

FACTURACIÓN Y LIBROS REGISTRO DEL IVA 2011

Madrid, junio 2011



Agencia Tributaria

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA
DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA

**MANUAL PRÁCTICO DE FACTURACIÓN Y LIBROS
REGISTRO DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO**

PRESENTACIÓN

La presente publicación pretende, en primer lugar, explicar las obligaciones de facturación establecidas en las normas tributarias y las obligaciones de registro del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Es importante destacar que las obligaciones de facturación no se refieren exclusivamente al Impuesto sobre el Valor Añadido, sino que también son de aplicación en el ámbito de la imposición directa, todo ello, de acuerdo con lo dispuesto en el vigente Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el artículo primero del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre (BOE del 29).

Por el contrario, en lo referente a las obligaciones de registro, este manual sólo trata las establecidas en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Asimismo, se recogen todas las normas de simplificación en materia de facturación y registro, tanto establecidas en la propia normativa, como las derivadas de los acuerdos dictados por el Departamento de Gestión Tributaria en el ejercicio de sus competencias en la materia.

Partiendo de esta estructura general de la obra, se pretende, por una parte, dar respuesta a la necesidad de que la Administración disponga para la correcta gestión de los tributos de información suficiente sobre las transacciones económicas realizadas en el curso de las actividades empresariales y profesionales sin perturbar con ello el normal desarrollo de éstas.

Por otro lado, se intenta dar cumplimiento a la exigencia de que toda factura como documento mercantil y fiscal reúna unos requisitos mínimos en aras de una mayor seguridad jurídica en las transacciones económicas, en particular, a causa de la utilización de las correspondientes facturas como documentos acreditativos de los gastos y deducciones a practicar por los destinatarios de dichas transacciones.

La conciliación de los objetivos que se acaban de enunciar con el compromiso asumido desde su constitución por la Agencia Tributaria para minimizar los costes indirectos derivados del cumplimiento de las obligaciones fiscales, se refleja en el ejercicio de las facultades atribuidas por la normativa vigente al Departamento de Gestión Tributaria para dictar acuerdos a instancia de los contribuyentes y tendentes a la simplificación de sus obligaciones formales.

Los acuerdos del Departamento han tratado de mantener un punto de equilibrio entre la necesidad de que los contribuyentes cumplan, en todo caso, unas obligaciones formales mínimas que garanticen a la Administración la disponibilidad de información suficiente para comprobar su situación tributaria y la voluntad de minimizar, en la medida de lo posible, el coste indirecto que supone para los mismos el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

ÍNDICE

NOTA PREVIA

I. MODIFICACIONES PRINCIPALES 2011	15
II. OBLIGACIONES DE FACTURACIÓN.....	16
1. Obligación general de expedir y entregar factura.....	16
1.1 Obligación de expedir factura por empresarios o profesionales.	16
1.2 Supuestos de expedición obligatoria de factura.	17
1.3 Excepciones a la obligación de facturar.	18
1.4 Cumplimiento de la obligación de expedir factura o documento sustitutivo por el destinatario o por un tercero.....	21
1.5 Acuerdos del Departamento de Gestión Tributaria.	22
2. Contenido de las facturas.....	23
2.1 Contenido general de las facturas.....	23
2.2 Excepciones al contenido general.....	26
2.3 Facturas con requisitos especiales.	27
2.4 Moneda, lengua y duplicados de los documentos de facturación.	30
2.5 Acuerdos del Departamento de Gestión relativos al contenido de las facturas.....	31
3. Expedición de documentos sustitutivos de las facturas o tiques.....	33
3.1 Requisitos generales para expedir tiques en lugar de facturas.....	33
3.2 Contenido de los documentos sustitutivos o tiques.....	34
3.3 Acuerdos del Departamento de Gestión.	35
4. Expedición y remisión de las facturas o documentos sustitutivos.	36
4.1 Medios y plazos de expedición y remisión.	36
4.2 Formas de remisión.....	37
5. Facturas o documentos sustitutivos rectificativos.....	38
5.1 Supuestos de rectificación.....	38
5.2 Requisitos generales de las facturas de rectificación.....	40
5.3 Excepciones y particularidades.	40
5.4 Plazo de rectificación.....	41

5.5	Cuotas impositivas que no pueden ser objeto de rectificación. (Artículo 89.Tres LIVA).....	41
5.6	Acuerdos del Departamento de Gestión Tributaria sobre rectificación de facturas.....	41
6.	Obligación de conservar los documentos de facturación.....	42
6.1	Obligación de conservar los documentos.....	42
6.2	Formas de conservación.....	44
6.3	Lugar de conservación.....	45
6.4	Plazo de conservación.....	45
7.	Otras cuestiones en materia de facturación.....	46
8.	Obligaciones de documentación a efectos de otros tributos.....	53
9.	Justificación de determinada operaciones financieras.....	53
III.	LIBROS REGISTRO EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.....	55
1.	Obligación de llevar libros registro.....	55
2.	Excepciones a la obligación de llevanza de libros.....	56
3.	Libro registro de facturas expedidas.....	57
4.	Libro registro de facturas recibidas.....	60
5.	Libro registro de bienes de inversión.....	62
6.	Libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias.....	62
7.	Requisitos formales.....	63
8.	Plazos para las anotaciones registrales.....	64
9.	Rectificación en las anotaciones registrales.....	64
10.	Sistemas de registro en los regímenes especiales.....	65
10.1	Esquema general.....	65
10.2	Régimen simplificado (art. 40 RIVA).....	66
10.3	Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca (art. 47 RIVA).	66
10.4	Régimen especial del recargo de equivalencia (art. 61 RIVA).	66

10.5 Régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección (art. 51 RIVA)	67
10.6 Régimen especial de las agencias de viajes (art. 53 RIVA)	67
10.7 Régimen especial de oro de inversión (art. 51 quater RIVA).....	68
10.8 Régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica (art. 163 ter Ley 37/1992).....	68
10.9 Régimen especial del grupo de entidades (Artículo 61 quinquies RIVA)	68
11. Acuerdos del departamento de gestión.	69
IV. ANEXOS	71
OBLIGACIÓN GENERAL DE EXPEDIR Y ENTREGAR FACTURAS.	73
ANEXO 1. Máquinas de expedición automática.	73
ANEXO 2. Alquiler de artículos de deporte a través de máquina expendedora de bolas de golf.....	73
ANEXO 3. Servicios de telecomunicación consistente en la venta y recarga de "Tarjetas Prepago" en cajeros automáticos de una entidad financiera....	73
ANEXO 4. Venta al por menor de pan a domicilio.....	73
CONTENIDO DE LAS FACTURAS.	
(artículo 6.7 del Reglamento de facturación).....	87
ANEXO 5. Estaciones de servicio que actúan en nombre ajeno.....	87
ANEXO 6. · No inclusión del nº y serie en la factura.....	87
· No consignación del NIF del destinatario.....	87
· No consignación de que la operación se encuentra exenta.	87
ANEXO 7. Factura con el contenido mínimo del artículo 6.7 del Reglamento de facturación. Denegación.....	87
ANEXO 8. Autorización a la Sociedad Estatal Correos y Telégrafos para que en la venta de sellos de correos se pueda expedir y entregar una factura completa sin que en la norma conste alusión alguna al IVA Concesión...87	
OTROS ACUERDOS E INFORMES RELATIVOS AL CONTENIDO DE LAS FACTURAS.....	115
ANEXO 9. Compañías beneficiarias de la escisión de CAMPSA.....	115
ANEXO 10. El IVA y el recargo de equivalencia deben consignarse separadamente.	115
ANEXO 11. Factura anexando los albaranes.....	115

ANEXO 12. Precio conjunto en lugar del precio unitario.	115
AUTORIZACIONES PARA NO CONSIGNAR LOS DATOS DEL DESTINATARIO Y PARA EXPEDIR TIQUES.	131
ANEXO 13. Servicios de fotocopias.	131
ANEXO 14. Explotación de parque infantil.	131
ANEXO 15. Explotación de un gimnasio.	131
ANEXO 16. Construcción, reparación y conservación de edificaciones.	131
DELEGACIÓN PARA EXPEDIR FACTURAS.	147
ANEXO 17. Delegación para expedir facturas en una entidad no establecida en la Comunidad Europea.	147
POSIBILIDAD DE EXPEDIR DOCUMENTOS DE FACTURACIÓN MENSUALES.	155
ANEXO 18. Compras a recolectores no habituales de productos silvestres.	155
ANEXO 19. Denegación de la emisión de una factura diaria documentando operaciones con distintos destinatarios.	155
ANEXO 20. Agrupación máxima semanal.	155
FACTURAS RECTIFICATIVAS.	165
ANEXO 21. No especificación de los datos identificativos de las facturas rectificadas.	165
LIBROS REGISTRO.	173
ANEXO 22. Libros auxiliares y libro general.	173
ANEXO 23. Asiento resumen mensual para las facturas que incorporan cuotas de IVA no deducibles.	173
APÉNDICE NORMATIVO.	183
• Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.	185
• Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, y se modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.	187
• Disposición Transitoria Segunda. Expedición de facturas y documentos sustitutos rectificativos y rectificación de anotaciones registrales.	213

-
- Orden EHA/962/2007, de 10 de abril, por la que se desarrollan determinadas disposiciones sobre facturación telemática y conservación electrónica de facturas, contenidas en el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación..... 215
 - Orden PRE/2971/2007, de 5 de octubre, sobre la expedición de facturas por medios electrónicos cuando el destinatario de las mismas sea la Administración General del Estado u organismos públicos vinculados o dependientes de aquélla y sobre la presentación ante la Administración General del Estado o sus organismos públicos vinculados o dependientes de facturas expedidas entre particulares..... 229
 - RESOLUCIÓN de 24 de octubre de 2007, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre procedimiento para la homologación de software de digitalización contemplado en la Orden EHA/962/2007, de 10 de abril de 2007. 235
 - Orden HAC/3134/2002, de 5 de diciembre, sobre un nuevo desarrollo del régimen de facturación telemática previsto en el artículo 88 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, y en el artículo 9 bis del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre. 239
 - Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (Capítulos 3 y 4)..... 243
 - Título X (arts. 164 a 166) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido..... 257
 - Título IX (arts. 62 A 70) del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre. 259
 - Artículos correspondientes a los regímenes especiales de la Ley y del Reglamento del IVA. 265
 - Disposición adicional quinta del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre. 271

NOTA PREVIA

Los acuerdos del Departamento de Gestión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en materia de facturación se emiten, previa solicitud individualizada por cada contribuyente, teniendo en cuenta tanto las características particulares de la actividad que se realiza como las del sector. Dichos acuerdos tienen efectos únicamente para el contribuyente solicitante y mientras se mantengan las circunstancias condicionantes de los mismos.

La única excepción a esta regla general son los acuerdos del Departamento de Gestión dictados en virtud de solicitudes colectivas por parte de asociaciones que representan a sujetos pasivos que están dentro de un mismo sector de actividad. Aún en estos casos, no se aplican a todos los sujetos pasivos integrantes del sector, sino que existen limitaciones y, antes de la aplicación a un contribuyente determinado, debe comprobarse que entra dentro del ámbito de aplicación del acuerdo.

En lo que se refiere a posteriores inclusiones o exclusiones de contribuyentes del colectivo o asociación que realizó la solicitud, de acuerdo con el informe de la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo de la Dirección General de Tributos de 6 de junio de 2006, podrán acogerse a las autorizaciones concedidas al colectivo todos aquellos contribuyentes que, realizando las operaciones a las que se refiere la autorización, formen parte, en el momento de concederse dicha autorización, de los colectivos correspondientes y los que posteriormente se integren en los mismos, sin necesidad de que los respectivos colectivos actualicen la relación de contribuyentes que forman parte de ellos cada vez que se produce una alteración en los mismos. Por el contrario, aquellos contribuyentes que hayan dejado de formar parte de los citados colectivos dejarán de ser acreedores a las autorizaciones concedidas al efecto.

I. MODIFICACIONES PRINCIPALES 2011

Durante el ejercicio 2011 se han producido las siguientes novedades en materia de facturación que conviene destacar:

A) Supresión de la obligación de expedir autofactura en las operaciones en las que se produzca la inversión del sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Con efectos desde el 1 de enero de 2011, el artículo segundo del Real Decreto 1789/2010, de 30 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, modifica la redacción del artículo 2.3 del Reglamento de facturación en el que se establecía la obligación de expedir factura (autofactura) por parte de los destinatarios de las operaciones en las que fueran sujetos pasivos del Impuesto de acuerdo con los artículos 84.Uno.2º y 3º y 140 quinquies de la Ley del IVA. La nueva redacción elimina la obligación de expedir la autofactura en los supuestos citados, siendo suficiente en estos casos la factura original emitida por el proveedor comunitario o el justificante contable de la operación si el mismo está establecido en un país tercero, a efectos de ejercer el derecho a la deducción que corresponda.

Asimismo, el artículo segundo del Real Decreto 1789/2010, modifica la redacción de los artículos 3,6,11,14,15 y 19 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, para efectuar los ajustes normativos necesarios que se derivan de la supresión de la obligación de expedir autofactura.

b) Aprobación de la Directiva 2010/45/CE, de 13 de julio, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a las normas de facturación

Con fecha 22 de julio de 2010 se publicó en el DOUE la Directiva 2010/45/CE, de 13 de julio, por medio de la cual se modifica la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, estableciendo nuevas normas en materia de facturación. Las disposiciones de la citada Directiva serán de aplicación a partir del 1 de enero de 2013.

II. OBLIGACIONES DE FACTURACIÓN

1. OBLIGACIÓN GENERAL DE EXPEDIR Y ENTREGAR FACTURA.

1.1 Obligación de expedir factura por empresarios o profesionales.

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en su artículo 29 regula las obligaciones tributarias formales de los obligados tributarios, y especifica como una de ellas, en la letra e) del apartado 2, la obligación de expedir y entregar facturas y documentos sustitutivos y conservar las facturas, documentos y justificantes que tengan relación con sus obligaciones tributarias.

En el apartado 3 de dicho artículo se establece que se podrán regular las circunstancias relativas al cumplimiento de las obligaciones tributarias formales, a través de disposiciones reglamentarias.

El artículo 164, apartado uno, número 3º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece, sin perjuicio de lo dispuesto en la citada Ley respecto de los regímenes especiales, que los sujetos pasivos del impuesto estarán obligados a expedir y entregar facturas de todas sus operaciones, ajustadas a lo que se determine reglamentariamente.

En particular, los prestadores de servicios por vía electrónica sujetos al régimen especial deben expedir y entregar factura cuando el destinatario de las operaciones esté establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del IVA (artículo 163 ter.uno, letra e) LIVA).

Asimismo, el artículo 164.Dos, en su párrafo tercero, establece que las facturas expedidas por el empresario o profesional, por su cliente o por un tercero, en nombre y por cuenta del citado empresario o profesional, podrán ser transmitidas por medios electrónicos, siempre que el destinatario haya dado su consentimiento y en las condiciones reglamentarias que se determinen.

El Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el artículo primero del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, regula de forma diferenciada las obligaciones de documentación de las operaciones a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido (Título I. artículos 2 a 24) y a efectos de otros tributos (Título II, artículos 25 y 26).

No obstante, el Título preliminar (artículo 1) de dicho Reglamento establece las siguientes obligaciones generales respecto de los empresarios o profesionales:

1. Expedir y entregar, en su caso, factura u otros justificantes por las operaciones que realicen en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.
2. Conservar copia o matriz de la factura o de los otros justificantes expedidos.

3. Conservar las facturas y otros justificantes recibidos de otros empresarios o profesionales por las operaciones de las que sean destinatarios y que se efectúen en desarrollo de la citada actividad.

Adicionalmente a lo anterior, en los términos previstos en el Reglamento, otras personas y entidades que no tengan la condición de empresarios o profesionales están obligadas también a expedir y conservar factura y otros justificantes de las operaciones que realicen.

Dentro ya de las disposiciones específicas relativas al IVA previstas en el Reglamento, el artículo 2 reitera que los empresarios y profesionales están obligados a expedir factura y copia de ésta por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en el desarrollo de su actividad, puntualizando que incluso están obligados por las operaciones no sujetas y las sujetas pero exentas en los términos y con las excepciones previstas en el propio Reglamento.

Esta obligación también compete a los empresarios y profesionales acogidos a los regímenes especiales del IVA.

Este mismo apartado señala que también deberá expedirse factura y copia de ésta por los pagos anticipados a la realización de las entregas de bienes o prestaciones de servicios por las que deba asimismo cumplirse esta obligación, a excepción de las entregas de bienes exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido por aplicación de lo dispuesto en el artículo 25 de la Ley, relativo a las entregas intracomunitarias de bienes.

1.2 Supuestos de expedición obligatoria de factura.

Deberá expedirse factura y copia de ésta en todo caso en las siguientes operaciones (artículo 2 apartado 2 del Reglamento):

- a) Aquéllas en las que el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal, con independencia del régimen de tributación al que se encuentre acogido el empresario o profesional que realice la operación.
- b) Cualesquiera otras en las que el destinatario así lo exija para el ejercicio de cualquier derecho de naturaleza tributaria.
- c) Las entregas de bienes destinados a otro Estado miembro exentas del IVA.
- d) Las ventas a distancia y entregas de bienes objeto de Impuestos Especiales cuando, por aplicación de las reglas de localización, se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto.
- e) Las exportaciones de bienes exentas del IVA, excepto las efectuadas en las tiendas libres de impuestos.
- f) Determinadas entregas de bienes que han de ser objeto de instalación o montaje antes de su puesta a disposición, cuando aquella se ultime en el TAI.

- g) Aquéllas de las que sean destinatarias personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, con independencia de que se encuentren establecidas en el territorio de aplicación del impuesto o no.
- h) Aquéllas de las que sean destinatarias las Administraciones públicas.

Las expedición obligatoria de factura de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 del artículo 2 del Reglamento de facturación supone la imposibilidad de expedir tiques para esas operaciones y que el Departamento de Gestión Tributaria no pueda autorizar la no facturación para dichas operaciones, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 6.7 del Reglamento.

La modificación del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación llevada a cabo por el Real Decreto 1789/2010 (BOE de 31-12) suprime la obligación de expedir autofactura en los supuestos de inversión del sujeto pasivo desde el 1 de enero de 2011.

En el siguiente cuadro se resumen los supuestos de expedición de factura:

SUPUESTOS DE EXPEDICIÓN OBLIGATORIA DE FACTURA (ART. 2.2 y 2.3)	}	● Con carácter general, salvo	- No expedición de facturas (<i>Art. 3</i>)
			- Facturas sin datos destinatario (<i>Art. 6.8</i>)
			- Tiques (<i>Art. 4</i>)
		● Destinatario empresario o profesional.	
		● Solicitud del destinatario para el ejercicio de cualquier derecho de naturaleza tributaria.	
		● Entregas intracomunitarias de bienes y exportaciones exentas, salvo tiendas libres de impuestos.	
		● Ventas a distancia y entregas de bienes objeto de Impuestos Especiales procedentes de otros Estados Miembros localizadas en el TAI (<i>Art. 68.tres y cinco LIVA</i>)	
		● Entregas de bienes con instalación o montaje (<i>Art. 68.Dos 2º LIVA</i>)	
● Destinatarias personas jurídicas no empresarios o profesionales.			
● Cuando los destinatarios sean las Administraciones públicas.			

1.3 Excepciones a la obligación de facturar.

No existirá obligación de expedir factura, salvo en los supuestos contenidos en el apartado 2 del artículo 2, por las operaciones siguientes (artículo 3 del Reglamento):

- a) Las operaciones exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido en virtud de lo establecido en el artículo 20 de su ley reguladora, con excepción de la operaciones relacionadas con los servicios sanitarios y de hospitalización, las entregas de inmuebles y las entregas de bienes exentas por no haberse podido deducir el IVA soportado.
- b) Las realizadas por empresarios o profesionales en el desarrollo de actividades a las que sea de aplicación el régimen especial del 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 (artículo 154.dos LIVA).

