción del IVA liquidado en esos casos, será requisito tener la factura original o justificante contable expedida por el proveedor, y que dicha entrega o prestación esté debidamente consignada en la declaración del IVA.
- Las facturas rectificativas deben expedirse mediante serie específica.
- Si el expedidor o destinatario tiene varios lugares de negocio, en la factura deberá hacerse constar en cuál de esos lugares o con cual de ellos se realiza la operación, pero ello sólo en el caso de que esa determinación sea trascendente para determinar el régimen de tributación en el IVA.
- En las operaciones realizadas para personas físicas que no actúen como empresarios o profesionales no es preciso en la factura hacer constar el domicilio de las mismas. Tampoco será preciso hacer constar su nombre y NIF si la operación no supera 100 euros (IVA excluido).
- Debe hacerse constar en la factura además de su fecha de expedición, y sólo en el caso de que no sea la misma, la fecha en que se hayan efectuado las operaciones. Ello supone en los casos de entregas de bienes, hacer constar la fecha en que se produce la entrega de los bienes (si esa fecha es diferente a la de expedición de la factura).
- En los duplicados de las facturas (ver número 10) deberá hacerse constar su condición de *duplicados*, y tendrán la misma eficacia a efectos de deducción del IVA que la factura original.
- En el caso de que en la factura se documenten operaciones exentas, no sujetas, o en las que el sujeto pasivo sea el destinatario, deberá mencionarse el precepto comunitario o de la Ley española que ampara la exención, no sujeción, o inversión del sujeto pasivo, o cuando menos indicarse la situación tributaria de exenta, no sujeta, o inversión del sujeto pasivo.

- Las facturas expedidas para otros empresarios o profesionales deberán emitirse dentro de los 30 días siguientes a la fecha de realización de la operación, y como máximo antes del día 16 del mes siguiente al período de liquidación en que se hayan realizado.
- Las facturas pueden expedirse por los destinatarios o por terceros, de acuerdo con los requisitos que se exponen en el apartado 5.
- Las facturas podrán remitirse por medios electrónicos siempre y cuando el destinatario lo consienta expresamente y los medios electrónicos utilizados garanticen la autenticidad del origen y la integridad del contenido.
- Se regula la facturación por parte de las Agencias de Viajes de los importes de los billetes de transporte aéreo, que hasta la fecha era generadora de problemática diversa. Con la nueva regulación las Agencias quedan habilitadas para expedir las facturas cuando actúen como mediadoras (en nombre y por cuenta ajena) entre el cliente comprador del billete y la línea aérea prestadora del servicio. Esas facturas deberán reunir los requisitos que se indican en el número 13.
- Las operaciones bancarias serán documentadas mediante una factura con todos los requisitos propios de la misma, sin que sea necesario que tengan número y serie.
- En el Libro Registro de facturas recibidas se podrá hacer un asiento resumen de las recibidas en una misma fecha siempre y cuando correspondan a un mismo proveedor, el importe conjunto (IVA excluido) no supere los 6.000 euros y el importe unitario de las operaciones incluidas en el resumen no supere los 500 euros.
- En el Libro Registro de facturas recibidas deberán también anotarse los *justificantes contables* de las operaciones realizadas por no establecidos en la UE así como las facturas correspondientes a las adquisiciones intracomunitarias anotándose las cuotas tributarias calculadas para las mismas.

2.- Obligación de expedir factura

La expedición de factura y copia de la misma es obligatoria para los empresarios y profesionales en relación a las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen, inclusive cuando las operaciones realizadas estén no sujetas o exentas de IVA.

La expedición de factura y copia es también obligatoria para documentar los pagos recibidos con anterioridad a la entregas de bienes o prestaciones de servicios, salvo en el caso de se trate de pagos anticipados de futuras entregas intracomunitarias.

No hay obligación de expedición de factura y copia para determinadas operaciones exentas siempre y cuando el destinatario de la operación no sea empresario o profesional.

3.- El documento sustitutivo de la factura : el tique

La obligación de expedición de factura puede sustituirse por la expedición de un tique, en las siguientes operaciones siempre y cuando su importe no exceda de 3.000 euros (IVA incluido):

- a) Ventas al por menor, incluso las realizadas por fabricantes o elaboradores de los productos entregados. A estos efectos, tendrán la consideración de ventas al por menor las entregas de bienes muebles corporales o semovientes en las que el destinatario de la operación no actúe como empresario o profesional, sino como consumidor final de aquéllos. No se reputarán ventas al por menor las que tengan por objeto bienes que por sus características objetivas, envasado, presentación o estado de conservación sean principalmente de utilización empresarial o profesional.
- b) Ventas o servicios en ambulancia.
- c) Ventas o servicios a domicilio del consumidor.
- d) Transportes de personas y sus equipajes.
- e) Servicios de hostelería y restauración prestados por restaurantes, bares, cafeterías, horchaterías, chocolaterías y establecimientos similares, así como el suministro de bebidas o comidas para consumir en el acto.
- f) Servicios prestados por salas de baile y discotecas.
- g) Servicios telefónicos prestados mediante la utilización de cabinas telefónicas de uso público, así como mediante tarjetas que no permitan la identificación del portador.
- h) Servicios de peluquería y los prestados por institutos de belleza.
- i) Utilización de instalaciones deportivas.
- j) Revelado de fotografías y servicios prestados por estudios fotográficos.
- k) Aparcamiento y estacionamiento de vehículos.
- l) Alquiler de películas.
- m) Servicios de tintorería y lavandería.
- n) Utilización de autopistas de peaje.
- ñ) Las que autorice el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en relación con sectores empresariales o profesionales o empresas determinadas, con el fin de evitar perturbaciones en el desarrollo de las actividades empresariales o profesionales.