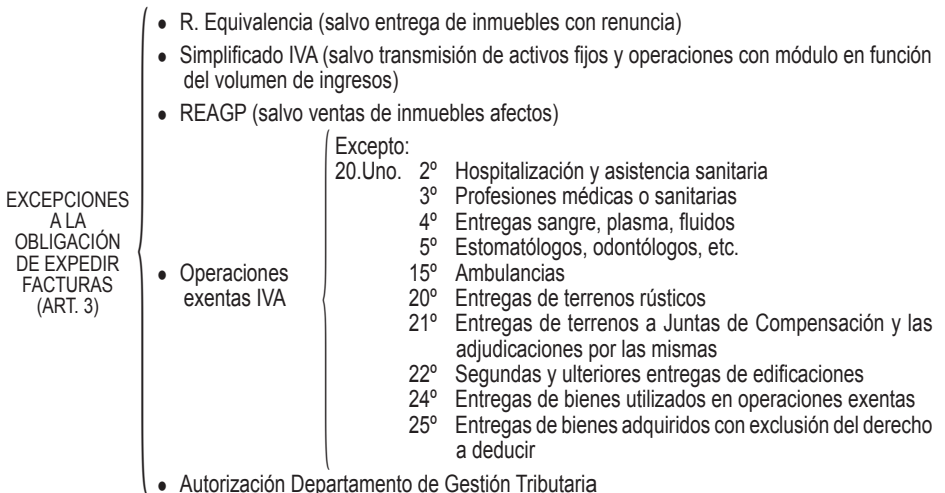
- c) Las realizadas por empresarios o profesionales en el desarrollo de actividades por las que se encuentren acogidos al régimen simplificado del impuesto, salvo que la determinación de las cuotas devengadas se efectúe en atención al volumen de ingresos.

No obstante, deberá expedirse factura en todo caso por las transmisiones de activos fijos (artículo 123.uno.B) 3º LIVA).

- d) Aquellas otras en las que así se autorice por 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.

Asimismo, tampoco estarán obligados a expedir factura los empresarios o profesionales por las operaciones realizadas en el desarrollo de las actividades que se encuentren acogidas al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 14.1 de dicho Reglamento relativo al denominado "recibo agrícola". En todo caso deberá expedirse factura por las entregas de inmuebles a que se refiere el artículo 129.uno, párrafo segundo LIVA.

En este cuadro se recogen esquemáticamente los supuestos exceptuados de la obligación de expedir y entregar factura.



En definitiva, se trata de simplificar las obligaciones formales que han de cumplir las pequeñas y medianas empresas y de dar una solución en aquellos casos en los que existan especiales dificultades prácticas para la expedición de documentos de facturación.

El Reglamento, como ya se ha indicado, establece la obligación genérica de expedir facturas, incluso por las operaciones no sujetas al IVA, si bien, en los términos establecidos en el propio Reglamento.

En relación con esta cuestión a continuación se recogen algunas de las resoluciones e informes que al respecto ha emitido la Dirección General de Tributos.

La Dirección General de Tributos, mediante informe de fecha 17 de febrero de 2004, indica que: "Las entregas de chatarra efectuadas por particulares, que no tienen la consideración de empresarios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, no están sujetas al citado Impuesto y, por tanto, dichos particulares no están obligados a documentar dichas entregas mediante la expedición de una factura.

El Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación no ha previsto que los empresarios que adquieran dichos productos deban expedir una factura para documentar dichas operaciones, sin perjuicio de que expidan cualquier otro tipo de documentos para justificar el gasto incurrido en dichas adquisiciones".

Dicha Dirección General, mediante informe de fecha 8 de marzo de 2004, referido al supuesto de entregas de trufas y setas por parte de personas que no tienen la condición de empresarios o profesionales, a personas que sí gozan de esta consideración, señala: "En el Reglamento de facturación no se encuentra mención alguna a la obligación de expedir factura por parte de quien no es empresario o profesional, de modo que las entregas de trufas y setas por personas que no son empresarios o profesionales no conlleva la obligación de expedir factura."

Asimismo, el citado Centro Directivo, en consulta de fecha 17 de diciembre de 2003 (número 2319-03), dispone que: "En relación a la obligación de expedir factura por las operaciones no sujetas el nuevo Reglamento de facturación sí que contiene una mención expresa a dicha obligación en el citado artículo 1, apartado 2 del referido Reglamento.

No obstante la obligación de expedir factura por las operaciones no sujetas realizadas por empresarios o profesionales debe entenderse referida respecto de aquellas operaciones cuya realización tenga incidencia en algún aspecto sustancial de la mecánica de liquidación del Impuesto.

De acuerdo con lo expuesto no resultará obligatoria la expedición de factura para documentar las entregas gratuitas de muestras de mercancías sin valor comercial estimable con fines de promoción de las actividades empresariales o profesionales del consultante no sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido por aplicación de lo establecido en el artículo 7, número 2º de la Ley 37/1992."

En el mismo sentido que lo indicado anteriormente la Dirección General de Tributos en su consulta vinculante V1143-09 establece que: "... no existe obligación de expedir factura por los servicios internos que las entidades mercantiles íntegramente dependientes de Entes públicos realizan en favor de estos últimos, siempre que se encuentren no sujetas conforme a los criterios doctrinales de este centro Directivo, sin perjuicio de la expedición de otro tipo de documentos para documentar dicha operación."

1.4 Cumplimiento de la obligación de expedir factura o documento sustitutivo por el destinatario o por un tercero.

El artículo 5 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación establece que la obligación de expedir factura o documento sustitutivo podrá ser cumplida materialmente por los destinatarios de las operaciones o por terceros.

En cualquiera de estos casos, el empresario o profesional o sujeto pasivo obligado a la expedición de la factura o documento sustitutivo será el responsable del cumplimiento de todas las obligaciones previstas en el Reglamento.

Para que esta obligación pueda ser cumplida por un tercero (que no sea el destinatario), la norma no establece ningún requisito, por lo que habrá que estar a lo que acuerden las partes.

Por el contrario, para que la obligación pueda ser cumplida materialmente por el destinatario de las operaciones que no sea sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a éstas, habrán de cumplirse los siguientes requisitos:

- a) Deberá existir un acuerdo escrito entre el empresario o profesional que realice las operaciones y el destinatario de éstas por el que el primero autorice al segundo la expedición de las facturas o documentos sustitutivos correspondientes a dichas operaciones. Este acuerdo debe ser previo a la realización de las operaciones, y en él deberán especificarse aquéllas a las que se refiera.
- b) El destinatario de las operaciones que expida las facturas o documentos sustitutivos correspondientes a aquéllas deberá remitir una copia al empresario o profesional que las realizó, dentro del plazo de un mes desde que se realizó la operación y, en todo caso, antes del día 16 del mes siguiente al período de liquidación en el que se hayan realizado las operaciones.
- c) Las copias de las facturas o documentos sustitutivos deberán ser aceptadas en el plazo de 15 días a partir de su recepción por el empresario o profesional que hubiese realizado las operaciones (advirtase que el Reglamento no exige una aceptación expresa). Por el contrario, es necesario el rechazo expreso en el plazo de 15 días indicado para que las facturas o documentos sustitutivos se consideren no expedidos (consulta vinculante de la Dirección General de Tributos de fecha 27 de enero de 2006, número V0171-06).

Cuando el destinatario de las operaciones o el tercero que expida las facturas o documentos sustitutivos no esté establecido en la Comunidad Europea, salvo que se encuentre establecido en Canarias, Ceuta o Melilla o en un país con el cual exista un acuerdo de asistencia mutua relativo a la cooperación administrativa en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido (en la actualidad, el único país con el que existe un acuerdo de este tipo es Noruega), únicamente cabrá la expedición de facturas o documentos sustitutivos por el destinatario de las operaciones o por terceros, previa autorización de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. En este sentido, de acuerdo con la Instrucción 5/2004, de 1 de junio, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria se concreta que la concesión de dicha autorización corresponde al Departamento de Gestión Tributaria.

1.5 Acuerdos del Departamento de Gestión Tributaria.

En virtud de las autorizaciones conferidas tanto en el Real Decreto 2402/1985 como en el vigente Reglamento de facturación para exonerar de la obligación de expedir documentos de facturación, el Departamento de Gestión Tributaria ha autorizado, a solicitud de los interesados, la no expedición de facturas en ciertos supuestos en los que existen especiales dificultades prácticas para la expedición de dichos documentos.

Por ejemplo, se ha exonerado de la obligación de expedir documentos de facturación a determinados empresarios o profesionales que efectúan entregas de bienes o prestaciones de servicios a través de aparatos automáticos que funcionan previa introducción de monedas: máquinas de productos alimenticios y bebidas (ANEXO 1); alquiler de artículos para el deporte a través de máquina expendedora de bolas de golf (ANEXO 2); aparatos telefónicos; máquinas recreativas tipo A y juegos recreativos; máquinas automáticas como balancines, caballitos; máquinas automáticas de alquiler de películas de video, etc. En estos casos, los acuerdos han establecido como condición para la exoneración que el sujeto pasivo cumplimente, al menos con periodicidad mensual, un documento resumen de facturación, en el que se haga constar la base imponible y cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido, así como el importe total de las entregas de bienes o prestaciones de servicios realizados, en el período natural a que se refiera el citado documento, a través de las máquinas de expedición automática. A estos efectos, hay que tener en cuenta que el mero hecho de la existencia de máquinas automáticas no implica necesariamente la concesión de la autorización, sino que debe considerarse también la infraestructura del sujeto pasivo y el tipo de actividad que desarrolla.

También se han beneficiado de acuerdos de exoneración similares los sujetos pasivos que prestan servicios telefónicos que se abonan mediante tarjetas de créditos (ANEXO 3). A su vez, en otros supuestos, se han establecido requisitos adicionales en relación con la documentación que han de cumplimentar los sujetos pasivos autorizados a no expedir facturas (por ejemplo, las hojas de ruta en los servicios de transporte de viajeros).

Como ejemplos de denegación puede citarse la venta al por menor de carburantes, aceites y lubricantes, la venta de pan y bollería en despacho, los servicios de acceso a Internet mediante ordenadores que funcionan por monedas, etc.

También se ha denegado, por lo general, la autorización para no expedir documento de facturación por las ventas al consumidor final en su domicilio de productos alimenticios. No obstante, se ha admitido la exoneración de la obligación de facturar en los casos de venta al por menor únicamente cuando las circunstancias concretas del ejercicio de la actividad ocasionen graves perjuicios en el desarrollo de la misma, como puede ser el caso de suministro de pan mediante la venta domiciliaria o en ambulancia en determinadas zonas geográficas alejadas de núcleos urbanos que no cuentan con establecimientos propios por su dispersión y aislamiento (ANEXO 4). Esta autorización se condiciona a que se confeccione un documento diario por repartidor de venta domiciliaria o en ambulancia en el que se hagan constar las ventas realizadas y en el que se recogerán, como mínimo, todos los datos exigidos para los vales o tickets.

En todos los acuerdos de exoneración se hace expresa mención a la obligación de expedir factura y copia de ésta en todo caso en las operaciones contempladas en el apartado 2 del artículo 2 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación (supuestos de expedición obligatoria de facturas), en particular, en aquellas en que el

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

En este sentido, el artículo 104.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de los no Residentes y sobre el Patrimonio, establece con carácter general la obligación de los contribuyentes de conservar los justificantes y documentos acreditativos de las operaciones, rentas, gastos, ingresos, reducciones y deducciones que deban constar en sus declaraciones y el artículo 97 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en sus apartados uno y dos, regula los documentos justificativos del derecho a la deducción, incluyendo, entre otros, la factura y los recibos agrícolas.

2. CONTENIDO DE LAS FACTURAS.

2.1 Contenido general de las facturas.

Toda factura y sus copias deben contener los datos o requisitos siguientes, sin perjuicio de los que puedan resultar obligatorios a otros efectos y de la posibilidad de incluir cualesquiera otras menciones:

1º. Número y, en su caso, serie. La numeración de las facturas dentro de cada serie debe ser correlativa.

El Reglamento deja bastante abierta la posibilidad de utilizar series separadas, ya que permite su utilización 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, es obligatoria, en todo caso, la expedición en series específicas de las facturas siguientes:

- Las expedidas por los destinatarios de las operaciones o por terceros, para cada uno de los cuales deberá existir una serie distinta.
- Las rectificativas.
- Las que se expidan por los adjudicatarios en los procedimientos administrativos y judiciales de ejecución forzosa.
- La expedición de facturas por agencias de viajes que actúen como mediadoras en nombre y por cuenta ajena, en las operaciones a que se refiere la Disposición adicional cuarta del Reglamento de facturación.
- Cuando se expidan tickets y facturas para documentar las operaciones efectuadas en un mismo año natural.

- Las que documenten las operaciones intragrupo que se realicen entre entidades que opten por aplicar el régimen especial avanzado del Grupo de Entidades.
- 2º. Fecha de expedición. Asimismo, deberá indicarse la fecha en que se haya efectuado la operación o en la que, en su caso, se haya recibido el pago anticipado, si se trata de una fecha distinta a la de expedición de la factura.
- 3º. Identificación del obligado a expedir la factura y del destinatario, debiendo constar el nombre y apellidos, razón o denominación social completa.
- 4º. Número de Identificación Fiscal del obligado a expedir la factura. Dicho NIF será el 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.
- 5º. El Número de Identificación Fiscal del destinatario en los siguientes casos:
 - a) Que se trate de una entrega de bienes destinados a otro Estado miembro exenta.
 - b) Que se trate de una operación cuyo destinatario sea el sujeto pasivo del Impuesto correspondiente a aquélla.
 - c) Que se trate de operaciones que se entiendan realizadas en el TAI y el empresario o profesional obligado a la expedición de la factura haya de considerarse establecido en dicho territorio.
- 6º. Domicilio fiscal del obligado a expedir la factura y del destinatario. Si este último es persona física no empresario o profesional no es necesario que conste el domicilio.
- 7º. Descripción de la operación, consignándose todos los datos necesarios para determinar la base imponible, incluyendo el precio unitario sin impuesto de la operación, así como cualquier descuento o rebaja no incluido en dicho precio unitario.

En relación con la descripción de la operación, la Dirección General de Tributos en contestación a la consulta de fecha 1 de octubre de 2002 (número 1470-02), señala que: "En las facturas en que se documenten las operaciones empresariales o profesionales deberá hacerse constar una descripción genérica de los bienes o servicios que constituyan el objeto de cada operación con el detalle suficiente para poder efectuar la correcta determinación de su naturaleza, cuantía y del tipo impositivo aplicable en el Impuesto sobre el Valor Añadido, sin que sea suficiente a tales efectos la simple alusión a los números de los albaranes expedidos con anterioridad.

No obstante, no existe obstáculo legal alguno para que la obligación de efectuar la descripción de los bienes y servicios, que constituyan el objeto de cada operación, se haga constar haciendo figurar los referidos datos en anexos de la factura que formen parte integrante de la misma".

Asimismo, en consulta de fecha 13 de febrero de 2002 (número 0235-02) indica que: "El apartado de descripción de las operaciones de las facturas expedidas por

la entidad consultante deberá ajustarse a lo regulado en el artículo 3º, apartado 1, número 3º del RD 2402/1985, no resultando ajustado a derecho la fórmula propuesta por dicha entidad de adjuntar a las facturas emitidas para sus asociados, las recibidas de los proveedores en cada operación respectiva, en las que sí se contiene una descripción detallada de dichas operaciones, conforme exige el citado precepto."

Bajo la vigencia del Reglamento, aprobado por el Real Decreto 1496/2003, en consulta de fecha 9 de febrero de 2004 (número 0231-04) la DGT señala que: "La factura de venta que expida la entidad consultante deberá contener, entre otros datos, una descripción de la operación realizada que comprenda una mención, al menos genérica, de los bienes entregados con el detalle suficiente para poder efectuar la correcta determinación de su naturaleza y cantidad."

Por último, en consulta de fecha 23 de marzo de 2004 (número 0694-04) este Centro Directivo indica que: "... en el supuesto de que para dar cumplimiento al requisito de la descripción de las operaciones que se documentan en la correspondiente factura se utilice la información contenida en los albaranes, en la citada factura se deberá hacer una mención a dicha circunstancia haciendo una referencia inequívoca al correspondiente albarán, el cual deberá conservarse debidamente anexo a dicha factura, puesto que dicho albarán, al servir como soporte documental de la descripción de las operaciones, debe considerarse que forma parte de la misma y, por tanto, debe estar sujeto a las mismas obligaciones de conservación establecidas para aquélla".

- 8º. El tipo o tipos impositivos aplicados a las operaciones. En caso de que se repercuta el recargo de equivalencia, éste también debe constar separadamente (artículo 159 LIVA).
- 9º. La cuota tributaria que, en su caso, se repercuta, que debe consignarse por separado.
- 10º. Cuando se trate de copias, se debe indicar su condición de tal.
- 11º. Si la operación está exenta, no sujeta o el sujeto pasivo es el destinatario de la operación, se debe incluir una referencia a las disposiciones correspondientes de la Sexta Directiva, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo a los preceptos de la Ley del Impuesto o indicación de las circunstancias anteriores.

Al margen de las menciones obligatorias antes indicadas, el Reglamento regula otras cuestiones directamente relacionadas con el contenido de las facturas, pudiendo destacarse las siguientes:

- 1º Se debe especificar por separado la parte de la base imponible correspondiente a cada una de las operaciones que se documenten en una misma factura cuando:
 - a) Se documenten operaciones que estén exentas o no sujetas y otras sujetas y no exentas.
 - b) Se incluyan operaciones en las que el sujeto pasivo sea su destinatario y otras en las que no se dé esta circunstancia.
 - c) Se comprendan operaciones sujetas a diferentes tipos.

- 2º En los supuestos de inversión del sujeto pasivo, la redacción al artículo 6.1. del Reglamento de facturación, con efectos desde 1 de enero de 2011, elimina la especialidad que existía en relación con las autofacturas que debían emitirse por este tipo de operaciones al suprimirse la obligación de expedir estas últimas.
- 3º 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 las operaciones en los casos en que dicha referencia sea relevante para la determinación del régimen de tributación correspondiente a las mismas.

Finalmente conviene aclarar que no es requisito necesario la firma del expedidor ni el lugar de expedición.

En el cuadro siguiente se describen esquemáticamente estos requisitos:

REQUISITOS FACTURA (ART. 6.1 y 6.3)	}	• Numeración correlativa y, en su caso, serie				
		• Fecha de expedición y, en su caso, de realización de la operación si es distinta a la de expedición				
		• Identificación de <table><tr><td>Expedidor</td><td>Nombre y apellidos</td></tr><tr><td>Destinatario</td><td>Razón o denominación social completa</td></tr></table>	Expedidor	Nombre y apellidos	Destinatario	Razón o denominación social completa
		Expedidor	Nombre y apellidos			
		Destinatario	Razón o denominación social completa			
		• Domicilio ⁽¹⁾				
		• NIF del destinatario				
		• NIF del expedidor				
		• Descripción de la operación				
		• Datos necesarios para determinar la base imponible				
• Tipo impositivo						
• Cuota						
• Operación exenta, no sujeta						

2.2 Excepciones al contenido general

- No es obligatorio consignar en la factura los datos de identificación del destinatario cuando éste no sea empresario o profesional y la contraprestación sea inferior a 100 euros, Impuesto sobre el Valor Añadido no incluido, y en los demás casos que autorice el Departamento de Gestión 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, incluso cuando el importe de la contraprestación sea igual o superior a 100 euros. El documento así expedido no tiene la consideración de factura a efectos de lo dispuesto en el artículo 97.uno de la Ley del Impuesto.
- El artículo 6.7 del Reglamento habilita al Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria a autorizar, previa solicitud de los

(1) No es necesario para destinatarios personas físicas no empresarios ni profesionales.

interesados, a que en las facturas no consten todos los requisitos que se regulan con carácter general en el artículo 6.1 del Reglamento, siempre que las operaciones se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto, con excepción de las entregas intracomunitarias exentas. Estas facturas sí tienen la consideración de factura a efectos de lo dispuesto en el artículo 97.uno de la Ley del Impuesto tal y como señala el artículo 6.9 de dicho Reglamento.

En estos casos, debe apreciarse por el citado Departamento que, de acuerdo con las prácticas comerciales o administrativas del sector, o bien por las condiciones técnicas de expedición de las facturas, existan dificultades para consignar los requisitos anteriormente mencionados.

Dichas facturas tienen un contenido mínimo:

- 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.
- El Reglamento en su artículo 11, también establece que se pueden incluir en una sola factura distintas operaciones realizadas en distintas fechas para un mismo destinatario, siempre que aquéllas se hayan efectuado dentro de un mismo mes natural. En este sentido, el Departamento de Gestión Tributaria ha denegado la autorización para agrupar en una factura semanal las operaciones realizadas en dicho período cuando las mismas comprendan días de distinto mes natural (ANEXO 20).

Deben ser expedidas como máximo el último día del mes natural en el que se hayan efectuado las operaciones que se documenten en ellas. Sin embargo, cuando el destinatario de éstas sea un empresario o profesional que actúe como tal, se realizará dentro del plazo de un mes a partir del citado día.

En todo caso, estas facturas deberán ser expedidas antes del día 16 del mes siguiente al período de liquidación del impuesto dentro del que se hayan realizado las operaciones.

2.3 Facturas con requisitos especiales.

- 1º. En las facturas expedidas por entregas ocasionales de medios de transporte nuevos exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido por destinarse a otro Estado miembro de la Comunidad Europea distinto de España, deben hacerse constar, además de los datos y requisitos generales del artículo 6.1 del Reglamento, 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.
- 2º. En las entregas de bienes subsiguientes realizadas en el marco de una operación triangular, el empresario o profesional que efectúa la adquisición intracomunitaria exenta y la entrega subsiguiente debe indicar en la factura que se trata de una operación triangular y consignar el NIF-IVA con el que realiza la adquisición

intracomunitaria exenta y la entrega subsiguiente y el NIF-IVA del destinatario de dicha entrega subsiguiente.

- 3º. Los empresarios o profesionales que deban efectuar el reintegro de las compensaciones agrícolas al adquirir los bienes o servicios a personas acogidas al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca deberán expedir un recibo por dichas operaciones, en el que deberán constar los datos o requisitos siguientes:
- 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.
 - 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.

- 4º. En las adquisiciones efectuadas a quienes no tengan la condición de empresarios o profesionales, los sujetos pasivos que apliquen el régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, deben expedir una factura de compra que deberá ir firmada por el transmitente y que contendrá los datos y requisitos generales de las facturas.

En las facturas que expidan los sujetos pasivos revendedores por las entregas sometidas al régimen especial no podrán consignar separadamente la cuota del IVA repercutida, y ésta deberá entenderse comprendida en el precio total de la operación. Los revendedores no podrán deducir las cuotas del impuesto soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de bienes que sean a su vez transmitidos por aquellos en virtud de entregas sometidas a este régimen especial.

En todo caso, en las facturas en las que se documenten operaciones a las que sea de aplicación este régimen especial deberá hacerse constar esta circunstancia.

- 5º. En las operaciones a las que resulte aplicable el régimen especial de las agencias de viajes, los sujetos pasivos no estarán obligados a consignar por separado en la factura que expidan la cuota repercutida, y el impuesto deberá entenderse, en su caso, incluido en el precio de la operación. No obstante, cuando dichas operaciones tengan como destinatarios a otros empresarios o profesionales que actúen como tales y comprendan exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas totalmente en el ámbito espacial del impuesto, se podrá hacer constar

en factura, a solicitud del interesado y bajo la denominación "cuotas de IVA incluidas en el precio", la cantidad resultante de multiplicar el precio total de la operación por seis y dividir por 100. Se admite la deducibilidad del 6% a tanto alzado en este supuesto.

En todo caso, en las facturas en las que se documenten operaciones a las que sea de aplicación este régimen especial deberá hacerse constar esta circunstancia.

- 6°. Los empresarios o profesionales que efectúen entregas de bienes en las que deba repercutirse el recargo de equivalencia deberán en todo caso expedir facturas separadas para documentar dichas entregas, consignando en ellas el tipo del recargo que se haya aplicado y su importe.

Los comerciantes minoristas acogidos al régimen especial del recargo de equivalencia que realicen simultáneamente actividades empresariales o profesionales en otros sectores de la actividad empresarial o profesional deberán tener documentadas en facturas diferentes las adquisiciones de mercaderías destinadas respectivamente a las actividades incluidas en dicho régimen y al resto de actividades.

- 7°. Respecto de la normativa precedente, se ha suprimido la obligación de expedir una factura (o "autofactura") en el caso de adquisiciones intracomunitarias. No obstante, tendrá la consideración de documento justificativo de la deducción la factura original expedida por quien realiza la entrega que da lugar a la adquisición intracomunitaria, siempre que dicha adquisición se recoja en la correspondiente autoliquidación y la factura original se anote en el Libro Registro de Facturas Recibidas.

- 8°. De acuerdo con el artículo 164.uno.3º de la Ley del IVA y el primer párrafo del artículo 6 del Reglamento de facturación, la normativa reguladora del régimen especial del grupo de entidades establece especificaciones en relación a las facturas que documenten las operaciones intragrupo que se realicen entre entidades que apliquen lo dispuesto en el artículo 163 sexies. cinco de la Ley del IVA.

Así, el apartado dos del artículo 61 quinquies del Reglamento del IVA establece que, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado dos del artículo 61 quáter, dichas facturas deberán cumplir, sin que sea aplicable la habilitación al Departamento de Gestión Tributaria para autorizar sobre su contenido del apartado 7, todos los requisitos que se establecen en el artículo 6 del Reglamento de facturación. No obstante, se expedirán obligatoriamente en una serie especial y, en la descripción de las operaciones, se deberá hacer constar tanto la base imponible que resulte de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 163 octies.uno de la Ley del Impuesto (coste de los bienes y servicios utilizados directa o indirectamente, total o parcialmente en su realización y por los cuales se haya soportado o satisfecho efectivamente el impuesto), como la que resultaría de la aplicación de lo dispuesto en los artículos 78 y 79 de la citada Ley, identificando la que corresponda a cada caso.

El apartado dos del artículo 61 quáter del Reglamento del Impuesto al que se ha hecho referencia en el anterior párrafo dispone que, si la factura documentase el ejercicio de la facultad de renuncia (que se efectuará operación por operación) a las exenciones que se establece en el artículo 163 sexies.cinco de la Ley del IVA, se hará constar una referencia a este último.

(El régimen especial del grupo de entidades es aplicable a las operaciones cuyo Impuesto se devengue a partir del 1 de enero de 2008 -disposición adicional séptima de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, BOE de 30 de noviembre-).

- 9º. Desde el 1 de enero de 2011, se suprime la obligación de expedir autofactura por parte de los destinatarios de las operaciones en las que fueron sujetos pasivos del Impuesto por inversión, de acuerdo con los artículos 84.Uno.2º y 3º y 140 quinquies de la Ley del IVA.

Tendrá la consideración de documento justificativo de la deducción, la factura original que cumpla los requisitos recogidos en el artículo 226 de la Directiva 2006/112/CE cuando quien realice la entrega de bienes o la prestación de servicios esté establecido en la Comunidad, o el justificante contable cuando quien la realice sea un empresario o profesional no establecido en la Comunidad.

2.4 Moneda, lengua y duplicados de los documentos de facturación.

El Reglamento establece que los importes que figuran en las facturas o documentos sustitutivos podrán expresarse en cualquier moneda, a condición de que el importe del impuesto que se repercute, se exprese en euros, a cuyo efecto se utilizará el tipo de cambio vendedor, fijado por el Banco Central Europeo, que esté vigente en el momento del devengo del impuesto.

Las facturas o documentos sustitutivos pueden expedirse en cualquier lengua. No obstante, la Administración tributaria cuando lo considere necesario a los efectos de cualquier actuación dirigida a la comprobación de la situación tributaria del empresario o profesional o sujeto pasivo, podrá exigir una traducción al castellano, o a cualquier otra lengua oficial en España de las facturas expedidas en una lengua no oficial que correspondan a operaciones efectuadas en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido, así como de las recibidas por los empresarios o profesionales o sujetos pasivos establecidos en dicho territorio.

También el Reglamento de facturación regula que los empresarios y profesionales sólo pueden expedir un original de cada factura o documento sustitutivo.

La expedición de duplicados únicamente será admisible en los siguientes casos:

- Cuando en una entrega de bienes o prestaciones de servicios haya varios destinatarios. En este caso se debe consignar en el original y en cada uno de los duplicados, la parte de base imponible y la cuota repercutida a cada uno de ellos.
- En el supuesto de pérdida del original.

En los ejemplares de las facturas así expedidas se debe hacer constar la mención de "duplicados".

2.5 Acuerdos del Departamento de Gestión relativos al contenido de las facturas.

El artículo 6.7 del Reglamento de facturación habilita al Departamento de Gestión Tributaria a autorizar, previa solicitud de los interesados, a que en las facturas no consten todos los requisitos que se recogen en el artículo 6.1 del citado Reglamento siempre y cuando las operaciones que se documenten se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto, con excepción de las entregas intracomunitarias exentas.

Las autorizaciones del Departamento de Gestión por las que se expiden facturas al amparo del artículo 6.7 del Reglamento, exclusivamente se conceden a aquellas empresas o sectores empresariales que, en función de las prácticas comerciales del sector o por problemas técnicos, tienen dificultades para hacer constar en la factura "alguna" de las menciones del apartado 1 del artículo 6. En este sentido conviene precisar que los datos mínimos recogidos en el artículo 6.7 son simplemente un mínimo de la factura, por lo que difícilmente se puede proceder a autorizar una factura con esas mínimas menciones, ya que las facturas expedidas al amparo del artículo 6.7, previa autorización del Departamento de Gestión, habilitan al destinatario a ejercer el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, conforme a lo dispuesto en el artículo 97.uno de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Entre los acuerdos de dicho Departamento cabe destacar los siguientes:

- Se ha autorizado a los bancos y cajas de ahorro (socios de la AEB y CECA, respectivamente) a que no se consigne en las facturas que expidan, en las operaciones sujetas y no exentas con sus clientes, el requisito de la numeración, y a que no se consigne además del requisito anterior, el NIF del destinatario en las operaciones no sujetas o sujetas pero exentas de IVA, siempre que conste el número de cuenta que permita su identificación.
- Existen autorizaciones para no consignar en las facturas el precio unitario en relación con los servicios de telecomunicaciones y servicios por vía electrónica a través del teléfono.
- Los acuerdos por los que se autorizaron a consignar la expresión "IVA incluido", en vez de la cuota repercutida separadamente, de acuerdo con el Real Decreto 2402/1985, han estado vigentes hasta el 30 de junio de 2004, sin perjuicio de la posibilidad de solicitar nuevamente la concesión de dicha autorización. En este sentido se autorizó a CAMPSA, a las compañías beneficiarias del proceso de escisión de dicha Sociedad y a otras compañías del sector que lo solicitaron para hacer constar la expresión "IVA incluido" en las facturas que expidieran y en las que se documentaban los servicios prestados a través de las estaciones de servicio de sus respectivas redes, siempre que éstas actuaran en nombre y por cuenta de aquéllas (ANEXO 9). De acuerdo con la Disposición transitoria única del vigente Reglamento de facturación se ha autorizado nuevamente a consignar la expresión "IVA incluido" a estas entidades. Asimismo, aplicando criterios de homogeneidad también se ha concedido la anterior autorización en el caso que la solicitante actúe como "Estación de servicio libre" (aquella que no tiene suscrito pacto de suministro en exclusiva y abanderamiento con ningún operador).

En estos acuerdos del Departamento, con el objeto de que los destinatarios de las operaciones tengan conocimiento de que las facturas así expedidas son plenamente válidas a efectos tributarios, se sugiere que en las mismas se haga constar que se han expedido al amparo de una autorización del Departamento de Gestión Tributaria, en base al artículo 6.7 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación. También se informa que una copia del acuerdo debe estar a disposición de los destinatarios de las facturas expedidas al amparo del mismo.

- Se ha denegado la autorización para que, en las facturas de contraprestación superior a 100 euros, no consten obligatoriamente los datos del destinatario, cuando éste sea persona física no actuando como empresario o profesional y se niegue a facilitarlos (ANEXO 16).
- Se ha autorizado a la entidad Sociedad Estatal Correos y Telégrafos S.A. (ANEXO 8) para que en la venta de sellos de correos se pueda expedir y entregar una factura completa sin que en la misma conste alusión alguna al Impuesto sobre el Valor Añadido debido a que, tras la modificación del artículo 20.uno.1º de la Ley del Impuesto que regula la exención aplicable a los servicios públicos prestados, sólo quedan exentos los servicios reservados en exclusiva al operador, por lo que resulta imposible en el momento de la venta de los sellos conocer "a priori" tanto si los sellos van a ser utilizados por el adquirente para pagar un posterior servicio postal, como si ese eventual servicio postal va a estar o no exento en el Impuesto sobre el Valor Añadido, dependiendo de si está o no reservado en exclusiva al operador (en esencia, Correos tiene reservado en exclusiva el transporte de los envíos de cartas y tarjetas postales de hasta 50 gramos fuera del territorio municipal donde haya tenido lugar su admisión).

Asimismo, se indica que la correcta repercusión y deducibilidad del Impuesto podrá justificarse, utilizando un cálculo que permita determinar un "forfait" o porcentaje de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas que deberán ser objeto de declaración en cada período de liquidación y que a su vez constituya el Impuesto deducible para los empresarios o profesionales que han satisfecho los servicios postales, todo ello de acuerdo con lo establecido por la Dirección General de Tributos en su consulta vinculante V1274-06 de 30 de junio de 2006.

Otro acuerdo en términos similares se ha realizado para la venta de estampillas y otros tipos de franqueo.

Por último, la Dirección General de Tributos, en informe de fecha 27 de enero de 2004, interpretando conjuntamente los artículos correspondientes a la Sexta Directiva y el artículo 6.7 del Reglamento de facturación, determina que el Departamento de Gestión Tributaria se encuentra habilitado para exonerar también el requisito de incluir en la factura una referencia a que la operación está exenta o no sujeta o de que el sujeto pasivo del impuesto es el destinatario de la operación, previsto en el artículo 6.3 de dicho Reglamento. En este sentido, se ha autorizado a los bancos y cajas de ahorro (socios de la AEB y CECA, respectivamente) a la no consignación en las facturas de este requisito.

3. EXPEDICIÓN DE DOCUMENTOS SUSTITUTIVOS DE LAS FACTURAS O TIQUES.

3.1 Requisitos generales para expedir tiques en lugar de facturas.

El Reglamento, en su artículo 4, contempla la posibilidad de que la obligación de expedir factura puede ser cumplida mediante la expedición de tiques. Para ello, se tienen que cumplir los dos requisitos siguientes.

1º. El importe de la operación debe ser igual o inferior a 3.000 euros, IVA incluido.

2º. Debe tratarse de una de las operaciones recogidas en el cuadro siguiente:

DOCUMENTO
SUSTITUTIVO
(Tiques)
Art. 4
Operaciones
≤ 3000 euros.

- a) Ventas al por menor.
- b) Ventas o servicios en ambulancia.
- c) Ventas o servicios a domicilio del consumidor.
- d) Transporte de personas y sus equipajes.
- e) Servicios de hostelería y restauración y suministros de comidas y bebidas 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) Autorización Departamento de Gestión Tributaria.

A estos efectos se consideran ventas al por menor las entregas de bienes muebles corporales o semovientes, incluso las realizadas por los fabricantes o elaboradores del producto, cuando el destinatario no actúe como empresario o profesional, sino como consumidor final. No se consideran 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.

En este punto cabe reiterar que en los supuestos de expedición obligatoria de factura (artículo 2.2 y 3 del Reglamento) no es posible la expedición de un tique.

En ningún caso los documentos sustitutivos o tiques dan derecho a la deducción de las cuotas del impuesto soportado, de acuerdo con el artículo 97. uno de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

3.2 Contenido de los documentos sustitutivos o tiques.

Sin perjuicio de los datos o requisitos que puedan resultar obligatorios a otros efectos y de la posibilidad de incluir cualesquiera otras menciones, todos los tiques y sus copias contendrán los siguientes datos o requisitos:

1º. Número y, en su caso, serie. La numeración de los tiques dentro de cada serie será correlativa.

Se pueden expedir tiques con series diferentes, entre otros casos, en los siguientes:

- Cuando el obligado a su expedición cuente con varios establecimientos desde los que efectúe sus operaciones.
- Cuando el obligado a su expedición realice operaciones de distinta naturaleza.
- Los rectificativos.
- Los expedidos por los destinatarios de las operaciones o por terceros, para cada uno de los cuales deberá existir una serie distinta.

Por otra parte, será obligatoria la utilización de series separadas cuando el empresario o profesional expida tiques y facturas para documentar las operaciones efectuadas en un mismo año natural.

2º. Número de Identificación Fiscal, así como nombre y apellidos, razón o denominación social completa del obligado a su expedición.

3º. Tipo aplicado o la expresión "IVA incluido".

4º. Contraprestación total.

La Dirección General de Tributos, en consulta de 13 de enero de 1998 (número 0016-98), señala que: "Cuando concurren las circunstancias reguladas en el artículo 4º apartado 2 del Real Decreto 2402/1985, las citadas facturas podrán ser sustituidas por talonarios de vales numerados o, en su defecto, tickets, expedidos por máquinas registradoras.

.....

Las facturas o, en su caso, los vales o tickets deberán expedirse por cada una de las prestaciones de servicios efectuados y no por el conjunto de las operaciones realizadas en el día... deberán estar numerados correlativamente siendo indiferente, a estos efectos, que el número de factura correspondiente a la primera operación efectuada en el ejercicio sea el inmediato siguiente al último servicio prestado en el ejercicio precedente.

No obstante, por regla general en cada ejercicio se inicia una nueva numeración correlativa haciendo mención al año a que se refiere la misma."

3.3 Acuerdos del Departamento de Gestión.

El artículo 4.1 del Reglamento de facturación permite a numerosos sectores económicos expedir tiques para documentar sus operaciones. Asimismo, dicho precepto dispone que el Departamento de Gestión Tributaria podrá autorizar la expedición de tiques en relación con sectores empresariales o profesionales o empresas determinadas, con el fin de evitar perturbaciones en el desarrollo de actividades empresariales o profesionales.

Existen numerosas actividades no citadas expresamente por la norma que se han beneficiado, previa solicitud, de autorizaciones del Departamento para expedir tiques en lugar de facturas: entrada a espectáculos deportivos, servicios de fotocopias (ANEXO 13), entradas a salas cinematográficas y museos, servicio de reparación de calzado, servicios de alquiler de hamacas y sombrillas en la playa, maquilladores y esteticistas, la actividad de explotación de una tómbola, de una máquina colocada en un recinto ferial, prestación de servicios de Internet y juegos de ordenador, explotación de parques infantiles (ANEXO 14), explotación de exposiciones de esculturas, realización de visitas guiadas turísticas y culturales, servicios de alquiler de bicicletas, triciclos y ciclomotores, servicios de lavado y engrase de vehículos, así como en los servicios de reparación de artículos de joyería, relojería, platería, y bisutería, y en la comercialización de tarjetas turísticas que engloba la prestación de diferentes servicios.

Entre los sectores de actividad a los que se ha negado la posibilidad de documentar las operaciones mediante tiques pueden citarse los siguientes: servicios de televisión por cable, gimnasios (ANEXO 15), servicios de Inspección Técnica de Vehículos y alquiler de cajas de seguridad, servicios de escuelas de quiromasaje, servicios de una explotación cinegética intensiva deportiva, servicios de tratamiento del tabaquismo, servicios veterinarios, servicios médicos, ventas realizadas por las oficinas de farmacia, etc.