Aún cuando se trate de una operación de las anteriormente descritas, no cabe expedir tique si el destinatario de la operación es empresario o profesional, o aún no siéndolo exige que se le expida una factura.

A los efectos de este Reglamento, tendrá la condición de tique cualquier documento que contenga el número (que deberá ser correlativo) y su serie (si hubiera causas que justifiquen la existencia de varias series, tales como existencia de diversos establecimientos, realización de operaciones de diferente naturaleza, etc), el nombre, domicilio y NIF del expedidor, el tipo impositivo aplicado o la expresión IVA incluido, y la contraprestación total.

El tique es pues un documento sustitutivo de la factura, que sustituye (sólo cuando la normativa lo permite) a la obligación de expedición de factura, pero no tiene la eficacia de la factura a los efectos de la deducción del IVA. En definitiva, el tique no es un documento justificativo de la deducción del IVA.

4.- El denominado “justificante contable” de la operación.

Se define como *justificante contable* cualquier documento que sirva de soporte a la anotación contable de la operación cuando quién realice la operación sea un empresario o profesional no establecido en la UE.

Recordemos que hasta fin 2010 en las entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas por empresarios no establecidos el sujeto pasivo era el destinatario. En esos casos, ese destinatario debía emitir la denominada *autofactura*, siendo éste el documento que habilitaba la deducción de la cuota de IVA.

A partir de 2011 se ha suprimido la denominada *autofactura*, y el documento que habilita para la deducción de la cuota de IVA es la factura expedida por el proveedor. Una factura, para ser calificable como tal a efectos de IVA, ha de reunir los requisitos establecidos por el Reglamento de facturación si quién la expide es un empresario establecido en España, ó debe reunir los requisitos establecidos por la Directiva 2006/112/CE si quién la expide es un empresario no establecido en España pero sí establecido en la UE.

Cuando quién expide la factura no está establecido en la UE, el documento que expida puede no reunir, por no exigirlo su legislación nacional, todos los requisitos para que tal documento sea calificable como *factura* según la normativa española o según la normativa comunitaria, y por consiguiente no habilitaría para la deducción del IVA. Por ello, a los documentos de facturación expedidos por no establecidos en la UE se les define como *justificante contable*. Y por ello el documento que justifica el derecho a la deducción del IVA es una *factura* (si el proveedor es español ó establecido en otro Estado de la UE), o es un *justificante contable* (si el proveedor no está establecido en la UE).

5.- La expedición de las facturas por personas distintas a quiénes realizan las operaciones.

La obligación de expedición de factura puede ser cumplida materialmente por el destinatario de las operaciones, quién las expedirá en nombre y por cuenta del empresario que realice las operaciones, requiriéndose para ello:

- Acuerdo escrito entre el empresario que realiza las operaciones y el empresario destinatario, en el que se autorice la expedición de las facturas por el destinatario con indicación de las operaciones a las que se refiere la autorización.
- Aceptación por el empresario que realiza la operación de cada factura emitida por el destinatario autorizado. A tal efecto, el expedidor de la factura debe remitir una copia de la misma al empresario que realizó la operación, teniendo éste un plazo de 15 días para su aceptación. El rechazo de la factura debe ser expreso, emitido dentro del plazo indicado, y tendrá como consecuencia que la factura se considere no expedida.

Asimismo, la obligación de expedición de factura podrá cumplimentarse mediante la contratación de un tercero distinto al destinatario, expidiendo ese tercero materialmente las facturas, siempre en nombre y por cuenta del empresario que haya realizado la operación.

La expedición de las facturas por los destinatarios de las operaciones o por terceros, requerirá requisitos adicionales o la autorización de la AEAT cuando esos destinatarios o terceros no estén establecidos en la Comunidad Europea, ni en Canarias, Ceuta o Melilla.

6.- El contenido de la factura

6.1. Toda factura y sus copias contendrán los datos o requisitos que se citan a continuación, sin perjuicio de los que puedan resultar obligatorios a otros efectos y de la posibilidad de incluir cualesquiera otras menciones:

a) Número y, en su caso, serie. La numeración de las facturas dentro de cada serie será correlativa. Se podrán expedir facturas mediante series separadas cuando existan razones que lo justifiquen y, entre otros supuestos, cuando el obligado a su expedición cuente con varios establecimientos desde los que efectúe sus operaciones y cuando el obligado a su expedición realice operaciones de distinta naturaleza.

No obstante, **será obligatoria, en todo caso, la expedición en series específicas de las facturas siguientes:**

- 1.º Las expedidas por los destinatarios de las operaciones o por terceros en virtud del acuerdo concertado entre las partes al que hemos hecho referencia en 5.
- 2.º Las rectificativas.
- 3.º Las que se expidan por los adjudicatarios de bienes en ejecución de procedimientos judiciales o administrativos.