En la determinación del criterio para autorizar o denegar la expedición de tiques en lugar de facturas se ha sopesado, por una parte, la voluntad de no perturbar el normal desarrollo de la actividad del sujeto pasivo, en función de los medios de los que disponga; por otra parte, la necesidad de garantizar que queden mínimamente documentadas las operaciones del sujeto pasivo para facilitar la comprobación de su situación tributaria y, por último, la trascendencia que, para la justificación de deducciones en otros impuestos (IRPF) pueda tener la factura. Por ejemplo, se ha denegado la autorización en el caso de los servicios de identificación animal prestados a ganaderos, así como en el caso de entregas de bienes o prestación de servicios realizadas para agricultores y ganaderos sometidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Asimismo, una vez más, debe destacarse que en los acuerdos de autorización dictados por el Departamento se hace referencia siempre a la obligación de expedir factura y copia de ésta en todo caso en las operaciones contempladas en los apartados 2 y 3 del artículo 2 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, en particular, en aquéllas en que el destinatario sea un empresario profesional que actúe como tal, con independencia del régimen de tributación al que se encuentre acogido el empresario o profesional que realice la operación, así como en las que el destinatario así lo exija para el ejercicio de cualquier derecho de naturaleza tributaria.

4. EXPEDICIÓN Y REMISIÓN DE LAS FACTURAS O DOCUMENTOS SUSTITUTIVOS.

4.1 Medios y plazos de expedición y remisión.

Las facturas o documentos sustitutivos podrán ser expedidos por cualquier medio, en papel o soporte electrónico, que permita la constatación de su fecha de expedición, su consignación en el Libro Registro de facturas expedidas y su adecuada conservación.

En cuanto a los plazos de expedición, las facturas o documentos sustitutivos deben expedirse en el momento de realizarse la operación. No obstante, cuando el destinatario de la operación sea un empresario o profesional que actúe como tal, deberán expedirse dentro del plazo de un mes desde que se realizó la misma.

En todo caso deberán ser expedidos antes del día 16 del mes siguiente al período de liquidación del IVA en el curso del cual se hayan realizado las operaciones. Este plazo también rige para las facturas recapitulativas.

Por otro lado, se establece en el Reglamento de facturación la obligación de remitir los originales de las facturas o documentos sustitutivos, por los obligados a su expedición, a los destinatarios de las operaciones que en ellos se documenten.

Esta obligación de remisión deberá cumplirse en el mismo momento de su expedición o bien, cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal, en el plazo de un mes a partir de la fecha de su expedición.

A los efectos del Reglamento de facturación, las operaciones se entenderán realizadas en la fecha en que se haya producido el devengo del impuesto correspondiente a las mismas.

El cuadro siguiente resume los distintos plazos de expedición y envío de las facturas en función de la condición del destinatario o de la naturaleza de las operaciones:

	PLAZO DE EXPEDICIÓN	PLAZO DE ENVÍO
Destinatario no empresario o profesional	Al realizar la operación	Al realizar la operación
Destinatario empresario o profesional	Un mes desde la realización de la operación (1)	Un mes desde su expedición
Facturas que agrupan las operaciones mensuales correspondientes a un mismo destinatario (Art. 11)		
a) Destinatario no empresario o profesional	Como máximo, último día del mes natural en que se realicen las operaciones (1)	En el momento de expedición
b) Destinatario empresario o profesional	Un mes desde el último día del mes natural anterior (1)	Un mes desde su expedición

(1) En todo caso, deberán ser expedidas antes del día 16 del mes siguiente al período de liquidación. Antes sólo operaciones intracomunitarias.

4.2 Formas de remisión

Las facturas o documentos sustitutivos pueden ser remitidos por cualquier medio y, en particular, por medios electrónicos siempre que el destinatario haya dado su consentimiento expreso de forma verbal o escrita y los medios electrónicos utilizados en la transmisión garanticen la autenticidad del origen y la integridad de su contenido.

A estos efectos se entiende por remisión por medios electrónicos la transmisión o puesta a disposición del destinatario por medio de equipos electrónicos de tratamiento, incluida la compresión numérica, y almacenamiento de datos, utilizando el teléfono, la radio, los medios ópticos u otros medios magnéticos.

De acuerdo con lo dispuesto en la Disposición final novena de la Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público a partir del 31 de julio de 2009 la presentación de facturas electrónicas será obligatoria en la contratación con el sector público estatal para las sociedades que no puedan presentar cuentas de pérdidas y ganancias abreviadas.

Por otra parte, el apartado 4 de la citada Disposición adicional novena fija como fecha límite el 31 de octubre de 2010 para que el uso de la factura electrónica sea obligatorio en todos los contratos del sector público estatal; no obstante, en los contratos menores, la utilización de la factura electrónica será obligatoria cuando así se establezca expresamente.

La Orden EHA/962/2007, de 10 de abril, regula los aspectos relativos a la remisión de facturas electrónicas y documentos sustitutivos.

La garantía de la autenticidad del origen y de la integridad del contenido de las facturas o documentos sustitutivos que se hayan remitido por medios electrónicos se acreditará por alguna de las siguientes formas:

- Mediante una firma electrónica avanzada.
- Mediante un acuerdo de intercambio electrónico de datos (EDI).
- Mediante elementos propuestos a tal fin por los interesados siempre que sean establecidos o residentes en España, una vez autorizados por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria.

En el supuesto de que las facturas o documentos sustitutivos electrónicos hayan sido remitidos desde terceros países, deben cumplir los mismos requisitos que se exigen a las facturas electrónicas expedidas y remitidas en territorio español, a los efectos de garantizar la autenticidad del origen y la integridad del contenido.

Finalmente, la Orden PRE/2971/2007, de 5 de octubre, sobre la expedición de facturas por medios electrónicos cuando el destinatario de las mismas sea la Administración General del Estado u organismos públicos vinculados o dependientes de aquélla y sobre la presentación ante la Administración General del Estado o sus organismos públicos vinculados o dependientes de facturas expedidas entre particulares (BOE de 15 de octubre), con la finalidad de garantizar la homogeneidad en el funcionamiento de la Administración General del Estado y sus organismos públicos vinculados o dependientes aborda, por un lado, la forma de prestación del consentimiento por aquellos Departamentos

ministeriales u organismos que opten por consentir la remisión electrónica de las facturas de las que sean destinatarios y por otro, las condiciones técnicas de la remisión de las facturas electrónicas destinadas a la Administración General del Estado o sus organismos públicos vinculados o dependientes (dichas condiciones técnicas también se aplicarán a las facturas que emitan en soporte electrónico las Administraciones Públicas incluidas en el ámbito de aplicación de esta Orden).

5. FACTURAS O DOCUMENTOS SUSTITUTIVOS RECTIFICATIVOS.

El Real Decreto 87/2005, de 31 de enero, modificó los artículos 4 y 13 del Reglamento de facturación, fundamentalmente para aclarar el contenido del artículo 13 debido a las dificultades de aplicación que surgieron tras la aprobación del mismo, en materia de documentos rectificativos. Hay que resaltar que, de acuerdo con lo dispuesto en la disposición transitoria segunda del mismo, la regulación que se hace de las facturas y documentos sustitutivos rectificativos es aplicable a los documentos expedidos a partir de 1 de enero de 2004.

5.1 Supuestos de rectificación.

Se deben expedir facturas o documentos sustitutivos rectificativos:

- 1º Cuando la factura o documento sustitutivo original no cumpla alguno de los requisitos establecidos como obligatorios en los artículos 6 ó 7 del Reglamento de facturación, respectivamente.
- 2º Cuando las cuotas repercutidas se hubiesen determinado incorrectamente
- 3º Cuando se produzcan las circunstancias que, de acuerdo con el artículo 80 de la Ley, den lugar a la modificación de la base imponible.

Los supuestos concretos de modificación de base imponible que implican rectificación de facturas recogidos en la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido son:

- Devolución de envases y embalajes susceptibles de reutilización.
- Descuentos y bonificaciones otorgados después de realizarse las operaciones.
- Cuando por resolución firme, judicial o administrativa, o con arreglo a derecho o a los usos de comercio queden sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas o se altere el precio después de realizarse la operación.
- Si resulta aplicable la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal (Disposición transitoria primera de la Ley 22/2003, Disposición adicional segunda de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre):
 - Cuando el destinatario no haya efectuado el pago de las cuotas repercutidas y se dicte auto de declaración de concurso con posterioridad al momento de devengarse la operación podrá reducirse la base imponible con los requisitos dispuestos en la normativa.

- Cuando se acuerde la conclusión del concurso por las causas expresadas en el artículo 176.1 apartados 1º (auto firme de la Audiencia Provincial que revoque en apelación el auto de declaración de concurso), 3º (pago o consignación de la totalidad de los créditos reconocidos o la íntegra satisfacción de los acreedores por cualquier otro medio) y 5º (resolución firme que acepte el desistimiento o la renuncia de la totalidad de los acreedores reconocidos) de la citada Ley 22/2003, el acreedor que hubiera modificado la base imponible deberá modificarla nuevamente al alza mediante la emisión de una factura rectificativa. (NOTA: lo dispuesto en el citado artículo 176.1.5º será aplicable, con adaptaciones, a los procedimientos concursales en tramitación a la entrada en vigor de la Ley 22/2003 -1 de septiembre de 2004-).
- Cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables la base imponible podrá reducirse con los requisitos dispuestos en la normativa.

En relación a las operaciones cuyo devengo se produzca a partir del uno de enero de 2004 (Disposición adicional segunda de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre), practicada la reducción de la base imponible, se volverá a modificar al alza si el sujeto pasivo obtuviese el cobro total o parcial de la contraprestación y el destinatario no actúa como empresario o profesional. Por otra parte, si se desiste de la reclamación judicial al deudor, se deberá modificar nuevamente la base imponible al alza mediante la emisión en un plazo de un mes a contar desde el desistimiento de una factura rectificativa.

Con efectos desde el 14 de abril de 2010 el artículo 7 del Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo modifica los apartados cuatro y cinco del artículo 80 de la Ley del IVA.

De acuerdo con la nueva redacción, a la condición para que un crédito se considere total o parcialmente incobrable de que el sujeto pasivo haya instado su cobro mediante reclamación judicial al deudor, se añade la alternativa del requerimiento notarial al mismo (sustituidos cuando se trate de créditos adeudados por Entes públicos por una certificación expedida por el órgano competente).

En relación con lo anterior, si el sujeto pasivo, con posterioridad al requerimiento notarial efectuado llega a un acuerdo de cobro con el deudor, deberá modificar nuevamente la base imponible al alza mediante la expedición en el plazo de un mes a contar desde el acuerdo de cobro de una factura rectificativa.

- Cuando se fije el importe de la contraprestación provisionalmente por no resultar conocido en el momento del devengo del Impuesto.

Únicamente tendrán la consideración de facturas rectificativas aquellas que se expidan por los motivos anteriormente citados. Sin embargo, pueden existir otras situaciones en que sea necesario modificar o anular el documento de facturación expedido al realizar la operación. En estos casos, se podrá expedir un nuevo documento que modifique o anule el anterior, pero, de acuerdo con el Reglamento de facturación, no tendrá la consideración de rectificativo. En particular, el artículo 13.6 del Reglamento aclara que no tendrán la consideración de facturas rectificativas las que se expidan en sustitución de documentos sustitutivos expedidos con anterioridad, siempre que los documentos

sustitutivos expedidos en su día cumplieren los requisitos establecidos en el artículo 7 del Reglamento de facturación.

5.2 Requisitos generales de las facturas de rectificación.

La rectificación se debe realizar mediante la expedición de una nueva factura o documento sustitutivo en el que consten los datos identificativos de la factura o documento sustitutivo rectificado y la rectificación efectuada.

Se podrá efectuar la rectificación de varias facturas o documentos sustitutivos en un único documento de rectificación, siempre que se identifiquen todas las facturas o documentos sustitutivos rectificados.

La factura o documento sustitutivo rectificativo debe cumplir los requisitos que se establecen como obligatorios con carácter general en los artículos 6 y 7 del Reglamento.

Asimismo, si el documento rectificativo se expide como consecuencia de la rectificación de la repercusión del impuesto y ésta obliga a la presentación de una declaración-liquidación extemporánea o se puede sustanciar a través de una solicitud de devolución de ingresos indebidos, se debe indicar además, el período o períodos de declaración-liquidación en el curso del cual se realizaron las operaciones.

Por otra parte, se aclara que cuando lo que se expida sea una factura rectificativa, la base imponible y la cuota se pueden consignar bien indicando directamente el importe de la rectificación, sea el resultado positivo o negativo, o bien tal y como queden tras la rectificación efectuada, siendo obligatorio en este último caso señalar el importe de la rectificación. En el supuesto de que se expida un documento sustitutivo rectificativo, el tipo y la contraprestación total deben señalar la rectificación efectuada, bien indicándose directamente el importe de la rectificación, bien tal y como quedan tras la rectificación efectuada, señalando en este caso el importe de la rectificación.

En todas las facturas y documentos sustitutivos rectificativos se hará constar su condición de documento rectificativo y la descripción de la causa que motiva la rectificación.

5.3 Excepciones y particularidades.

- 1º Cuando la modificación de la base imponible sea consecuencia de la devolución de mercancías o de envases y embalajes y por la operación en la que se entregaron se hubiese expedido factura o documento sustitutivo, no será necesaria la expedición de una factura o documento sustitutivo rectificativo, sino que se podrá practicar la rectificación en la factura que se expida por una operación posterior que tenga el mismo destinatario siempre que el tipo impositivo aplicable a todas las operaciones sea el mismo, con independencia de que el resultado sea positivo o negativo.
- 2º Cuando la modificación de la base imponible tenga su origen en la concesión de descuentos o bonificaciones por volumen de operaciones (rappels), no será necesaria la especificación de las facturas o documentos sustitutivos rectificadas, y bastará la simple determinación del período a que se refieran.

- 3° Tampoco será necesario especificar las facturas o documentos sustitutivos rectificadas, bastando la simple determinación del período a que se refieran, en aquellos supuestos que autorice el Departamento de Gestión Tributaria.

La Dirección General de Tributos en consulta vinculante de 23 de febrero de 2005 (número V0270-05) indica que:

Puesto que la entidad consultante tiene como objeto social la venta de productos alimenticios y bebidas en máquinas expendedoras y que dicha entidad recibe devoluciones de productos que en las máquinas expendedoras de los hoteles quedan al final de la temporada de verano como género no usado, y no vuelve a suministrar dichos productos hasta el verano siguiente, dado que la mayoría de los hoteles cierran en invierno, la misma, "no podrá acogerse a lo previsto en el segundo párrafo del apartado 2 del artículo 13 anteriormente citado, ya que, de acuerdo con los términos de su escrito de consulta, no hay previsto un posterior suministro en cuya facturación se pueda documentar la devolución de productos. En consecuencia, habrá de expedirse factura rectificativa..."

5.4 Plazo de rectificación.

La rectificación deberá efectuarse inmediatamente después de advertirse la circunstancia que la motiva y, en cualquier caso, antes de que transcurran cuatro años desde el momento en que se devengó el impuesto o, en su caso, de la fecha en que se hayan producido las circunstancias que dan lugar a la modificación de la base imponible del IVA.

5.5 Cuotas impositivas que no pueden ser objeto de rectificación. (Artículo 89.Tres LIVA)

- Cuando la rectificación no esté motivada por las causas de modificación de la base imponible, implique un aumento de las cuotas repercutidas y los destinatarios de las operaciones no actúen como empresarios o profesionales, salvo en supuestos de elevación legal de los tipos impositivos, en que la rectificación podrá efectuarse en el mes en que tenga lugar la entrada en vigor de los nuevos tipos impositivos y en el siguiente.
- Cuando sea la Administración tributaria la que ponga de manifiesto, a través de las correspondientes liquidaciones, cuotas impositivas devengadas y no repercutidas mayores que las declaradas por el sujeto pasivo y la conducta de éste sea constitutiva de infracción tributaria.

5.6 Acuerdos del Departamento de Gestión Tributaria sobre rectificación de facturas.

Al amparo del Real Decreto 2402/1985 se realizaron distintos acuerdos, algunos de los cuales siguen teniendo plena vigencia con el actual Reglamento. De entre los mismos cabe señalar que en los casos de incorrecta fijación de precios o descuentos, se ha denegado la posibilidad de que en la factura de rectificación no se especifique la factura rectificada.

Con la entrada en vigor del Reglamento de facturación aprobado por el Real Decreto 1496/2003, se recibieron numerosas solicitudes de autorización basadas en las dificultades de cumplimiento del artículo 13, referidas muchas de ellas a la imposibilidad de emitir notas de abono, y a los problemas para identificar los documentos que se rectifican en el supuesto de devolución de mercancías. Estas dificultades se solventaron a través del Real Decreto 87/2005, de 31 de enero.

Así, en el supuesto de devoluciones de mercancías, se ha denegado la autorización para expedir facturas rectificativas sin que se identifiquen las facturas rectificadas en la actividad de comercialización de detergentes y productos de tocador.

Por otra parte, se ha denegado la autorización para expedir facturas rectificativas por devoluciones bastando únicamente la mención a la última factura emitida al cliente al no corresponderse con lo dispuesto en la norma habilitante (artículo 13.4: identificación en la factura rectificativa del período de tiempo en que se realizaron las operaciones objeto de devolución).

Ya al amparo del vigente Reglamento de facturación, se ha autorizado en el caso de descuentos por incumplimiento de la calidad del servicio del suministro eléctrico a no especificar los datos identificativos de las facturas rectificadas, bastando la simple determinación del período a que se refieran. (ANEXO 21)

Asimismo, se ha autorizado lo anterior con determinados requisitos, en el supuesto de devoluciones de productos suministrados bajo la vigencia de un contrato administrativo de suministro ante, entre otras, la dificultad de aplicar la alternativa prevista en el artículo 13.2 del Reglamento de facturación, al impedir la normativa reguladora del contrato efectuar la rectificación en una factura posterior si la devolución se corresponde con un contrato administrativo anterior.

También se ha autorizado a expedir facturas rectificativas al final de la vida de un contrato de renting incluyendo las modificaciones que se hayan producido durante todo el período de vigencia del mismo.

6. OBLIGACIÓN DE CONSERVAR LOS DOCUMENTOS DE FACTURACIÓN.

6.1 Obligación de conservar los documentos.

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece en la letra e) del apartado 2 del artículo 29, respecto de los obligados tributarios, la obligación de conservar las facturas, documentos y justificantes que tengan relación con sus obligaciones tributarias.

Asimismo, la Ley del IVA, en su artículo 165.uno (redacción dada por el artículo 79.once de la Ley 39/2010 de Presupuestos Generales del Estado para el año 2011) establece que las facturas recibidas, los justificantes contables y las copias de las facturas expedidas, deberán conservarse, incluso por medios electrónicos, durante el plazo de prescripción del Impuesto.

Se entiende por justificante contable cualquier documento que sirva de soporte a la anotación contable de la operación cuando quién la realice sea un empresario o profesional no establecido en la Comunidad.

Cuando los documentos se refieran a adquisiciones por las cuales se haya soportado o satisfecho cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuya deducción esté sometida a un período de regularización, deberán conservarse durante el período de regularización correspondiente a dichas cuotas y los cuatro años siguientes.

De acuerdo con lo dispuesto en el Reglamento de facturación, los empresarios y profesionales deben conservar durante el plazo previsto en la Ley General Tributaria, los siguientes documentos:

- a) Las facturas y documentos sustitutivos recibidos.
- b) Las copias o matrices de las facturas expedidas y las copias de los documentos sustitutivos expedidos.
- c) Las facturas originales o los justificantes contables de la operación expedidos por quien realice la entrega de bienes o la prestación de servicios en los supuestos de inversión del sujeto pasivo.
- d) Los recibos justificativos del reintegro de la compensación del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, tanto el original por parte del expedidor, como la copia por el titular de la explotación.
- e) Los documentos acreditativos del pago del Impuesto a la importación.

La obligación también alcanza a los empresarios o profesionales acogidos a los regímenes especiales del IVA, y a quien sin ser empresario o profesional es sujeto pasivo del impuesto. En este último caso, la obligación alcanza únicamente a los documentos citados en el párrafo c).

La obligación de conservación se refiere a los documentos recibidos en el formato y soporte original en el que hubieran sido remitidas. No obstante los artículos 7 y 8 de la orden EHA/962/2007 admiten las siguientes posibilidades de conversión:

- a) El destinatario puede proceder a la digitalización certificada de los documentos recibidos en papel que tengan el carácter de originales, siempre que el proceso de digitalización, que puede realizarse por el propio obligado tributario o por un tercero, se haga de acuerdo con lo previsto en el artículo 7 de la orden. En todo caso, será necesario utilizar un software de digitalización homologado por el Director del Departamento de Informática Tributaria.

El procedimiento de digitalización certificada también puede utilizarse respecto del resto de los documentos a que se refiere el artículo 19.1 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

(En relación a lo anterior, de acuerdo con lo previsto en la disposición final primera de la Orden EHA/962/2007, se ha dictado la Resolución de 24 de octubre de 2007,

de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre procedimiento para la homologación de software de digitalización -BOE de 1 de noviembre-).

- b) Cuando los documentos sean remitidos por medios electrónicos y firmados con firma electrónica avanzada, los destinatarios que lo deseen, después de verificar la firma, pueden conservarlos de forma impresa en papel. La conversión de soporte podrán realizarla mediante la correspondiente opción de software que permita la impresión a papel, junto con los contenidos del documento, de dos conjuntos de códigos PDF-417, considerados como dos marcas gráficas de autenticidad, de acuerdo con establecido en el artículo 8 de la orden.

La obligación de conservación se puede cumplir por un tercero, que actuará en nombre y por cuenta del empresario o profesional o sujeto pasivo el cual será el responsable del cumplimiento de la obligación. Cuando el tercero no esté establecido en la Comunidad Europea, salvo que se encuentre establecido en Canarias, Ceuta o Melilla o en un país con el que exista un instrumento jurídico relativo a la cooperación administrativa en el ámbito del IVA (en la actualidad, el único país con el que existe un acuerdo de este tipo es Noruega), debe existir autorización por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. En este sentido, de acuerdo con la Instrucción 5/2004, de 1 de junio, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria se concreta que la concesión de dicha autorización corresponde al Departamento de Gestión Tributaria.

6.2 Formas de conservación.

La Ley 37/1992 prevé la posibilidad de que las facturas recibidas, los justificantes contables y las copias de las facturas expedidas, pueden conservarse por medios electrónicos.

Cuando el sujeto pasivo conserve por medios electrónicos las facturas expedidas o recibidas, deberá garantizarse a la Administración tributaria tanto el acceso en línea a las facturas como su carga remota y utilización, con independencia del lugar en que se conserven.

De acuerdo con el Reglamento de facturación, todos los documentos, tanto los recibidos como los expedidos, deben conservarse de forma que se garantice el acceso a ellos por parte de la Administración tributaria sin demora. Esta obligación podrá cumplirse, además de en papel, mediante la utilización de medios electrónicos. En este caso la conservación se debe efectuar de manera que se asegure su legibilidad en el formato original en el que se hayan recibido o remitido de forma que garanticen la autenticidad de su origen y la integridad de su contenido. A estos efectos, la Administración tributaria puede exigir en cualquier momento al remitidor o al receptor de los documentos su transformación en lenguaje legible.

Se entenderá por acceso completo el que permita la consulta directa de todos y cada uno de los documentos.

Cuando las facturas o documentos sustitutivos tengan soporte electrónico, el acceso completo debe entenderse como aquél que posibilite una consulta en línea a los datos que permita la visualización de los documentos con todo el detalle de su contenido, la búsqueda selectiva por cualquiera de los datos que deban reflejarse en los libros registro de IVA, la copia o descarga en línea en los formatos originales y la impresión a papel

de aquellas facturas y documentos sustitutivos que sean necesarios a los efectos de la verificación o documentación de las actuaciones de control fiscal.

6.3 Lugar de conservación.

Por su parte, los artículos 22 y 23 del Reglamento de facturación establecen que el empresario o profesional o el sujeto pasivo obligado a la conservación de las facturas o documentos sustitutivos podrá determinar el lugar de cumplimiento de dicha obligación, a condición de que ponga a disposición de la Administración tributaria y sin demora injustificada, toda la documentación así conservada.

Cuando la obligación de conservación se cumpla mediante la utilización de medios electrónicos, se deberá garantizar a la Administración el acceso en línea a los documentos conservados, así como su carga remota y utilización. Esta obligación es independiente del lugar de conservación.

Cuando la conservación se efectúe fuera de España, dicho extremo debe comunicarse, con carácter previo, a la Agencia Estatal de Administración Tributaria y únicamente se considerará válidamente cumplida la obligación si se realiza mediante el uso de medios electrónicos que garanticen el acceso completo al sistema informático de almacenamiento remoto y sin demora injustificada. Por tanto, no se admite la conservación de documentos en soporte papel fuera del territorio español.

Cuando el lugar seleccionado para la conservación por el propio obligado tributario, o por un tercero que actúe en nombre y por cuenta del obligado tributario sea un tercer país no perteneciente a la Unión Europea o con el cual no exista un instrumento jurídico de asistencia mutua, la conservación de las facturas o documentos sustitutivos en dichos terceros países sólo podrá realizarse cuando lo haga de forma directa el obligado tributario previa comunicación al Departamento de Gestión de la AEAT, o cuando se encomiende a un tercero previa autorización del Director del Departamento de Gestión Tributaria siguiendo el procedimiento señalado en el artículo 8.4. de la orden ministerial de facturación telemática.

El procedimiento indicado también es aplicable a los supuestos de autorización en relación con la expedición de facturas o documentos sustitutivos por los clientes o por terceros prestadores de servicios de facturación no residentes en España por cuenta de empresarios y profesionales residentes en territorio español.

Este procedimiento sólo podrá instarse por empresarios o profesionales establecidos o residentes en España.

6.4 Plazo de conservación.

Los documentos de facturación deben conservarse durante el plazo previsto en la Ley General Tributaria.

Cuando las facturas recibidas o expedidas se refieran a adquisiciones por las cuales se hayan soportado cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido cuya deducción esté sometida a un período de regularización, deberán conservarse durante su correspondiente periodo de regularización y los cuatro años siguientes.

Por otra parte, los empresarios o profesionales que realicen operaciones que tengan por objeto oro de inversión, deberán conservar las copias de las facturas correspondientes a dichas operaciones durante un período de cinco años. (art. 140 sexies LIVA).

7. OTRAS CUESTIONES EN MATERIA DE FACTURACIÓN.

- 1º No existe un importe legal ni reglamentario para la exoneración de la obligación de facturar.
- 2º Las facturas pueden presentarse en cualquier formato, siempre que su contenido cumpla los requisitos exigidos por la norma.
- 3º No es posible expedir una factura cuyo número sea el mismo que el de un tique previamente expedido que le sirva de referencia. Cuando se expidan simultáneamente facturas y tiques, dichos documentos deben expedirse mediante series distintas.
- 4º Los documentos de facturación deben ser numerados correlativamente, no admitiéndose el establecimiento de series distintas en función del día y hora de expedición de cada documento.
- 5º No es posible suprimir la firma del recibo expedido a los ganaderos acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca. No obstante, en la consulta de 23 de noviembre de 2000 (número 2154-00) la Dirección General de Tributos admite que la firma del empresario pueda ser sustituida por la de otra persona designada como su representante, indicando tal circunstancia en el correspondiente recibo; se indica además que la firma manual del apoderado puede ser sustituida por otro sistema de estampación de la misma siempre que el mismo garantice fehacientemente el pago de la compensación.
- 6º A efectos de lo dispuesto en el Reglamento de facturación las operaciones se entienden realizadas cuando se produzca el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido. (Artículo 9.2 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación).
- 7º Las controversias motivadas por hechos o cuestiones de derecho de naturaleza tributaria en relación con la expedición, rectificación o remisión de facturas o de documentos sustitutivos y demás documentos a que se refiere el Reglamento de facturación, se considera también de naturaleza tributaria a efectos de las reclamaciones económico-administrativas. (Artículo 24 del Reglamento de facturación).
- 8º Lo dispuesto en el Reglamento de facturación se entiende sin perjuicio de otros deberes en cuanto a expedición y entrega de factura por parte de empresarios y profesionales en el ámbito mercantil, del régimen de sus actividades profesionales o de defensa de consumidores y usuarios. (Disposición Adicional 1.ª del Reglamento de facturación).
- 9º En las operaciones sujetas al Impuesto General Indirecto Canario las referencias hechas al Impuesto sobre el Valor Añadido y al Departamento de Gestión Tributaria

de la Agencia Estatal de Administración Tributaria o a ésta última deben entenderse hechas al IGIC y a la Administración tributaria canaria.

Las normas de gestión del Impuesto General Indirecto Canario determinarán las menciones específicas que, además de las contenidas en los artículos 6 ó 7 del Reglamento de facturación, deben contener las facturas o documentos sustitutivos que documenten las operaciones sujetas al IGIC, así como los requisitos de autorización para el cumplimiento de las obligaciones de expedir y conservar facturas o documentos sustitutivos realizadas por destinatarios o terceros establecidos fuera de las islas Canarias.

En el supuesto contemplado en el artículo 14.3 del Reglamento de facturación (documentación de operaciones a las que resulte aplicable el régimen especial de las agencias de viajes, que comprendan exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas totalmente en el ámbito espacial del impuesto, y que tengan como destinatarios a otros empresarios o profesionales actuando como tales), se podrá hacer constar en factura, a solicitud del destinatario y bajo la denominación "cuotas de IGIC incluidas en el precio", la cantidad resultante de multiplicar el precio total de la operación por dos y dividir por 100 (Disposición adicional segunda del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación).

Por otra parte, en relación al régimen especial del grupo de entidades en el Impuesto General Indirecto Canario, se establece una regulación paralela a la ya expuesta en este manual para ese régimen especial en el IVA, en cuanto a la documentación de las operaciones intragrupo que se realicen entre entidades que apliquen el tratamiento fiscal optativo previsto en la normativa (Artículo segundo.nueve de Real Decreto 1466/2007, de 2 de noviembre, BOE de 20 de noviembre).

En las operaciones sujetas al Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación, las referencias al Impuesto sobre el Valor Añadido y al Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria o a esta última se entenderán hechas al Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación y a las autoridades locales de las Ciudades de Ceuta y Melilla, sin perjuicio de la coordinación que resulte necesaria entre las citadas Administraciones (Disposición adicional segunda del Reglamento de facturación).

- 10º La Disposición adicional sexta de la Ley 37/1992, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, en la redacción dada por la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, faculta, en los casos de procedimientos administrativos y judiciales de ejecución forzosa, a los adjudicatarios que tengan la condición de empresarios y profesionales, respecto a las operaciones sujetas al Impuesto a expedir, en nombre y por cuenta del sujeto pasivo, la factura en que se documente la operación y se repercuta la cuota del Impuesto.

En relación con esta posibilidad destaca el siguiente desarrollo reglamentario, contenido en la Disposición Adicional Quinta del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, en redacción dada por el Real Decreto 1082/2001:

- Se faculta a los adjudicatarios que tengan la condición de empresarios o profesionales para expedir, en nombre y por cuenta del sujeto pasivo, la factura en que se documente la operación y se repercute la cuota del Impuesto.
 - El adjudicatario debe manifestar por escrito el ejercicio de esta facultad ante el órgano judicial o administrativo que esté desarrollando el procedimiento, de forma previa o simultánea al pago del importe de la adjudicación.
 - En el plazo de los 7 días siguientes al de su presentación ante el órgano judicial o administrativo, el adjudicatario está obligado a poner en conocimiento del sujeto pasivo del impuesto o sus representantes que ha ejercido esta facultad, remitiéndole copia de la comunicación presentada.
 - La expedición de la factura debe efectuarse en el plazo de 30 días a partir del momento de la adjudicación.
 - La factura será confeccionada por el adjudicatario y en ella se hará constar como expedidor al sujeto pasivo titular de los bienes o servicios objeto de la ejecución y como destinatario al adjudicatario.
 - Estas facturas tendrán una serie especial de numeración (artículo 6.1.a 4º Reglamento de facturación).
 - El adjudicatario remitirá una copia de la factura al sujeto pasivo o a sus representantes en el plazo de los 7 días siguientes a la fecha de su expedición, debiendo quedar en poder del adjudicatario el original de la misma.
 - Cuando no sea posible remitir al sujeto pasivo o sus representantes la comunicación del ejercicio de esta facultad o la copia de la factura por causa no imputable al adjudicatario, han de remitirse en el plazo de 7 días desde que exista constancia de tal imposibilidad a la Agencia Estatal de Administración Tributaria indicando tal circunstancia.
 - El ejercicio de esta facultad determina que el sujeto pasivo o sus representantes no pueden confeccionar la factura en que se documente la operación.
- 11º La Disposición adicional tercera del Reglamento de facturación, en la redacción dada por el artículo undécimo del Real Decreto 1454/2005, de 2 de diciembre, por el que se modifican determinadas disposiciones relativas al sector eléctrico (BOE de 23 de diciembre) establece las siguientes especialidades en la facturación de las entregas de energía eléctrica asociadas al mercado de producción de energía eléctrica a que se refieren los artículos 32 (gestión económica y técnica), 33 (operador del mercado) y 34 (operador del sistema) de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre del Sector Eléctrico, y el artículo 2 (definición del mercado de producción de energía eléctrica) del Real Decreto 2019/1997, de 26 de diciembre, por el que se organiza y regula el mercado de producción de energía eléctrica.
- Las entregas de energía eléctrica deberán ser documentadas por el operador del mercado diario de producción y por el operador del sistema, de acuerdo con las funciones que les confiere la Ley 54/1997, mediante facturas expedidas por éstos en nombre y por cuenta de las entidades suministradoras, o por un tercero habilitado por tales operadores, en las que no existe obligación de identificar al destinatario, que será sustituido por la identificación del operador del mercado

diario de producción o del operador del sistema. Dichos operadores deberán conservar el original de la factura y remitir la copia al suministrador.

- Asimismo, por las citadas entregas efectuadas a cada adquirente, tanto el operador del mercado diario de producción como el operador del sistema deben expedir una factura en la que no existe obligación de hacer constar los datos del expedidor, que serán sustituidos por los de identificación del operador del mercado diario de producción o del operador del sistema. Dichos operadores deberán conservar copia de las facturas y remitir el original al destinatario.
- Tanto el operador del mercado diario de producción como el operador del sistema podrán habilitar a un tercero para que se interponga como contraparte central entre las entidades suministradoras y adquirentes, entendiéndose a todos los efectos que la energía eléctrica es vendida por las entidades suministradoras a dicho tercero y que es adquirida al mismo por las entidades adquirentes. En este caso el tercero habilitado asumirá las obligaciones relativas a la facturación asignadas por esta disposición al operador que le haya habilitado, en particular, se sustituirán los datos relativos a la identificación del destinatario y del expedidor por los de dicho tercero.

12° La Disposición adicional cuarta del Reglamento de facturación establece que se expedirán las facturas por las agencias de viajes cuando éstas actúen como mediadoras en nombre y por cuenta ajena, en los casos de prestaciones de servicios de transporte de viajeros y de sus equipajes por vía aérea, en 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) y el destinatario de los servicios sea un empresario o profesional o una persona jurídica que no actúe como tal y solicite a la misma la expedición de dicha factura.

Dichas facturas deben contener todos los requisitos generales de las facturas, si bien debe especificarse en las mismas que se trata de una factura expedida al amparo de esta norma y los datos del obligado a expedir la factura (nombre y apellidos, razón o denominación social completa, NIF y domicilio) que se harán constar, serán los de la agencia de viajes.

En estas facturas se identificarán los billetes que correspondan a los servicios de transporte documentados en ellas y deben expedirse en series separadas.

También pueden expedirse facturas al amparo de esta Disposición adicional para documentar los servicios de mediación en nombre y por cuenta ajena en la prestación de servicios de transporte de viajeros y sus equipajes (vía distinta de la aérea). En este caso, la comisión debe constar separadamente.

Se admite una única factura expedida por la agencia de viajes, para documentar servicios prestados por distintos empresarios o profesionales a un mismo destinatario en el plazo de un mes.

Salvo estas especialidades, se aplicará a estas facturas lo dispuesto en el Reglamento de facturación.

Dichas facturas deben ser anotadas en el Libro Registro de facturas expedidas y se deben consignar en la declaración anual de operaciones con terceras personas, debidamente identificadas.

- 13º La Disposición adicional sexta del Reglamento de facturación regula la expedición de factura por la Comisión Nacional de Energía en nombre y por cuenta de los distribuidores y de los productores de energía eléctrica en régimen especial o de sus representantes.

Así, en relación a las primas equivalentes, las primas, los incentivos y los complementos a que se refiere el artículo 30 del Real Decreto 661/2007, de 25 de mayo, por el que se regula la actividad de producción de energía eléctrica en régimen especial y la disposición adicional séptima del Real Decreto 485/2009, de 3 de abril, por el que se regula la puesta en marcha del suministro de último recurso en el sector de la energía eléctrica, se establece lo siguiente:

Por una parte, la función de liquidación y pago que el artículo 30 del Real Decreto 661/2007 atribuye a la Comisión Nacional de Energía respecto de los conceptos anteriormente relacionados que correspondan a los productores de electricidad en régimen especial, se documentará mediante facturas expedidas por la Comisión Nacional de Energía en nombre y por cuenta de las entidades productoras, o en nombre y por cuenta de sus representantes.

Asimismo, la Comisión Nacional de Energía deberá expedir facturas en nombre y por cuenta de los distribuidores de energía eléctrica que se correspondan con los requerimientos de ingreso que efectúe la misma por los conceptos anteriormente relacionados a que se refiere el artículo 30 del Real Decreto 661/2007 y la disposición adicional séptima del Real Decreto 485/2009, que hayan sido cobrados por aquéllos a los consumidores del bien.

En las facturas expedidas por la Comisión Nacional de Energía en nombre y por cuenta de las entidades productoras o de sus representantes, se harán constar los datos enumerados en el artículo 6.1 del Reglamento de facturación, con la excepción de los datos relativos a la identificación del destinatario, que serán sustituidos por los de identificación de la Comisión Nacional de Energía.

En las facturas expedidas por la Comisión Nacional de Energía en nombre y por cuenta de los distribuidores que se correspondan con los requerimientos de ingreso notificados a los mismos, se harán constar los datos enumerados en el artículo 6.1 del Reglamento de facturación, con la excepción de los datos relativos a la identificación del expedidor, que serán sustituidos por los de identificación de la Comisión Nacional de Energía.

La Comisión Nacional de Energía deberá conservar (durante el plazo de prescripción) el original de las facturas expedidas y remitir copia de las mismas al distribuidor y al productor o, en su caso a su representante.

(La Disposición adicional sexta del Reglamento de facturación se añade por el artículo segundo del Real Decreto 1/2010, de 8 de enero, de modificación de determinadas obligaciones tributarias formales y procedimientos de aplicación de los tributos y de modificación de otras normas con contenido tributario -BOE de 19

de enero-. Lo dispuesto en la misma entra en vigor el 1 de noviembre de 2009 de acuerdo a la Disposición final única.)

14° Disposición transitoria única del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre. Régimen de facturación hasta el 31 de diciembre de 2003, y régimen de vigencia de las autorizaciones concedidas de acuerdo con el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre.

1. El régimen de facturación previsto en el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, tendrá plena eficacia hasta el 31 de diciembre de 2003.

Igualmente, las anotaciones registrales en los Libros Registro, correspondientes a operaciones realizadas hasta el 31 de diciembre de 2003, deberán efectuarse de conformidad con la regulación contenida en dicho Reglamento con anterioridad a la entrada en vigor de este Real Decreto.