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 española o, en su caso, por la de otro Estado miembro de la Comunidad Europea, con el que ha realizado la operación el obligado a expedir la factura.

Asimismo, será obligatoria la consignación del número de identificación fiscal del destinatario en los siguientes casos:

- 1.º Que se trate de una entrega intracomunitaria.
- 2.º Que se trate de una operación cuyo destinatario sea el sujeto pasivo del Impuesto correspondiente a aquélla.

3.º Que se trate de operaciones que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto y el empresario o profesional obligado a la expedición de la factura haya de considerarse establecido en dicho territorio (se trata de las operaciones usuales entre empresarios españoles).

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 disponga 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.

Cuando el destinatario de las operaciones sea una persona física que no actúe como empresario o profesional, no será obligatoria la consignación de su domicilio.

f) Descripción de las operaciones, consignándose todos los datos necesarios para la determinación de la base imponible del impuesto 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.

6.2. En las copias de las facturas, junto a los requisitos del apartado anterior, se indicará su condición de copias.

6.3. En el supuesto de que la operación que se documenta en una factura esté exenta o no sujeta al impuesto o de que el sujeto pasivo del impuesto correspondiente a aquélla sea su destinatario, se deberá incluir en ella una referencia a las disposiciones correspondientes de la Directiva 2006/112CE relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, o a los preceptos correspondientes de la Ley del Impuesto o indicación de que la operación está exenta o no sujeta o de que el sujeto pasivo del impuesto es el destinatario de la operación. Lo dispuesto en este apartado se aplicará asimismo cuando se documenten varias operaciones en una única factura y las circunstancias que se han señalado se refieran únicamente a parte de ellas.

6.4. Deberá especificarse por separado la parte de base imponible correspondiente a cada una de las operaciones que se documenten en una misma factura en los siguientes casos:

a) Cuando se documenten operaciones que estén exentas o no sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido y otras en las que no se den dichas circunstancias.

- b) Cuando se incluyan operaciones en las que el sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a aquéllas sea su destinatario y otras en las que no se dé esta circunstancia.
- c) Cuando se comprendan operaciones sujetas a diferentes tipos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

6.5. En las entregas intracomunitarias de medios de transporte nuevos se deberán hacer constar en las facturas otras menciones especiales.

6.6. Los empresarios o profesionales que realicen operaciones triangulares deberán especificar en sus facturas que se trata de una operación triangular y consignar el NIF a efectos del IVA con el que realizan las referidas adquisiciones intracomunitarias y entregas subsiguientes, así como el NIF del destinatario de la entrega subsiguiente.

6.7. Cuando el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria aprecie que las prácticas comerciales o administrativas del sector de actividad de que se trate, o bien las condiciones técnicas de expedición de las facturas, dificultan la consignación de todos los requisitos exigidos por la normativa de facturación, podrá autorizar, previa solicitud del interesado, que en la factura no consten todas las menciones contenidas en el citado apartado, siempre y cuando las operaciones que se documenten sean entregas de bienes o prestaciones de servicios que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto, con excepción de las que se encuentren exentas por tratarse de entregas intracomunitarias.

Dichas facturas deberán contener, en todo caso, las siguientes menciones:

- a) La fecha de su expedición.
- b) La identidad del obligado a su expedición.
- c) La identificación del tipo de bienes entregados o de servicios prestados.
- d) La cuota tributaria o los datos que permitan calcularla.

6.8. No obstante lo dispuesto en el número 6.1., tratándose de operaciones realizadas para quienes no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales, no será obligatoria la consignación en la factura de los datos de identificación del destinatario en cuanto a las operaciones cuya contraprestación sea inferior a 100 euros, Impuesto sobre el Valor Añadido no incluido.

6.9. A efectos de la deducción de la cuota de IVA soportada, únicamente tendrá la consideración de factura aquella que contenga todos los datos y reúna los requisitos a que se ha hecho referencia anteriormente. Por tanto, la factura debidamente expedida se convierte en requisito ineludible para la deducción del IVA soportado, sin que pueda alegarse su deducción con base en otros medios de prueba que acrediten la realidad de la operación y del IVA soportado. No es documento apto para la deducción del IVA el tique. Sí es documento apto para la deducción del IVA el *justificante contable*, siempre y cuando su emisión derive de una operación que reúna las características indicadas en 4.

7.- El plazo de expedición y de remisión de la factura. La moneda y el idioma de la factura

Las facturas deberán expedirse en el mismo momento de realización de la operación.

No obstante, cuando se trate de operaciones realizadas para otros empresarios o profesionales podrán expedirse en el plazo máximo de 1 mes, desde la realización de la operación, y en todo caso antes del día 16 del mes siguiente al del período de liquidación del IVA en que se realizó la operación.

La factura se entregará en el momento cuando el destinatario sea un particular. Si el destinatario es empresario o profesional la factura deberá remitirse en el plazo de 1 mes a partir de la fecha de su expedición.

Las operaciones objeto de facturación podrán reflejarse en cualquier moneda, si bien la cuota de IVA repercutida deberá obligatoriamente reflejarse en euros. A tales efectos se utilizará el tipo cambio vendedor, fijado por el Banco de España, vigente en la fecha de devengo.