2. Se mantendrán vigentes mientras no se revoquen expresamente:

a) Las autorizaciones concedidas por el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria para la no expedición de facturas.

b) Las autorizaciones concedidas por el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria para la no consignación de los datos del destinatario.

c) Las autorizaciones concedidas por el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria para la expedición de documentos sustitutivos.

d) Las autorizaciones concedidas por el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria para la no especificación de las facturas rectificadas, bastando la simple determinación del período a que se refieran las facturas rectificativas.

3. Se mantuvieron vigentes hasta el 30 de junio de 2004:

a) Las autorizaciones concedidas por el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria para indicar únicamente el tipo tributario aplicado o la expresión "IVA incluido" en vez de consignar la cuota del impuesto repercutida.

b) Las autorizaciones concedidas por el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria para que la factura completa sea sustituida por otro documento.

Sin perjuicio de lo anterior, los empresarios o profesionales beneficiarios de dichas autorizaciones podrán solicitar la concesión de nuevas autorizaciones en los términos dispuestos por el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

15° La Disposición adicional sexta del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece obligaciones específicas en relación con la gestión de determinadas

tasas y precios, que constituyan contraprestación de operaciones realizadas por la Administración, sujetas al IVA, concretamente, dispone que los contribuyentes y los sustitutos del contribuyente, así como quienes vengan obligados legalmente en su plazo voluntario a recaudar, por cuenta del titular o del concesionario de un servicio o actividad pública, las tasas o precios que constituyan las contraprestaciones de aquéllas estarán sometidos, cuando la operación esté sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido a expedir la factura o documento sustitutivo relativo a dicha operación a que se refiere el artículo 88 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en nombre y por cuenta del sujeto pasivo.

Esta obligación se cumplirá de acuerdo con lo establecido en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación. No obstante, el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria podrá autorizar fórmulas simplificadas para el cumplimiento de esta obligación.

16° La Disposición adicional primera, apartado uno, números 86 a 93 del 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, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, establece que podrán entenderse desestimados por haber vencido el plazo máximo establecido sin que se haya notificado resolución expresa los siguientes procedimientos:

- Procedimiento de autorización para no expedir factura, de acuerdo con lo previsto en el artículo 3.1.d) del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.
- Procedimiento de autorización para que la obligación de expedir factura pueda ser cumplida mediante la expedición de tique, de acuerdo con lo previsto en el artículo 4.1.ñ) del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.
- Procedimiento de autorización para que la expedición de facturas o documentos sustitutivos se realice por el destinatario de la operación o por un tercero que no esté establecido en la Comunidad 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, todo ello de acuerdo con lo previsto en el artículo 5.4 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.
- Procedimiento de autorización para que en la factura no consten todas las menciones contenidas en el artículo 6.1 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, de acuerdo con lo previsto en el artículo 6.7 del citado reglamento.
- Procedimiento de autorización para que pueda excepcionarse el límite de 100 euros para la no consignación en la factura de los datos de identificación del destinatario, de acuerdo con lo previsto en el artículo 6.8 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.
- Procedimiento de autorización para que en las facturas rectificativas no sea necesaria la especificación de las facturas rectificadas, bastando la simple determinación del periodo al que se refieran, de acuerdo con lo previsto en el artículo 13.4 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

- Procedimiento de autorización de elementos de acreditación en la remisión electrónica de facturas o documentos sustitutivos, de acuerdo con lo previsto en el artículo 18.1.c) del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.
- Procedimiento de autorización para que la obligación de conservación de facturas o documentos sustitutivos se realice por un tercero que no esté establecido en la Comunidad 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, todo ello de acuerdo con lo previsto en el artículo 19.4 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

8. OBLIGACIONES DE DOCUMENTACIÓN A EFECTOS DE OTROS TRIBUTOS.

El Reglamento de facturación establece en su artículo 25 que lo dispuesto en el mismo específicamente para el Impuesto sobre el Valor Añadido recogido en el Título I, será de aplicación a cualquier otro tributo, sin perjuicio de lo establecido en su normativa y de lo dispuesto en el artículo 26 del citado Reglamento relativo a las particularidades de documentar las operaciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En este sentido, el artículo 104.1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece la obligación de los contribuyentes de conservar los justificantes y documentos acreditativos de las operaciones, rentas, gastos, ingresos, reducciones y deducciones de cualquier tipo que deban constar en sus declaraciones.

Asimismo, el Reglamento de facturación establece la obligación de expedir factura y copia de ésta para los contribuyentes por el IRPF que realicen actividades económicas y que determinen sus rendimientos por el régimen de estimación directa, con independencia del régimen al que se encuentren acogidos en el IVA, y para los acogidos al régimen de estimación objetiva si determinan su rendimiento en función del volumen de ingresos. También aclara el Reglamento que estas obligaciones, se entenderán cumplidas en caso de que el que realiza la operación esté acogido al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca mediante la expedición del recibo agrícola, por parte del destinatario.

9. JUSTIFICACIÓN DE DETERMINADAS OPERACIONES FINANCIERAS.

- 1º. La adquisición de valores mobiliarios podrá justificarse de acuerdo con el artículo tercero 1 del Real Decreto 1496/2003, mediante el documento público extendido por el fedatario interviniente o mediante el documento emitido por la entidad financiera, o, en su caso, por la empresa de servicios de inversión comprensivo de todos los datos de la operación.

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, se justificará conforme a lo dispuesto en el artículo 61 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, y el artículo 92 del Reglamento del Impuesto

sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo.

Para proceder a la enajenación u obtención del reembolso de los títulos o activos financieros con rendimiento implícito y de activos financieros con rendimiento explícito que deban ser objeto de retención en el momento de su transmisión, amortización o reembolso, habrá de acreditarse la previa adquisición de los mismos con intervención de los fedatarios o instituciones financieras obligados a retener, así como el precio al que se realizó la operación.

Cuando un instrumento de giro se convierta en activo financiero después de su puesta en circulación, ya el primer endoso o cesión deberá hacerse a través de fedatario público o institución financiera, salvo que el mismo endosatario o adquirente sea una institución financiera. El fedatario o la institución financiera consignarán en el documento su carácter de activo financiero, con identificación de su primer adquirente o tenedor.

A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, la persona o entidad emisora, la institución financiera que actúe por cuenta de ésta, el fedatario público o la institución financiera que actúe o intervenga por cuenta del adquirente o depositante, según proceda, deberán extender certificación acreditativa de los siguientes extremos:

- a) Fecha de la operación e identificación del activo.
- b) Denominación del adquirente.
- c) Número de identificación fiscal del citado adquirente o depositante.
- d) Precio de adquisición.

De la mencionada certificación, que se extenderá por triplicado, se entregarán dos ejemplares al adquirente, quedando otro en poder de la persona o entidad que certifica.

- 2º. Los gastos y deducciones por operaciones realizadas por entidades de crédito podrán justificarse a través del documento, extracto o nota de cargo expedido por la entidad en el que consten los datos propios de una factura, salvo su número y serie, de acuerdo con el artículo Tercero.2 del Real Decreto 1496/2003.

III. LIBROS REGISTRO EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

1. OBLIGACIÓN DE LLEVAR LIBROS REGISTRO.

Los empresarios y profesionales y otros sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido deben llevar, con el fin de poder determinar de forma precisa en cada período de liquidación las operaciones realizadas, el importe total del Impuesto sobre el Valor Añadido repercutido y el importe total del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado, tanto para poder realizar la autoliquidación del impuesto, como para que los órganos de la Administración puedan comprobar la veracidad de estas declaraciones, los Libros Registro recogidos en el siguiente cuadro:

LIBROS REGISTRO IVA: Arts. 40.1; 47.1 49.2; 51.a y b; 62 RIVA; 163 ter. Uno. d) y 164. uno. 4º LIVA.	}	• LR Facturas expedidas	}	
		• LR Facturas recibidas		
		• LR Bienes de inversión		
		• LR Determinadas operaciones intracomunitarias		
		• LR Especiales	}	- RE bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.
				- Recibos expedidos por adquisiciones efectuadas a sujetos pasivos en RE agricultura, ganadería y pesca.
				- LR de operaciones en RE agricultura, ganadería y pesca
				- LR de operaciones realizadas en el régimen simplificado.
				- Registro de operaciones incluidas en el régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica

En relación con la obligación de llevar Libros Registro del IVA hay que señalar la novedad introducida por el artículo 36 del 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, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, en el que se dispone que, los obligados tributarios que deban presentar autoliquidaciones o declaraciones correspondientes al Impuesto sobre Sociedades, al Impuesto sobre el Valor Añadido o al Impuesto General Indirecto Canario por medios telemáticos, estarán obligados a presentar una declaración informativa con el contenido de los libros registro a que se refiere el artículo 62.1 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (Libro registro de facturas expedidas, Libro registro de facturas recibidas, Libro registro de bienes de inversión y Libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias).

Se presentará una declaración informativa por cada periodo de liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido o del Impuesto General Indirecto Canario. Dicha declaración contendrá los datos anotados hasta el último día del periodo de liquidación a que se refiera y deberá presentarse en el plazo establecido para la presentación de la autoliquidación del impuesto correspondiente a dicho periodo. En relación con lo anterior, de acuerdo con las modificaciones en 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, introducidas por el artículo segundo del Real Decreto 2004/2009, de 23 de diciembre (BOE de 29 de diciembre), la obligación de informar sobre las operaciones incluidas en los libros registro a que se refiere el artículo 36, será exigible desde el 1 de enero de 2009 únicamente para aquellos sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido inscritos en el registro de devolución mensual regulado en el artículo 30 del Reglamento del IVA y para aquellos sujetos pasivos del Impuesto General Indirecto Canario inscritos en el correspondiente registro de devolución mensual. Dicha obligación de información se realizará de acuerdo con lo previsto en la Orden EHA/3787/2008, de 29 de diciembre (BOE de 30 de diciembre), por la que se aprueba el modelo 340 de "Declaración informativa de operaciones incluidas en los libros registro". Para los restantes obligados tributarios el cumplimiento de esta obligación será exigible por primera vez para la información a suministrar correspondiente a 2012.

2. EXCEPCIONES A LA OBLIGACIÓN DE LLEVANZA DE LIBROS.

Están exonerados de llevar Libros Registro a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido los empresarios y profesionales y otros sujetos pasivos:

- a) Acogidos al régimen simplificado, salvo en lo que respecta a la llevanza de un Libro Registro de facturas recibidas. Además, en caso de que los índices o módulos operen sobre el volumen de operaciones realizado, deben llevar también un Libro Registro en el que anoten estas operaciones (art. 40.1 RIVA).

Los sujetos pasivos que realicen otras actividades a las que no sea aplicable el régimen simplificado, deben anotar en el Libro Registro de facturas recibidas, con la debida separación las facturas de las adquisiciones de cada sector diferenciado.

- b) Acogidos al régimen del recargo de equivalencia (art. 61.2 RIVA).
- c) Acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, si bien estos deberán llevar un Libro Registro en el que anoten las operaciones comprendidas en este régimen especial (art. 47.1 RIVA).
- d) Servicios prestados por vía electrónica en los que se le aplique el régimen especial regulado en los artículos 163 bis a quáter de la Ley del IVA. No obstante, en el caso de empresario o profesional no establecido en la Comunidad que elija España como Estado miembro de identificación, debe llevar un registro de las operaciones incluidas en el régimen especial. (art. 163 ter. Uno, d) LIVA).
- e) Quienes realicen entregas intracomunitarias ocasionales de medios de transporte nuevos (art. 62.2 RIVA).

Por otra parte, los sujetos pasivos que estén acogidos simultáneamente a más de uno de los regímenes especiales citados en las letras a), b) y c) deberán llevar el Libro de facturas recibidas anotando, separadamente, las adquisiciones de cada sector diferenciado.

Cuando el sujeto pasivo esté acogido a uno de estos tres regímenes (simplificado, recargo de equivalencia y agricultura, ganadería y pesca) y simultáneamente a cualquier otro régimen del Impuesto sobre el Valor Añadido (distinto de los enumerados anteriormente), deberá llevar todos los Libros Registros y anotar en el de facturas recibidas, de forma diferenciada, las correspondientes a estos regímenes especiales.

3. LIBRO REGISTRO DE FACTURAS EXPEDIDAS.

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

Aquellos que sin tener la condición de empresarios o profesionales a efectos del IVA sean sujetos pasivos del mismo, tendrán idéntica obligación en relación con las facturas que expidan en su condición de tales (recordar que, según lo establecido en el artículo 93 de la Ley del IVA, para hacer uso del derecho a deducir es necesario tener la condición de empresario o profesional de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 5 de la misma). El artículo quinto. Dos de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre (BOE del 25) da una nueva redacción al apartado uno del artículo 5 de la Ley del IVA por la que, incorporando la jurisprudencia comunitaria, a las sociedades mercantiles se les presume la condición de empresario o profesional, salvo prueba en contrario.

El Real Decreto 1466/2007, de 2 de noviembre, (BOE del 20), con efectos a partir del 1 de enero de 2009 modifica el contenido del libro registro de facturas expedidas, dando una nueva redacción a los apartados 3 y 4 del artículo 63 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

De acuerdo con esta nueva redacción, se amplía el contenido del libro registro de facturas expedidas, ya que se deberá consignar la fecha de realización de las operaciones (si es distinta a la de expedición) y además se especifica que, como datos del destinatario además del nombre y apellidos, razón social o denominación completa, se consignará el número de identificación fiscal.

Asimismo, se consignarán el número y, en su caso, serie, la fecha de expedición, la base imponible de las operaciones, determinada conforme a los artículos 78 y 79 de la Ley del IVA y, en su caso, el tipo impositivo y cuota tributaria.

El contenido de los asientos, de acuerdo con la nueva redacción del artículo 63.3 del RIVA será:

(Sin perjuicio de las competencias en materia de autorizaciones en la documentación de las operaciones y registro concedidas por el Departamento de Gestión Tributaria)

Nº (y serie)	Fecha de expedición	⁽¹⁾ Fecha de realización operaciones	⁽²⁾ Apellidos y nombre, razón social o denominación completa del destinatario	⁽²⁾ NIF del destinatario	⁽³⁾ BI	⁽⁴⁾ Tipo	⁽⁴⁾ Cuota

⁽¹⁾ Si es distinta a la de expedición.

⁽²⁾ Estos datos no son parte del contenido obligatorio de las facturas en los supuestos regulados en el artículo 6.8 del Reglamento de facturación y en el caso de tiques (artículo 7).

⁽³⁾ De acuerdo a los artículos 78 y 79 de la Ley del IVA.

⁽⁴⁾ En su caso, si se trata de operaciones sujetas y no exentas.

En relación con:

- Las facturas recapitulativas, la Dirección General de Tributos en consulta vinculante de fecha 10 de junio de 2008 (número V1201-08) señala:

"La entidad consultante está desarrollando un programa informático de gestión empresarial y de contabilidad, en el que se contabilizan y registran, entre otros documentos y operaciones, las relativas a la aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido y, en particular, las facturas expedidas y recibidas. En la práctica, muchas empresas facturan mensualmente, recogiendo en una sola factura todas las operaciones de entregas de bienes, realizadas en dicho período y documentadas en sus correspondientes albaranes.

Considerando la modificación de los artículos 63 y 64 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, se pregunta ¿cuál es la fecha que ha de registrarse en los correspondientes libros? ...

De acuerdo con lo expuesto cuando se expidan facturas recapitulativas de las reguladas en el artículo 11 del Reglamento de facturación, como se plantea en el supuesto de consulta, la fecha de realización de las operaciones corresponderá al mes natural en el que se hayan efectuado las mismas. Adicionalmente, habrá que consignar la fecha de expedición de las correspondientes facturas. Ambas fechas deberán anotarse en los correspondientes Libros Registro de facturas expedidas y recibidas."

- Los documentos a los que se condiciona la concesión de la autorización para exonerar de la obligación de expedir factura (artículo 3.1.d) del Reglamento de facturación) se anotarán en el libro registro de facturas expedidas de conformidad a dicho acuerdo de concesión (anexos 1 al 4).

Los documentos de facturación se registrarán separadamente uno a uno, aunque, de acuerdo con la nueva redacción del artículo 63.4 del Reglamento del IVA, podrán:

- Agruparse en asientos resúmenes las facturas o documentos sustitutivos expedidos en la misma fecha y numerados correlativamente (recuérdese que, cuando se documenten las operaciones efectuadas en un mismo año mediante tiques y facturas, será obligatoria la expedición mediante series separadas de unos y otras, art. 7 del

Reglamento de facturación), siempre que se cumplan simultáneamente los siguientes requisitos:

- 1) Que en los documentos objeto del asiento resumen no sea preceptiva la identificación del destinatario, conforme a lo dispuesto en el Reglamento de facturación.
- 2) Que las operaciones documentadas se deban entender realizadas conforme al artículo 9 del Reglamento de facturación dentro de un mismo mes natural (las operaciones se entenderán realizadas en la fecha en que se haya producido el devengo del Impuesto correspondiente a las mismas, art. 9.2 del Reglamento de facturación).
- 3) Que a las operaciones documentadas en ellos les sea aplicable el mismo tipo impositivo.

Destacar que, a diferencia de la redacción anterior, ya no se establece límite cuantitativo para poder sustituir la anotación individualizada de los documentos por asientos resúmenes.

En los asientos resúmenes de las facturas o documentos sustitutivos se harán constar la fecha o período en que se hayan expedido, la base imponible global, el tipo impositivo, la cuota global y los números inicial y final de los documentos anotados.

- Dividirse una sola factura en varios asientos correlativos cuando incluya operaciones que tributen a tipos distintos.

Se anotarán de forma separada:

- Las facturas o documentos sustitutivos rectificativos.

La Dirección General de Tributos en consulta vinculante de fecha 25 de febrero de 2005 (número V0298-05), señala que "... las facturas rectificativas, expedidas por aplicación de lo establecido en el artículo 13 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, deberán ser objeto de anotación separada en el libro registro de facturas expedidas consignando su número, la fecha de expedición, identificación del cliente, naturaleza de la operación, base imponible, tipo impositivo y cuota, debiéndose hallar anotadas en dicho libro registro 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.

El sistema de anotación de las facturas rectificativas en el libro registro de facturas expedidas dependerá de la forma en que aquellas hayan sido expedidas, es decir, bien indicando directamente el importe de la rectificación, bien tal como quedan tras la rectificación efectuada, y 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."

- Las facturas que documenten las operaciones intragrupo que se realizan entre entidades que apliquen el Régimen Especial avanzado del grupo de entidades (Artículo 61 quinquies 2 del RIVA).

Normas específicas aplicables a los regímenes especiales del Impuesto sobre el Valor Añadido

- Los sujetos pasivos que tributen en el régimen simplificado por actividades cuyos índices o módulos operen sobre el volumen de operaciones, deben llevar un Libro Registro en el que anotarán las operaciones efectuadas en desarrollo de estas actividades.
- Los sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca deben llevar un Libro Registro en el que anotarán las operaciones comprendidas en el régimen especial.

4. LIBRO REGISTRO DE FACTURAS RECIBIDAS.

Los empresarios o profesionales deberán numerar correlativamente todas las facturas, justificantes contables y documentos de aduanas correspondientes a los bienes adquiridos o importados o a los servicios recibidos en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

Se pueden utilizar series separadas para la numeración siempre que existan razones que lo justifiquen.

Todos estos documentos 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 empresarios y profesionales, así como las facturas y justificantes contables recibidos por los destinatarios de las operaciones en las que fueron sujetos pasivos del Impuesto, de acuerdo con los artículos 84.Uno.2º y 3º y 140 quinquies de la Ley del IVA.