La factura podrá expedirse en cualquier idioma, sin perjuicio de que en caso de Inspección la Administración Tributaria tenga derecho a exigir una traducción a alguna de las lenguas oficiales en España.

8.- La factura electrónica

8.1. La expedición/remisión

La Directiva 2010/45UE define la factura electrónica como aquella que ha sido expedida y recibida en formato electrónico.

La factura puede expedirse en soporte papel o en soporte electrónico.

La factura expedida en soporte papel puede remitirse por medios electrónicos que garanticen la autenticidad del origen y la integridad del contenido, siempre y cuando el destinatario haya dado su consentimiento de forma expresa a ese medio de remisión.

El consentimiento podrá formularse de forma expresa, por cualquier medio, verbal o escrito. En cualquier momento el destinatario que esté recibiendo facturas por medios electrónicos podrá comunicar al proveedor su deseo de recibirlos en papel, debiendo el proveedor respetar el derecho de su cliente.

Iguales requisitos que los indicados en los dos párrafos anteriores requerirá la factura expedida en soporte/fichero electrónico.

La factura original es el documento original en el soporte papel o electrónico en el que ha sido creada por el expedidor y en el que ha sido remitida al destinatario.

No es válida como factura original y no reúne los requisitos para la deducción del IVA la factura expedida en soporte papel remitida por correo electrónico para su impresión por el destinatario, salvo que queden acreditados los requisitos de garantía de integridad de contenido y autenticidad de origen en una de las formas que se especifican a continuación.

Los requisitos de garantía de integridad de contenido y autenticidad de origen exigibles a las facturas remitidas en soporte electrónico, se acreditarán por alguna de las siguientes formas:

- a) Mediante cualquier firma electrónica avanzada basada en un certificado reconocido y generada mediante un dispositivo seguro de firma. La firma electrónica utilizada deberá ser la del expedidor de la factura, inclusive en los casos en que el expedidor sea el destinatario (inversión sujeto pasivo) ó un tercero (ver 4).
- b) Un sistema de facturación electrónica basado en acuerdos de intercambio electrónico de datos (EDI), tal y como se define en la Recomendación 1994/820CE de la Comisión Europea. En este caso en el acuerdo entre las partes debe reflejarse con precisión cuáles son los medios o procedimientos implementados en el sistema de facturación que permitan garantizar la autenticidad de origen y la integridad de contenido de los documentos intercambiados.
- c) Mediante un sistema distinto a los reseñados en las anteriores letras, que haya sido autorizado por la Agencia Tributaria.

Es importante reseñar que ha sido aprobada la Directiva 2010/45UE que tiene por objetivo armonizar en la UE las normas de facturación, Directiva cuya aplicación será obligatoria a partir de 1/1/2013.

La indicada Directiva elimina la obligatoriedad de que las facturas expedidas y recibidas por medios electrónicos tengan que acreditar los requisitos de garantía de integridad de contenido y autenticidad de origen mediante firmas electrónicas avanzadas ó EDI.

Se pretende impulsar la factura electrónica, y por consiguiente la validez de la misma no estará sujeta a requisitos diferentes a los que tenga una factura en papel.

Es obvio que ante la Administración Tributaria debe poderse acreditar tanto en una factura en papel como en una factura electrónica que es auténtica en cuánto a su origen y que su contenido no ha sido manipulado.

La Directiva establece que esa acreditación no quedará limitada exclusivamente a sistemas de firma electrónica avanzada o EDI, sino que el sujeto pasivo la podrá efectuar mediante controles de gestión que creen una pista de auditoría fiable entre la factura y la entrega de bienes o prestación de servicios.

8.2. Expedidores de países fuera de la U.E.

Las facturas electrónicas recibidas de terceros países deben cumplir también con los requisitos de garantía de integridad de contenido y autenticidad de origen. A tales efectos cuando el sistema utilizado para ello sea el mencionado en 8.1.a), es decir la firma electrónica reconocida, corresponderá al destinatario de la factura cerciorarse de que la firma electrónica utilizada es una firma reconocida.

9.- La factura recapitulativa

Podrán incluirse en una única factura todas las operaciones realizadas para un mismo destinatario en el plazo de un mes natural.

La factura recapitulativa deberá expedirse el último día de cada mes. No obstante, en el caso de operaciones realizadas para otros empresarios o profesionales, la factura recapitulativa deberá expedirse en el plazo de 1 mes contado desde el último día del mes al que corresponde la recapitulación, sin que, no obstante, pueda excederse el día 16 del mes siguiente al término del período de liquidación del IVA en que se realizó la operación.

10.- Los duplicados de facturas

Podrán expedirse en el caso de que haya varios destinatarios, debiendo especificar en la factura la porción de base imponible y de cuota atribuible a cada uno de ellos.

También podrán expedirse en el caso de extravío del original.

La condición de *duplicado* deberá hacerse constar expresamente en la factura. El duplicado tendrá la misma eficacia que la factura original a los efectos de deducción del IVA.

11.- Las facturas y/o tiques rectificativos

Se expedirán en el caso de que la factura o tique originalmente expedido carezca de alguno de los requisitos obligatorios. (número y serie, fecha, datos identificación expedidor y destinatario, descripción, base imponible, tipo impositivo, cuota IVA, etc)

Igualmente, será obligatoria la expedición de una factura rectificativa en los casos en que las cuotas impositivas repercutidas se hubiesen determinado incorrectamente o se hubieran producido las circunstancias que, según lo dispuesto en la Ley del Impuesto (descuentos, alteraciones de precios por pactos mercantiles entre las partes, impagos de las facturas, concursos de acreedores), dan lugar a la modificación de la base imponible.

No obstante, cuando la modificación de la base imponible sea consecuencia de la devolución de mercancías, o devolución de envases y embalajes, y por la operación en la que se entregaron se hubiese expedido factura, no será necesaria la expedición de una factura rectificativa, sino que se podrá practicar la rectificación en la factura que se expida por una operación posterior que tenga el mismo destinatario, restando el importe de las mercancías, envases ó embalajes devueltos del importe de dicha operación posterior. La rectificación se podrá realizar de este modo con independencia de que su resultado sea positivo o negativo.

La expedición de la factura o documento sustitutivo rectificativos deberá efectuarse tan pronto como el obligado a expedirlos tenga constancia de las circunstancias que, conforme a los apartados anteriores, obligan a su expedición, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el impuesto o, en su caso, se produjeron las circunstancias modificativas de la base imponible.

La rectificación se realizará mediante la emisión de una nueva factura o documento sustitutivo en el que se hagan constar los datos identificativos de la factura o documento sustitutivo rectificadas y la rectificación efectuada. Se podrá efectuar la rectificación de varias facturas o tiques en un único documento de rectificación siempre y cuando se identifiquen todas las facturas o documentos sustitutivos rectificadas.

No obstante lo anterior, cuando la modificación de la base imponible tenga su origen en la concesión de descuentos o bonificaciones por volumen de operaciones, así como en los demás casos que se autoricen por el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, no será necesaria la especificación de las facturas rectificadas, y bastará la simple determinación del período a que se refieran.

La factura o documento sustitutivo rectificativo deberá cumplir los requisitos que se establecen para la expedición de facturas y tiques, respectivamente. Cuando lo que se expida sea una factura rectificativa, los datos a los que se refiere el número 6.1., letras f), g) y h) se podrán consignar bien indicando directamente el importe de la rectificación cualquiera que sea su signo, bien indicando como quedan tras la rectificación señalando en este caso también el importe de la rectificación efectuada.

En todo caso, se hará constar en el documento su condición de documento rectificativo y la descripción de la causa que motiva la rectificación.

12.- La conservación de las facturas y tiques.

12.1. General

Los empresarios y profesionales deberán conservar durante el plazo de prescripción del Impuesto las facturas recibidas, las copias o matrices de las facturas expedidas, los justificantes contables definidos en el apartado 4, los recibos acreditativos del reintegro de la compensación

en el régimen especial que figura en el apartado 15, y los documentos acreditativos del pago del IVA de importación.

12.2. Conservación de las copias de facturas expedidas

La copia de una factura expedida en soporte papel es un documento que tiene el mismo soporte, formato y contenido que el original.

La copia de una factura expedida en soporte electrónico es un fichero idéntico al original, cuando el original haya sido firmado electrónicamente.

La gestión de la conservación de las copias de las facturas expedidas debe hacerse ordenadamente, de modo que, cualquiera que sea su formato y soporte, y en especial cuando este sea electrónico, se garantice la legibilidad de tales documentos. Asimismo el contribuyente deberá facilitar el acceso completo y sin demora injustificada a tales documentos, entendiéndose por tal aquél que permita la consulta directa de todos y cada uno de los documentos conservados, cualquiera que sea su soporte.

Cuando se utilice un sistema informático en la llevanza y conservación de los documentos expedidos y las copias y, por tanto, estos tengan un soporte electrónico, tanto en un sistema de almacenamiento local como remoto, el acceso completo debe entenderse como aquel que posibilite una consulta en línea a los datos, la búsqueda selectiva de los mismos, la copia o descarga en línea en los formatos originales, y la impresión a papel de aquellos documentos que sean necesarios para el control fiscal.

12.3. Conservación de las facturas recibidas

La obligación de conservación se refiere a las facturas recibidas en el formato y soporte original en que fueron remitidas.

Cuando las facturas se reciban en soporte electrónico, acompañadas de una firma electrónica reconocida, el destinatario deberá proceder a la verificación de la firma y disponer del procedimiento de control interno que a su juicio considere apropiado que le permita verificar la validez y vigencia de los certificados utilizados, y conservar asimismo las firmas electrónicas asociadas a cada documento cuando no vengán incluidas en el propio fichero.

Cuando se utilice un sistema informático en la llevanza y conservación de los documentos expedidos y de sus copias y, por tanto, estos tengan un soporte electrónico, tanto en un sistema de almacenamiento local como remoto, el acceso completo debe entenderse como aquel que posibilite una consulta en línea a los datos, la búsqueda selectiva de los mismos, la copia o descarga en línea en los formatos originales, y la impresión a papel de aquellos documentos que sean necesarios para el control fiscal.

La gestión de la conservación de las facturas recibidas debe hacerse ordenadamente, de modo que, cualquiera que sea su formato y soporte, y en especial cuando este sea electrónico, se

garantice la legibilidad de tales documentos. Asimismo el contribuyente deberá facilitar el acceso completo y sin demora injustificada a tales documentos, entendiéndose por tal aquél que permita la consulta directa de todos y cada uno de los documentos conservados, cualquiera que sea su soporte.