En este sentido, la Dirección General de Tributos en consulta de 5 de febrero de 2004 (número 0159-04) establece que: "... a partir del 1 enero de 2004, los sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido que realicen adquisiciones intracomunitarias de bienes deberán actuar de la forma siguiente:

- 1º Anotarán en el libro registro de facturas recibidas la factura original expedida por el empresario o profesional de otro Estado miembro que da origen a la adquisición intracomunitaria de bienes sujeta al Impuesto en el territorio de aplicación del mismo, conforme dispone el artículo 64.2, párrafo segundo del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- 2º Consignarán debidamente la adquisición intracomunitaria de bienes en la autoliquidación correspondiente al período en que se efectúe la misma, adicionando las cuotas del Impuesto devengadas y del Impuesto soportado relativas a la adquisición intracomunitaria de bienes efectuada al resto de las cuotas devengadas y soportadas de dicho período de autoliquidación."

A partir del 1 de enero de 2009, el Real Decreto 1466/2007, de 2 de noviembre, (BOE del 20) da una nueva redacción a los apartados 4 y 5 del artículo 64 del Reglamento del IVA. De acuerdo con esta nueva redacción, se amplía el contenido del libro registro de facturas recibidas, debiendo consignarse la fecha de expedición, la fecha de realización de las operaciones, en caso de que sea distinta a la anterior y así conste en el documento, así como el número de identificación fiscal del obligado a su expedición.

Asimismo, se consignarán su número de recepción, el nombre y apellidos, razón social o denominación completa del obligado a su expedición, la base imponible, determinada conforme a los artículos 78 y 79 de la Ley del IVA; en su caso, el tipo impositivo y la cuota tributaria.

El contenido de los asientos será:

Nº de recepción	Fecha de expedición	Fecha de realización operaciones	Nombre y apellidos, razón social o denominación completa del obligado a expedir	NIF del obligado a expedir	BI (art. 78 y 79)	Tipo	Cuota

Los documentos de facturación recibidos se anotarán uno a uno, pero se admite:

- Realizar un asiento resumen de las facturas, documentos de aduanas o justificantes contables recibidos 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 procedan de un único proveedor, la suma global de la base imponible y la cuota impositiva global, siempre que el importe de las operaciones documentadas en las facturas agrupadas no exceda en su total conjunto de 6.000 euros, y en cada una de ellas de 500 euros, IVA no incluido.
- Registrar una misma factura en varios asientos correlativos cuando incluya operaciones a las que resulten aplicables distintos tipos de Impuesto sobre el Valor Añadido

Normas específicas cuando se tribute en los regímenes especiales del Impuesto sobre el Valor Añadido:

- Los sujetos pasivos que tributen por el régimen especial de las agencias de viajes deben anotar separadamente las facturas correspondientes a las adquisiciones de bienes o servicios efectuadas directamente en interés del viajero (art. 53 RIVA).
- Los sujetos pasivos acogidos al régimen simplificado deben anotar las facturas relativas a adquisiciones e importaciones de bienes y servicios, anotando separadamente las importaciones y adquisiciones de los activos fijos haciendo constar los datos necesarios para regularizar (art. 40.1 RIVA).
- Los sujetos pasivos que realicen operaciones con oro de inversión y otras actividades a las que no se aplique el régimen especial, deben hacer constar separadamente

las adquisiciones o importaciones que correspondan a cada sector diferenciado de actividad (art. 51 quater RIVA).

Se anotarán de forma separada:

- Las adquisiciones efectuadas por sujetos pasivos en régimen especial de agricultura, ganadería y pesca.⁽¹⁾
- Las adquisiciones efectuadas por sujetos pasivos en régimen especial de recargo de equivalencia.⁽¹⁾
- Las adquisiciones efectuadas por sujetos pasivos en régimen simplificado.

5. LIBRO REGISTRO DE BIENES DE INVERSIÓN.

Según el artículo 65 RIVA, deben llevarlo los sujetos pasivos que tengan que practicar la regularización de las deducciones por bienes de inversión. En él se registrarán:

- 1º. Los bienes de inversión debidamente individualizados.
- 2º. Los datos precisos para identificar las facturas y documentos de aduanas correspondientes a cada bien.
- 3º. La fecha del comienzo de su utilización, prorrateo anual definitiva y la regularización anual, si procede, de las deducciones.

En los casos de entregas de los bienes durante el período de regularización, se darán de baja del Libro, anotando la referencia al asiento del Libro Registro de facturas expedidas que recoge la entrega, así como la regularización de la deducción efectuada con motivo de la misma.

6. LIBRO REGISTRO DE DETERMINADAS OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS.

Los sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido deberán llevar un Libro Registro de determinadas operaciones intracomunitarias. En este Libro deben anotarse las siguientes operaciones intracomunitarias:

- 1º. Envío o recepción de bienes para la realización de los informes periciales o trabajos mencionados en el art.70.uno.7º letra b) de la Ley 37/1992.⁽²⁾
- 2º. Transferencias y adquisiciones intracomunitarias de bienes comprendidas en los artículos 9.3º y 16.2º de la Ley del IVA, incluidas las contempladas en las excepciones correspondientes a las letras e), f) y g) del art.9.3º.

(1) En los casos en que sea necesario anotar dichas operaciones en virtud de lo establecido en el apartado 2 de este Capítulo.

(2) Redacción dada por el Real Decreto 192/2010, de 26 de febrero, de modificación del RIVA y el RGAT.

En dicho Libro Registro deben constar los datos siguientes:

- 1º. Operación y fecha de la misma.
- 2º. Descripción de los bienes con referencia a la factura de adquisición o título de posesión.
- 3º. Otras facturas o documentación relativas a las operaciones de que se trate.
- 4º. Identificación del destinatario o remitente, indicando su NIF-IVA, razón social y domicilio.
- 5º. Estado miembro de origen o destino de los bienes.
- 6º. Plazo que se haya fijado, en su caso, para la realización de las operaciones.

Este Libro debe permitir determinar la situación de los bienes hasta que tenga lugar el devengo de las entregas o adquisiciones intracomunitarias (art. 67. 3º RIVA).

7. REQUISITOS FORMALES.

Los Libros deben llevarse:

- Con claridad y exactitud.
- Por orden de fechas.
- Sin espacios en blanco, interpolaciones, raspaduras ni tachaduras. En el Libro Registro de bienes de inversión se dejarán espacios en blanco en previsión de los sucesivos cálculos y ajustes de la prorrata definitiva.
- Los errores u omisiones deben salvarse a continuación inmediatamente que se adviertan.
- Las anotaciones registrales deberán ser hechas 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.
- Las páginas deben estar numeradas correlativamente.

En relación con los Libros Registro de facturas expedidas, de facturas recibidas y de bienes de inversión, el RIVA establece que es válida la realización de asientos o anotaciones sobre hojas separadas que, después, han de ser numeradas y encuadradas correlativamente para formar el Libro.

Los libros o registros, incluidos los de carácter informático, que, en cumplimiento de sus obligaciones fiscales o contables deben llevar los empresarios y profesionales y otros sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido pueden ser utilizados a efectos de este impuesto si se ajustan a los requisitos reglamentarios (art. 62.3 RIVA).

Si los sujetos pasivos son titulares de varios establecimientos situados en el territorio de aplicación del Impuesto pueden llevar en cada uno los Libros Registro anotando las operaciones realizadas desde dichos establecimientos, siempre que los asientos resúmenes se trasladen a Libros Registro generales que deberán llevarse en el domicilio fiscal (art. 62.4 RIVA).

El Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria puede autorizar la sustitución de estos Libros Registro por sistemas de registro diferentes, así como la modificación de los requisitos exigidos para las anotaciones registrales, siempre que respondan a la organización administrativa y contable de los sujetos pasivos y quede garantizada la comprobación de sus obligaciones tributarias. Dichas autorizaciones serán revocables en cualquier momento.

8. PLAZOS PARA LAS ANOTACIONES REGISTRALES.

Se regula esta materia en el artículo 69 RIVA. Podemos distinguir:

- Facturas expedidas: las operaciones deben estar anotadas cuando se realice la liquidación y pago del impuesto relativo a dichas operaciones y, en cualquier caso, antes de que finalice el plazo legal para realizar la referida liquidación y pago en periodo voluntario.

Quando no se expida factura o se expidan documentos sustitutivos, deben anotarse en el plazo de 7 días desde la realización de las operaciones o de la expedición de los documentos si es menor que el anterior.

- Facturas recibidas: deben anotarse por el orden en que se reciban y dentro del periodo de liquidación en que proceda efectuar su deducción.
- Operaciones del Libro Registro de determinadas operaciones intracomunitarias: deben anotarse en el plazo de siete días a partir del momento de inicio de la expedición o transporte de los bienes a que se refieren.

9. RECTIFICACIÓN EN LAS ANOTACIONES REGISTRALES.

Cuando los empresarios o profesionales hubieran incurrido en algún error material al efectuar las anotaciones registrales, deberán rectificarlas. La rectificación se efectuará al finalizar el período de liquidación mediante una anotación o grupo de anotaciones que permita determinar, para cada período de liquidación el correspondiente impuesto devengado y soportado.

Si se trata de bienes de inversión, las rectificaciones, en cuanto afecten a la regularización de las deducciones por la adquisición de los mismos, se anotarán en el Libro Registro de bienes de inversión junto a la anotación del bien al que se refieran.

Como se puede observar, tras la modificación efectuada por el Real Decreto 87/2005, de 31 de enero, sólo se efectuará la rectificación de las anotaciones registrales, cuando se hubiesen producido errores materiales al efectuar las mismas.

10. SISTEMAS DE REGISTRO EN LOS RÉGIMENES ESPECIALES.

10.1 Esquema general.

En el siguiente cuadro se recogen las especialidades en los Libros Registro cuando se realicen actividades sometidas a los regímenes especiales en el Impuesto sobre el Valor Añadido:

Régimen	Libros	Sistema normal de registro	ESPECIALIDADES	
			Libro facturas recibidas	Otros libros
Simplificado		NO	Anotar separadamente las adquisiciones e importaciones de activos fijos. Anotar separadamente las operaciones sujetas a los distintos regímenes ⁽¹⁾	Libro Registro de operaciones efectuadas en actividades cuyos índices o módulos operen sobre el volumen de operaciones realizado
Agricultura, ganadería y pesca		NO	Anotar separadamente las operaciones sujetas a este régimen ⁽¹⁾	Libro Registro de operaciones comprendidas en el Régimen Especial
Recargo de equivalencia		NO		---
Bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección		SÍ		Libros Registro de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección
Agencias de viajes		SÍ	Anotar separadamente las facturas de los bienes y servicios adquiridos directamente en interés del viajero	---
Oro de inversión		SÍ	Anotar separadamente las operaciones sujetas a los distintos regímenes ⁽¹⁾	
Régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica		NO		Registro de las operaciones incluidas en el régimen especial
Régimen especial del grupo de entidades		SÍ		Anotar separadamente las operaciones intragrupo que se realicen entre entidades que apliquen lo dispuesto en el artículo 163 sexies. cinco de la LIVA

(1) Cuando proceda por realizar actividades sujetas a este régimen conjuntamente con actividades sujetas a algún otro régimen

Los adquirentes de bienes a sujetos pasivos en régimen de agricultura, ganadería y pesca deberán llevar un Libro Registro especial.

10.2 Régimen simplificado (art. 40 RIVA).

Los sujetos pasivos acogidos al régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido no están sometidos al sistema normal de registro, debiendo cumplir las siguientes obligaciones formales específicas:

- Llevar un Libro Registro de facturas recibidas, donde anotarán las facturas y los documentos relativos a las adquisiciones e importaciones de bienes y servicios por los que se haya soportado o satisfecho el Impuesto. Se anotarán separadamente las adquisiciones e importaciones de activos fijos, así como los datos necesarios para efectuar las regularizaciones por bienes de inversión si fuera preciso.

Si realizasen otras actividades no acogidas al régimen simplificado, deberán anotar separadamente las adquisiciones correspondientes a cada sector diferenciado.

- Deberán llevar un Libro Registro de operaciones efectuadas si realizan alguna de las actividades cuyos índices o módulos operan sobre el volumen de operaciones.

10.3 Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca (art. 47 RIVA).

Los sujetos pasivos acogidos a este régimen especial no están sometidos al sistema normal de registro, debiendo llevar únicamente un Libro Registro en el que anoten las operaciones comprendidas en este régimen especial.

Además:

- Si realizan otras actividades acogidas al régimen simplificado o del recargo de equivalencia deberán llevar el Libro Registro de facturas recibidas donde anotará separadamente las facturas que correspondan a las adquisiciones de cada sector de la actividad, incluidas las del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.
- Si realizan actividades en régimen general o en otro régimen especial distinto de los anteriores, deben cumplir respecto de ellas las obligaciones establecidas para cada uno de dichos regímenes, debiendo anotar separadamente en el Libro Registro de facturas recibidas las adquisiciones del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

10.4 Régimen especial del recargo de equivalencia (art. 61 RIVA).

Los sujetos pasivos acogidos a este régimen especial no están obligados a llevar registros contables en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Excepciones:

- Si realiza otras actividades acogidas al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca o del régimen simplificado deberá llevar el Libro Registro de facturas recibidas, anotando separadamente las facturas que correspondan a las adquisiciones de cada sector de la actividad, incluidas las del recargo.

- Si realiza otras actividades acogidas al régimen general o a cualquier otro régimen especial distinto de los anteriores deben cumplir respecto de ellos las obligaciones generales o específicas reglamentariamente establecidas. En el Libro Registro de facturas recibidas deben anotar separadamente las facturas relativas a adquisiciones correspondientes a actividades a las que sea aplicable el régimen especial del recargo de equivalencia.

10.5 Régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección (art. 51 RIVA).

Los sujetos pasivos acogidos a este régimen especial, además de las obligaciones registrales comunes, deben llevar los siguientes Libros Registro específicos:

- 1º Un Libro Registro para anotar las adquisiciones, importaciones y entregas efectuadas por el sujeto pasivo a las que resulte aplicable la determinación de la base imponible mediante el margen de beneficio de cada operación.

Este Libro deberá disponer de las siguientes columnas:

Descripción del bien	Nº de factura o documento de compra o importación	Precio de compra	Nº de documento de facturación expedido por el SP al transmitir el bien	Precio de venta	IVA repercutido o indicación de la exención aplicada	Indicación, en su caso de la aplicación del régimen general en la entrega

- 2º. Un Libro Registro distinto del anterior para anotar las adquisiciones, importaciones y entregas realizadas por el sujeto pasivo durante cada periodo de liquidación a las que resulte aplicable la determinación de la base imponible mediante el margen de beneficio global.

Este Libro deberá disponer de las siguientes columnas:

Descripción de los bienes	Nº de factura o documento de compra o importación	Precio de compra	Nº de documento de facturación expedido por el SP al transmitir los bienes	Precio de venta	Indicación, en su caso de la exención aplicada	Valor de las existencias iniciales y finales de cada año natural

10.6 Régimen especial de las agencias de viajes (art. 53 RIVA).

Los sujetos pasivos acogidos a este régimen especial están sometidos al sistema normal de registro con la obligación de anotar en el Libro Registro de facturas recibidas, con la debida separación, las correspondientes a las adquisiciones de bienes o servicios efectuadas directamente en interés del viajero.

10.7 Régimen especial de oro de inversión (art. 51 quater RIVA).

Los sujetos pasivos que tributen por este régimen especial están sometidos al sistema normal de registro, teniendo como especialidad la obligación de hacer constar en el Libro Registro de facturas recibidas, con la debida separación, las adquisiciones o importaciones que correspondan a cada sector diferenciado de actividad cuando realicen operaciones que tengan por objeto oro de inversión y otras actividades a las que no se aplique el régimen especial.

Los empresarios o profesionales que realicen operaciones que tengan por objeto oro de inversión, deberán conservar los registros de las facturas correspondientes a dichas operaciones durante un período de cinco años.

10.8 Régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica (art. 163 ter Ley 37/1992).

Este régimen especial entró en vigor el día 1 de julio de 2003.

Se establece la obligación de mantener un registro de las operaciones incluidas en el régimen especial en caso de que España sea el Estado miembro de identificación elegido por el empresario o profesional no establecido en la Comunidad.

Este registro debe cumplir las siguientes características:

- Debe llevarse con la precisión suficiente para que la Administración tributaria del Estado miembro de consumo pueda comprobar si la declaración-liquidación trimestral del Impuesto es correcta.
- Debe estar a disposición tanto del Estado miembro de identificación como del de consumo.
- El empresario o profesional no establecido está obligado a ponerlo a disposición de las Administraciones tributarias tanto del Estado miembro de identificación como del de consumo por vía electrónica, previa solicitud de las mismas.
- Debe conservarse por el empresario o profesional no establecido durante un período de diez años desde el final del año en que se hubiera realizado la operación.

En caso de que el empresario o profesional no establecido hubiera elegido cualquier otro Estado miembro distinto de España para presentar la declaración de inicio en este régimen especial, debe cumplimentar esta obligación en el Estado miembro de identificación.

10.9 Régimen especial del grupo de entidades (Artículo 61 quinquies RIVA)

Los sujetos pasivos que opten por este régimen especial están sometidos al sistema normal de registro, teniendo como especialidad la obligación de hacer constar en el Libro Registro de facturas expedidas, con la debida separación, las facturas que documenten las operaciones intragrupo que se realicen entre entidades que apliquen el régimen avanzado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 163 sexies.cinco de la LIVA.

11. ACUERDOS DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN.

Estos acuerdos se refieren exclusivamente a los sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido, aunque su ámbito objetivo puede afectar, además de a este Impuesto, a otros tributos, debido a la posibilidad de que los Libros que deben llevar los empresarios y profesionales a efectos de los impuestos directos sean válidos como Libros Registro del Impuesto sobre el Valor Añadido, si cumplen los requisitos mínimos que exige para ello el Reglamento de este último Impuesto (art. 62.3 RIVA).

El Departamento de Gestión Tributaria podrá autorizar, previas las comprobaciones que estime oportunas, la sustitución de los Libros Registro exigidos por la normativa del Impuesto, por sistemas de registro diferentes, así como la modificación de los requisitos exigidos para las anotaciones registrales, siempre que:

- 1º. Respondan a la organización administrativa y contable de los sujetos pasivos.
- 2º. Quede garantizada plenamente la comprobación de sus obligaciones tributarias por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Los acuerdos del Departamento en esta materia, se han basado en el cumplimiento de estos dos requisitos, considerando por tanto las condiciones específicas de cada solicitud, lo que dificulta su sistematización.

Las materias sobre las que han versado los acuerdos son las siguientes:

- Obligatoriedad para cada sujeto pasivo de la llevanza de un Libro Registro cumpliendo los requisitos y plazos de anotación de los documentos establecidos en el Reglamento, sin perjuicio de la utilización de Libros auxiliares:
 - Se ha denegado la autorización para que en el Libro Registro de facturas recibidas se consigne el NIF del expedidor de los documentos recibidos como único dato identificativo del mismo.
 - Se ha autorizado la llevanza de Libros Registro auxiliares cuyas anotaciones son trasladadas mediante asientos resúmenes al Libro Registro general, siempre que los documentos expedidos y recibidos se anoten debidamente en los mencionados Libros auxiliares y que, además, dichos documentos se conserven durante el periodo de prescripción del derecho de la Administración para determinar las deudas tributarias afectadas por las operaciones documentadas en los mismos. (ANEXO 22).
- Acumulación de facturas para realizar un asiento resumen en el Libro Registro de facturas expedidas:

El artículo 63.4 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido admite desde el 1/1/2009 la realización de asientos resumen de facturas y tiques sin límite de importe, en la que se haga constar la fecha, o período en que se hayan expedido, base imponible global, el tipo impositivo, 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 no sea necesario

identificar al destinatario, las operaciones se hayan realizado dentro de un mismo mes natural y le sea aplicable el mismo tipo impositivo.

No obstante, hasta el 31/12/2008 el importe total conjunto que se podría anotar en un asiento resumen de facturas no podría exceder de 6.000 €, IVA incluido. Por este motivo, el Departamento de Gestión Tributaria, en uso de la habilitación conferida por el artículo 62.5 del Reglamento, ha autorizado a que la anotación en el Libro Registro de facturas expedidas correspondiente a las operaciones que se documenten conforme a derecho a través de tiques, sea única por día y caja de facturación, con independencia del volumen de operaciones que se realicen.