12.4. Conservación mediante digitalización certificada de las copias de facturas expedidas y de las facturas recibidas

Se puede proceder a la digitalización certificada de las facturas, tiques, y cualesquiera otros documentos que se conserven en papel y tengan el carácter de originales.

La digitalización certificada de los originales de documentos permitirá que se pueda prescindir de los originales en papel que sirvieron de soporte a la digitalización.

Se entiende por digitalización certificada el proceso tecnológico que permite, mediante la aplicación de técnicas fotoeléctricas o de escáner, convertir la imagen contenida en un documento en papel en una imagen digital codificada conforme a alguno de los formatos estándares de uso común y con un nivel de resolución que hayan sido admitidos por la Agencia Tributaria.

El proceso de digitalización deberá cumplir los siguientes requisitos:

- a) Podrá ser realizado por el propio contribuyente o por un tercero prestador de servicios de digitalización, utilizando en ambos casos un software de digitalización certificado
- b) Que el proceso de digitalización utilizado garantice la obtención de una imagen fiel e íntegra de cada documento digitalizado y que esta imagen digital sea firmada con firma electrónica en base a un certificado electrónico instalado en el sistema de digitalización.
- c) Que el resultado de la digitalización certificada se organice en torno a una base de datos documental y que cada documento digitalizado se conserve en un registro de datos con todos los campos exigibles en la llevanza de los Libros Registro, además de un campo en el que se contenga la imagen binaria del documento digitalizado o que enlace al fichero que la contenga.
- d) Que el obligado a la conservación disponga del software de digitalización certificado, en el que obre la firma de la base de datos que garantice la integridad de datos e imágenes al cierre de cada período de liquidación, y que se tenga acceso completo y sin demora injustificada a la base de datos de forma tal que posibilite la consulta en línea a los datos, la búsqueda selectiva de los mismos, la copia o descarga en línea en los formatos originales y la impresión a papel de aquellos documentos que sean necesarios a los efectos de control fiscal.

12.5. Conservación impresa de facturas electrónicas

En general, las facturas remitidas electrónicamente deben ser conservadas por los destinatarios en el mismo formato electrónico de remisión, sin conversión alguna.

No obstante lo anterior, se permite a los destinatarios de facturas remitidas por medios electrónicos y firmados con firma electrónica su conservación en forma impresa en papel cuando

realicen dicha conversión de soporte mediante un software que permita la impresión a papel e incluya dos conjuntos de códigos PDF-417, considerados como sendas marcas gráficas de autenticación, conteniendo el primero de los códigos el contenido de los datos de la factura tal y como fueron firmados en su expedición, y el segundo la firma electrónica del fichero anterior y todos los elementos que permitan su verificación.

12.6. Lugar de conservación de las facturas

El sujeto pasivo obligado a la conservación de los documentos podrá determinar el lugar de cumplimiento de dicha obligación. No obstante, si la conservación se efectúa fuera de España, será requisito que se realice mediante el uso de medios electrónicos que garanticen el acceso en línea, así como la carga remota y utilización por la parte de la Administración Tributaria de la documentación o información así conservadas, siendo asimismo requisito la comunicación previa a la Agencia tributaria de la decisión de conservación de la documentación fuera de España. En el caso de que la conservación de los documentos se efectúe en Estados terceros (no miembros de la UE), la normativa exige requisitos adicionales.

13.- Las facturas expedidas por las Agencias de Viajes por vuelos aéreos

1. Se expedirán de acuerdo a lo establecido en este número las facturas que documenten las prestaciones de servicios en las que concurren los requisitos siguientes:

- a) Que consistan en prestaciones de servicios en cuya contratación intervengan como mediadores en nombre y por cuenta ajena empresarios o profesionales que tengan la condición de agencias de viajes de acuerdo con la normativa propia del sector.
- b) Que el destinatario de los referidos servicios sea un empresario o profesional, o una persona jurídica que no tenga dicha condición, y solicite a la agencia de viajes la expedición de la factura correspondiente a tales servicios.
- c) Que se trate de servicios de transporte de viajeros y de sus equipajes por vía aérea, respecto de los que la intervención de la agencia de viajes se realice a través del sistema electrónico de reservas y liquidación gestionado por la «International Air Transport Association» (sistema «Billing and Settlement Plan», BSP-IATA).

2. Dichas facturas deberán contener los datos o requisitos que se indican a continuación, sin perjuicio de la posibilidad de incluir cualesquiera otras menciones:

- a) La indicación expresa de que se trata de una factura expedida por la agencia de viajes al amparo de lo previsto en la Disposición Adicional Cuarta del Reglamento de Facturación de 28/11/2003.
- b) Los datos y requisitos a que hemos hecho referencia en 6. No obstante, como datos relativos al obligado a expedir la factura, se harán constar los relativos a la agencia de viajes, y no los correspondientes al empresario o profesional (compañía aérea) que presta el servicio a que se refiere la mediación. Adicionalmente, las facturas expedidas deberán contener una referencia inequívoca que identifique todos y cada uno de los billetes que correspondan a los servicios de transporte documentados en ellas. Asimismo, estas facturas deberán expedirse en serie separada del resto.

3. Los servicios de mediación en nombre y por cuenta ajena relativos a los servicios de transporte de viajeros y de sus equipajes, que la agencia de viajes preste al destinatario de dichos servicios de transporte, podrán también ser documentados por la agencia mediante las facturas a que se refiere este número. En tal caso, en la correspondiente factura deberán figurar por separado los datos relativos al mencionado servicio de mediación.

4. La agencia de viajes podrá documentar en una misma factura expedida por ella servicios prestados por distintos empresarios o profesionales a un mismo destinatario en el plazo máximo de un mes.

14.- Las facturas recibidas de las Agencias de Viaje sujetas al régimen especial de IVA

El régimen especial del IVA para Agencias de Viaje es de aplicación a las Agencias que actúen frente al viajero en nombre propio, y facturen servicios de hospedaje y/o transporte adquiridos a terceros.

La diferencia con las operaciones reguladas en el anterior apartado 13, resulta de que en el apartado 13 la Agencia actúa como mediadora o comisionista, es decir actúa en nombre y por cuenta de la línea aérea prestadora del servicio de transporte, mientras que este apartado 13 se refiere a las operaciones en las que la Agencia actúa frente al viajero en nombre propio, es decir como revendedor de los servicios previamente adquiridos por la misma a la línea aérea o al establecimiento de hostelería.

En este caso, la factura expedida por la Agencia no consignará la cuota de IVA repercutido, entendiéndose incluido en el precio. No obstante, cuando el destinatario de la factura sea empresario o profesional, y la factura se refiera exclusivamente a viajes o servicios dentro del ámbito del IVA español, se podrá hacer constar en la factura bajo la denominación *cuotas de IVA incluidas en el precio* la cantidad resultante de calcular el 6% del precio total de la operación, debiendo en todo caso indicarse que la factura está sujeta al régimen especial de Agencias de Viaje. Dicho importe del 6% del precio tendrá la consideración de cuota de IVA soportada, y como tal deducible siempre y cuando la factura contenga los requisitos antes enunciados.

15.- Reintegro de las compensaciones aplicables en el régimen especial de agricultura, ganadería y pesca.

Este régimen especial de agricultura, ganadería y pesca es aplicable a las adquisiciones de productos naturales de esa naturaleza que se efectúen a quienes desarrollen esa clase de explotaciones, siempre y cuando se cumplan los requisitos establecidos por la normativa. En ese régimen especial el empresario o profesional adquirente de los bienes debe satisfacer una compensación al titular de la explotación, compensación que es un porcentaje fijado por la normativa y calculado sobre el precio de la operación.

Los empresarios o profesionales podrán deducir como cuota de IVA soportada el importe de las compensaciones que hayan satisfecho en aplicación del referido régimen especial.

Dado que el titular de la explotación está exonerado de la obligación de repercusión y liquidación del IVA sobre las entregas que efectúe, no existe una factura en forma que constituya documento válido para la deducción del IVA.

Consecuentemente, la deducción del IVA satisfecho por los adquirentes se documenta mediante un recibo que expedirán ellos, firmado por el titular de la explotación agrícola, forestal o pesquera, y que debe contener los siguientes requisitos :

- a) Serie y número. La numeración de los recibos dentro de cada serie será correlativa.
- b) Nombre y apellidos, razón o denominación social completa, número de identificación fiscal y domicilio del obligado a su expedición y del titular de la explotación agrícola, ganadera, forestal o pesquera.
- c) Descripción de los bienes entregados o de los servicios prestados, así como el lugar y fecha de realización material y efectiva de las operaciones.
- d) Precio de los bienes o servicios, determinado con arreglo a lo dispuesto en el artículo 130.cinco de la Ley del Impuesto.
- e) Porcentaje de compensación aplicado.
- f) Importe de la compensación.
- g) La firma del titular de la explotación agrícola, ganadera, forestal o pesquera.

Estos empresarios o profesionales deberán entregar una copia de este recibo al proveedor de los bienes o servicios, titular de la explotación agrícola, forestal, ganadera o pesquera.

16.- Los Libros Registro de Facturas expedidas y de Facturas recibidas

16.1. Libro Registro de facturas expedidas.

1. Los empresarios o profesionales deberán llevar y conservar un Libro Registro de las facturas y documentos sustitutivos que hayan expedido, en el que se anotarán, con la debida separación, el total de los referidos documentos.

La misma obligación incumbirá a quienes, sin tener la condición de empresarios o profesionales a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, sean sujetos pasivos de éste, en relación con las facturas que expidan en su condición de tales.

2. Será válida, sin embargo, la realización de asientos o anotaciones, por cualquier procedimiento idóneo, sobre hojas separadas, que después habrán de ser numeradas y encuadernadas correlativamente para formar el Libro mencionado en el apartado anterior.

3. En el Libro Registro de facturas expedidas se inscribirán, una por una, las facturas o documentos sustitutivos expedidos, reflejando el número y, en su caso, serie, la fecha de expedición, la fecha de realización de las operaciones si fuera distinta de la anterior, el nombre y apellidos, o denominación social y el NIF del destinatario, la base imponible determinada de conformidad con la Ley del IVA, y, en su caso, el tipo impositivo y cuota tributaria.

4. La anotación individualizada de las facturas o documentos sustitutivos a que se refiere el apartado anterior se podrá sustituir por la de asientos resúmenes en los que se harán constar la fecha o período en que se hayan expedido, base imponible global, el tipo impositivo y la cuota global de facturas o documentos sustitutivos numerados correlativamente y expedidos en la misma fecha, y los números inicial y final de los documentos anotados, siempre que se cumplan simultáneamente los siguientes requisitos :

- que en los documentos expedidos no sea preceptiva la identificación del destinatario.
- que las operaciones documentadas se hayan realizado dentro de un mismo mes natural.
- que les sea aplicable el mismo tipo impositivo.

Igualmente será válida la anotación de una misma factura en varios asientos correlativos cuando incluya operaciones que tributen a distintos tipos impositivos.

5. Deberán anotarse por separado las facturas o documentos sustitutivos rectificativos.

16.2. Libro Registro de facturas recibidas.

1. Los empresarios o profesionales, a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, deberán numerar correlativamente todas las facturas, justificantes contables y documentos de aduanas correspondientes a los bienes adquiridos o importados y a los servicios recibidos en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional. Esta numeración podrá realizarse mediante series separadas siempre que existan razones objetivas que lo justifiquen.

2. Los documentos a que se refiere el apartado anterior se anotarán en el Libro Registro de facturas recibidas.

En particular, se anotarán las facturas correspondientes a las entregas que den lugar a las adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al impuesto efectuadas por los empresarios o profesionales.

Asimismo, se anotarán los *justificantes contables* que documenten las operaciones realizadas por empresarios/profesionales no establecidos en la UE.

3. Será válida, sin embargo, la realización de asientos o anotaciones, por cualquier procedimiento idóneo, sobre hojas separadas que, después, habrán de ser numeradas y encuadernadas correlativamente para formar el Libro regulado en este artículo.

4. En el Libro Registro de facturas recibidas se anotarán, una por una, las facturas recibidas y, en su caso, los documentos de aduanas y los demás indicados anteriormente, reflejando su número de recepción, la fecha de expedición, la fecha de realización de la operación si fuera distinta a la de expedición de la factura, nombre y apellidos o razón social, y NIF del obligado a su expedición, base imponible y, en su caso, el tipo impositivo y cuota.

En el caso de las facturas correspondientes a adquisiciones intracomunitarias las cuotas tributarias a que den lugar las mismas habrán de calcularse y consignarse en la anotación relativa a dichas facturas.

En el caso de las facturas, o en su caso, de los *justificantes contables*, correspondientes a operaciones en las que el sujeto pasivo es el destinatario, las cuotas tributarias correspondientes habrán de calcularse y consignarse en la anotación relativa a dichas facturas o justificantes contables.

5. Podrá hacerse un asiento resumen global de las facturas recibidas en una misma fecha, en el que se harán constar los números inicial y final de las facturas recibidas asignados por el destinatario siempre que correspondan a un mismo proveedor, la suma global de la base imponible y la cuota impositiva global, siempre que el importe total conjunto, Impuesto sobre el Valor Añadido no incluido, no exceda de 6.000 euros, y que el importe de las operaciones documentadas en cada una de ellas no supere 500 euros, Impuesto sobre el Valor Añadido no incluido.

Igualmente será válida la anotación de una misma factura en varios asientos correlativos cuando incluya operaciones que tributen a distintos tipos impositivos.

16.3. Requisitos formales de los Libros.

1. Todos los libros registro mencionados en este reglamento deberán ser llevados, cualquiera que sea el procedimiento utilizado, con claridad y exactitud, por orden de fechas, sin espacios en blanco y sin interpolaciones, raspaduras ni tachaduras. Deberán salvarse a continuación, inmediatamente que se adviertan, los errores u omisiones padecidos en las anotaciones registrales. Las anotaciones registrales deberán hacerse expresando los valores en euros. Cuando la factura se hubiese expedido en una unidad de cuenta o divisa distinta del euro, tendrá que efectuarse la correspondiente conversión para su reflejo en los libros registro.

2. Los requisitos mencionados en el apartado anterior se entenderán sin perjuicio de los posibles espacios en blanco en el libro registro de bienes de inversión, en previsión de la realización de los sucesivos cálculos y ajustes de la prorrata definitiva.

3. Las páginas de los libros registros deberán estar numeradas correlativamente.

16.4. Plazos para las anotaciones registrales.

1. Las operaciones que hayan de ser objeto de anotación registral deberán hallarse asentadas en los correspondientes libros registros en el momento en que se realice la liquidación y pago del impuesto relativo a dichas operaciones o, en cualquier caso, antes de que finalice el plazo legal para realizar la referida liquidación y pago en período voluntario.

2. No obstante, las operaciones efectuadas por el sujeto pasivo respecto de las cuales no se expidan facturas o se expidiesen documentos sustitutivos deberán anotarse en el plazo de siete

días a partir del momento de la realización de las operaciones o de la expedición de los documentos, siempre que este plazo sea menor que el señalado en el apartado anterior.

3. Las facturas recibidas deberán anotarse en el correspondiente Libro Registro por el orden en que se reciban, y dentro del período de liquidación en que proceda efectuar su deducción.

Quedamos a su disposición para aclarar cualquier duda que se les plantee y aprovechamos la ocasión para saludarles atentamente.