- Numeración de los documentos recibidos y posibilidad de realizar asientos resúmenes en el Libro Registro de facturas recibidas:
 - Se ha autorizado la realización de un asiento resumen mensual de las facturas recibidas que incorporen cuotas de Impuesto sobre el Valor Añadido no deducibles para el sujeto pasivo, en el caso de un hospital, en relación con las entidades financieras y en otras operaciones exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido (ANEXO 23).
- Llevanza del Libro Registro de bienes de inversión:
 - Se ha autorizado la realización de un asiento resumen único por todos los bienes de inversión cuya adquisición se documente en una misma factura, cuando dichos bienes constituyan un conjunto.

IV. ANEXOS

OBLIGACIÓN GENERAL DE EXPEDIR Y ENTREGAR FACTURAS.

- ANEXO 1. Máquinas de expedición automática.
- ANEXO 2. Alquiler de artículos de deporte a través de máquina expendedora de bolas de golf.
- ANEXO 3. Servicios de telecomunicación consistente en la venta y recarga de "Tarjetas Prepago" en cajeros automáticos de una entidad financiera.
- ANEXO 4. Venta al por menor de pan a domicilio.



Agencia Tributaria

Departamento de Gestión Tributaria

Madrid, 26 de enero de 2004

Visto el escrito presentado por la entidad arriba indicada, en el que solicita autorización para no expedir documento de facturación en la actividad de explotación de máquinas expendedoras de productos alimenticios y bebidas.

Considerando lo dispuesto en el artículo 3.1.d) del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el artículo primero del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre (Boletín Oficial del Estado de 29 de noviembre):

«1. No existirá obligación de expedir factura, salvo en los supuestos contenidos en los apartados 2 y 3 del artículo 2, por las operaciones siguientes:

.....

d) Aquellas otras en las que así se autorice por 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.»

Este Departamento de Gestión Tributaria ha resuelto:

Autorizar a la entidad a no expedir documentos de facturación en la actividad de explotación de máquinas expendedoras de productos alimenticios y bebidas.

La autorización se condiciona a que cada vez que se efectúe la recaudación del importe ingresado en cada máquina se emita un documento resumen de facturación que se anotará en el Libro Registro de facturas emitidas en los términos previstos en los artículos 62 y siguientes del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1.624/1992,



Agencia Tributaria

de 29 de diciembre (B.O.E. del 31 de diciembre) en su redacción dada por el Real Decreto 1496/2003.

En cualquier caso, los documentos resumen de facturación se referirán como máximo a períodos mensuales, aunque la recaudación de los importes ingresados en cada máquina se realice con una periodicidad superior a la mensual.

Todo ello sin perjuicio de la obligación de expedir factura y copia de ésta en todo caso en las operaciones contempladas en los apartados 2 y 3 del artículo 2 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el artículo primero del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, en particular, en aquellas en que el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal, con independencia del régimen de tributación al que se encuentre acogido el empresario o profesional que realice la operación, así como cualesquiera otras en las que el destinatario así lo exija para el ejercicio de cualquier derecho de naturaleza tributaria.

EL DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO,

Madrid, 26 de enero de 2004

Visto el escrito presentado por el contribuyente arriba indicado, en el que solicita autorización para no expedir documento de facturación en la actividad de alquiler de artículos para el deporte a través de máquina expendedora de bolas de golf.

Considerando lo dispuesto en el artículo 3.1.d) del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el artículo primero del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre (Boletín Oficial del Estado de 29 de noviembre):

«1. No existirá obligación de expedir factura, salvo en los supuestos contenidos en los apartados 2 y 3 del artículo 2, por las operaciones siguientes:

.....

d) Aquellas otras en las que así se autorice por 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.»

Este Departamento de Gestión Tributaria ha resuelto:

Autorizar al contribuyente a no expedir documentos de facturación en la actividad de alquiler de artículos para el deporte a través de máquina expendedora de bolas de golf.

La autorización se condiciona a que cada vez que se efectúe la recaudación del importe ingresado en cada máquina se emita un documento resumen de facturación que se anotará en el Libro Registro de facturas emitidas en los términos previstos en los artículos 62 y siguientes del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1.624/1992,



Agencia Tributaria

de 29 de diciembre (B.O.E. del 31 de diciembre) en su redacción dada por el Real Decreto 1496/2003.

En cualquier caso, los documentos resumen de facturación se referirán como máximo a períodos mensuales, aunque la recaudación de los importes ingresados en cada máquina se realice con una periodicidad superior a la mensual.

Todo ello sin perjuicio de la obligación de expedir factura y copia de ésta en todo caso en las operaciones contempladas en los apartados 2 y 3 del artículo 2 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el artículo primero del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, en particular, en aquellas en que el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal, con independencia del régimen de tributación al que se encuentre acogido el empresario o profesional que realice la operación, así como cualesquiera otras en las que el destinatario así lo exija para el ejercicio de cualquier derecho de naturaleza tributaria.

EL DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO,

Madrid, 26 de mayo de 2004

Visto el escrito presentado por la entidad arriba indicada, en el que solicita autorización para no facturar individualmente a cada usuario del servicio telefónico en relación con la prestación de servicios de telecomunicación a través de la modalidad consistente en la venta y recarga de «Tarjetas Prepago» en cajeros automáticos de una entidad financiera.

Considerando lo dispuesto en el artículo 1 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el artículo primero del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre (Boletín Oficial del Estado de 29 de noviembre):

«Los empresarios o profesionales están obligados a expedir y entregar, en su caso, factura u otros justificantes por las operaciones que realicen en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, así como a conservar copia o matriz de aquéllos. Igualmente, están obligados a conservar las facturas u otros justificantes recibidos de otros empresarios o profesionales por las operaciones de las que sean destinatarios y que se efectúen en desarrollo de la citada actividad.

—————»

Considerando lo dispuesto en el artículo 2 del citado Reglamento:

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

También deberá expedirse factura y copia de ésta por los pagos recibidos con anterioridad a la realización de las entregas de bienes o prestaciones



Agencia Tributaria

de servicios por las que deba asimismo cumplirse esta obligación conforme al párrafo anterior, a excepción de las entregas de bienes exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido por aplicación de lo dispuesto en el artículo 25 de la Ley del Impuesto.

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

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

_____»

Considerando lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 6 del citado Reglamento:

«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.

_____.

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:

e) Domicilio, tanto del obligado a expedir factura como del destinatario de las operaciones.



Agencia Tributaria

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 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.

.....

Considerando lo dispuesto en el artículo 3.1.d) del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el artículo primero del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre (Boletín Oficial del Estado de 29 de noviembre):

«1. No existirá obligación de expedir factura, salvo en los supuestos contenidos en los apartados 2 y 3 del artículo 2, por las operaciones siguientes:

.....

d) Aquellas otras en las que así se autorice por 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.»

Resultando que se propone emitir, con periodicidad diaria, con base en la información obtenida de las entidades financieras, un documento en el que desglose el IVA correspondiente a estos servicios, a través del cual se efectuará el ingreso del IVA correspondiente. Adicionalmente, cuando el destinatario exija factura con todos los documentos reglamentarios establecidos, la misma se emitirá de acuerdo con los datos que figuran en el justificante que recibe de las entidades financieras.

Considerando lo dispuesto en los artículos 62 a 70 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido aprobado por el Real Decreto 1.624/1992, de 29 de diciembre, que determinan las obligaciones registrales que afectan



a los sujetos pasivos.

Considerando el informe favorable emitido por la Oficina Nacional de Inspección.

Este Departamento de Gestión Tributaria ha resuelto:

AUTORIZAR a la entidad para no facturar individualmente a cada usuario del servicio telefónico en relación con la prestación de servicios de telecomunicación a través de la modalidad consistente en la venta y recarga de «Tarjetas Prepago» en cajeros automáticos de una entidad financiera, siempre que se produzca la sustitución de los citados documentos de facturación por la emisión, con periodicidad diaria y con base en la información obtenida de las entidades financieras, de un documento en el que desglose el IVA correspondiente a estos servicios, a efectos de su anotación en el Libro registro de facturas emitidas, a través del cual se efectuará el ingreso del IVA correspondiente.

Las autorizaciones anteriores se condicionan a que conserve los justificantes que recibe de las entidades financieras durante el plazo de prescripción del Impuesto.

Todo ello sin perjuicio de la obligación de expedir factura y copia de ésta en todo caso en las operaciones contempladas en los apartados 2 y 3 del artículo 2 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el artículo primero del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, en particular, en aquellas en que el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal, con independencia del régimen de tributación al que se encuentre acogido el empresario o profesional que realice la operación, así como cualesquiera otras en las que el destinatario así lo exija para el ejercicio de cualquier derecho de naturaleza tributaria, debiendo hacer constar adicionalmente en las facturas, a efectos de comprobación, el número asociado a la tarjeta a que corresponde el cargo.

EL DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO,

Madrid, 26 de febrero de 2004

Visto el escrito presentado por el contribuyente arriba indicado, en el que solicita autorización para no expedir documentos de facturación en la actividad de venta al por menor de pan.

Considerando lo dispuesto en el artículo 3.1.d) del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el artículo primero del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre (Boletín Oficial del Estado de 29 de noviembre):

«1. No existirá obligación de expedir factura, salvo en los supuestos contenidos en los apartados 2 y 3 del artículo 2, por las operaciones siguientes:

d) Aquellas otras en las que así se autorice por 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.»

Considerando que, según el número 2 del artículo 2 del citado Reglamento:

«—————

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

a) Aquellas en las que el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal, con independencia del régimen de tributación al que se encuentre acogido el empresario o profesional que realice la operación, así

como cualesquiera otras en las que el destinatario así lo exija para el ejercicio de cualquier derecho de naturaleza tributaria.

.....-»

Considerando que según el artículo 4 de la citada disposición:

«1. La obligación de expedir factura podrá ser cumplida mediante la expedición de tique y copia de éste en las operaciones que se describen a continuación, cuando su importe no exceda de 3.000 euros, Impuesto sobre el Valor Añadido 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.

..... .

2. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, la obligación de expedir factura no podrá ser cumplida mediante la expedición de tique en los supuestos que se citan en los artículos 2.2 y 3 y 13.2.

3. A los efectos de este reglamento, tendrá la condición de tique cualquier documento que se expida en los supuestos a los que se refiere el apartado 1 y cumpla los requisitos establecidos en el artículo 7, y será considerado como documento sustitutivo de una factura. En ningún caso estos documentos tendrán la consideración de factura a efectos de lo dispuesto en el artículo 97.uno de la Ley del Impuesto».

Considerando lo dispuesto en el artículo 7 del Reglamento citado:

«Sin perjuicio de los datos o requisitos que puedan resultar obligatorios a otros efectos y de la posibilidad de incluir cualesquiera otras menciones, todos los tiques y sus copias contendrán los siguientes datos o requisitos:



Agencia Tributaria

a) *Número y, en su caso, serie. La numeración de los tiques dentro de cada serie será correlativa.*

Se podrán expedir tiques mediante series separadas cuando existan razones que lo justifiquen y, entre otros, en los siguientes casos:

1º. Cuando el obligado a su expedición cuente con varios establecimientos desde los que efectúe sus operaciones.

2º. Cuando el obligado a su expedición realice operaciones de distinta naturaleza.

3º. Los expedidos por los destinatarios de las operaciones o por terceros a que se refiere el artículo 5, para cada uno de los cuales deberá existir una serie distinta.

4º. Los rectificativos.

Cuando el empresario o profesional expida tiques y facturas para la documentación de las operaciones efectuadas en un mismo año natural, será obligatoria la expedición mediante series separadas de unos y otras.

b) Número de identificación fiscal, así como el nombre y apellidos, razón o denominación social completa del obligado a su expedición.

c) Tipo impositivo aplicado o la expresión «IVA incluido».

d) Contraprestación total».

Considerando las dificultades prácticas de facturación en los casos de suministros de pan mediante la venta domiciliaria o en ambulancia.

Considerando que en estos casos la exigencia de los requisitos formales de facturación puede crear perturbaciones en el desarrollo normal de la actividad.

Considerando que la correcta gestión de los tributos exige que la Administración tributaria disponga de información suficiente en relación con las transacciones económicas derivadas del desarrollo de actividades empresariales o profesionales y que esta exigencia puede quedar suficientemente garantizada a través de otros mecanismos.

Considerando que cuando se trate de venta no domiciliaria o en despachos de pan no queda justificada la ausencia de infraestructura necesaria o



el grave perjuicio que pueda suponer para la actividad la emisión de documentos de facturación.

Este Departamento de Gestión Tributaria ha resuelto:

AUTORIZAR al contribuyente a no expedir documentos de facturación por las operaciones de venta al por menor de pan a domicilio o en ambulancia, debiendo expedir factura o documento sustitutivo (tiques, en los términos recogidos en el artículo 4 y 7 del Reglamento, antes citado) en el resto de sus operaciones, en particular en las ventas efectuadas en despachos de pan.

Esta autorización relativa a las operaciones de venta al por menor de pan a domicilio o en ambulancia se condiciona a que se confeccione un documento diario por repartidor de venta domiciliaria o en ambulancia en el que se hagan constar las ventas realizadas y en el que se recogerán, como mínimo, todos los datos exigidos para los tiques. Este documento debe anotarse en el Libro Registro de Facturas Emitidas en los términos previstos en los artículos 62 y siguientes del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (Boletín Oficial del Estado del 31 de diciembre).

Todo ello sin perjuicio de la obligación de expedir factura y copia de ésta en todo caso en las operaciones contempladas en los apartados 2 y 3 del artículo 2 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el artículo primero del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, en particular, en aquellas en que el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal, con independencia del régimen de tributación al que se encuentre acogido el empresario o profesional que realice la operación, así como cualesquiera otras en las que el destinatario así lo exija para el ejercicio de cualquier derecho de naturaleza tributaria.

EL DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO,

CONTENIDO DE LAS FACTURAS.
(artículo 6.7 del Reglamento de facturación).

- ANEXO 5. Estaciones de servicio que actúan en nombre ajeno.
- ANEXO 6. · No inclusión del nº y serie en la factura.
· No consignación del NIF del destinatario.
· No consignación de que la operación se encuentra exenta.
- ANEXO 7. Factura con el contenido mínimo del artículo 6.7 del Reglamento de facturación. Denegación.
- ANEXO 8. Autorización a la Sociedad Estatal Correos y Telégrafos para que en la venta de sellos de correos se pueda expedir y entregar una factura completa sin que en la norma conste alusión alguna al IVA Concesión.

Madrid, 31 de mayo de 2004

Visto el escrito presentado por la entidad arriba indicada, en el que solicita autorización para que en las entregas de productos petrolíferos distintas de las realizadas a destinatarios que no exijan factura completa, cuando se realicen en una estación de servicios que actúe como comisionista, ésta pueda expedir y entregar una factura completa, no siendo necesario que en la factura conste expresamente repercutido el impuesto, siendo suficiente la expresión «I.V.A. incluido».

Considerando lo dispuesto en el artículo 1 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el artículo primero del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre (Boletín Oficial del Estado de 29 de noviembre):

«Los empresarios o profesionales están obligados a expedir y entregar, en su caso, factura u otros justificantes por las operaciones que realicen en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, así como a conservar copia o matriz de aquéllos. Igualmente, están obligados a conservar las facturas u otros justificantes recibidos de otros empresarios o profesionales por las operaciones de las que sean destinatarios y que se efectúen en desarrollo de la citada actividad.

.....»

Considerando lo dispuesto en el artículo 2 del citado Reglamento:

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



Agencia Tributaria

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

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

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

.....»

Considerando lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 6 del citado Reglamento:

«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.

.....

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:

.....

e) Domicilio, tanto del obligado a expedir factura como del destinatario de las operaciones.

.....



Agencia Tributaria

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 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.

.....».

Considerando que según el apartado 7 del artículo 6 de la citada disposición:

«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, dificulten la consignación de las menciones a que se refiere el apartado 1 de este artículo, 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 conforme al artículo 25 de la Ley del Impuesto.

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».

Considerando que, según lo dispuesto en el artículo 4 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación:

«1. La obligación de expedir factura podrá ser cumplida mediante la expedición de tique y copia de éste en las operaciones que se describen a continuación,



Agencia Tributaria

cuando su importe no exceda de 3000 euros, Impuesto sobre el Valor Añadido 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.*
.....»

Considerando que, según lo dispuesto en el artículo 7 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación:

« Sin perjuicio de los datos o requisitos que puedan resultar obligatorios a otros efectos y de la posibilidad de incluir cualesquiera otras menciones, todos los tiques y sus copias contendrán los siguientes datos o requisitos:

- a) *Número y, en su caso, serie. La numeración de los tiques dentro de cada serie será correlativa.*

Se podrán expedir tiques mediante series separadas cuando existan razones que lo justifiquen y, entre otros, en los siguientes casos:

1º. Cuando el obligado a su expedición cuente con varios establecimientos desde los que efectúe sus operaciones.

2º. Cuando el obligado a su expedición realice operaciones de distinta naturaleza.

3º. Los expedidos por los destinatarios de las operaciones o por terceros a que se refiere el artículo 5, para cada uno de los cuales deberá existir una serie distinta.

4º. Los rectificativos.

Cuando el empresario o profesional expida tiques y facturas para la documentación de las operaciones efectuadas en un mismo año natural, será obligatoria la expedición mediante series separadas de unos y otras.

- b) *Número de identificación fiscal, así como el nombre y apellidos, razón o denominación social completa del obligado a su expedición.*



Agencia Tributaria

c) *Tipo impositivo aplicado o la expresión «IVA incluido».*

d) *Contraprestación total..»*

Considerando lo dispuesto en la Disposición transitoria única del Real Decreto 1496/2003, de 29 de noviembre:

«Disposición transitoria única. Régimen de facturación hasta el 31 de diciembre de 2003, y régimen de vigencia de las autorizaciones concedidas de acuerdo con el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre.

.....

3. *Se mantendrán vigentes hasta el 30 de junio de 2004:*

a) Las autorizaciones concedidas conforme al artículo 3.3, párrafo tercero, del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, por el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria para indicar únicamente del tipo tributario aplicado o la expresión «IVA incluido» en vez de consignar la cuota del impuesto repercutida.

.....

Sin perjuicio de lo anterior, los empresarios o profesionales beneficiarios de dichas autorizaciones podrán solicitar la concesión de nuevas autorizaciones en los términos dispuestos por el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

.....».

Considerando el informe favorable emitido por la Oficina Nacional de Inspección de fecha 25 de mayo de 2004.

Resultando que la consignación separada de la cuota repercutida en la emisión de las facturas cuyos destinatarios actúan como empresarios y profesionales por la práctica comercial del sector de que se trata supone un grave perjuicio para la entidad solicitante, dado que los surtidores de los productos petrolíferos señalan el precio con el I.V.A. incluido.

Este Departamento de Gestión Tributaria ha resuelto:

AUTORIZAR a la entidad

para que en las entregas de productos petrolíferos, cuando se realicen en una estación de servicios que actúe como comisionista, ésta pueda expedir y entregar una factura completa, no siendo necesario que en la factura conste expresamente repercutido el impuesto, siendo suficiente



Agencia Tributaria

la expresión «I.V.A. incluido», cuando los destinatarios así lo exijan para el ejercicio de cualquier derecho de naturaleza tributaria en los términos del artículo 2. 2 a) del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

Asimismo, con objeto de que los destinatarios de las operaciones tengan conocimiento de que las facturas así emitidas son plenamente válidas a efectos tributarios, se sugiere que en las mismas se haga constar que se han emitido al amparo de una autorización del Departamento de Gestión Tributaria, en base al artículo 6.7 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el artículo primero del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre.

Finalmente se le informa, con idéntico objetivo que el indicado en el párrafo anterior, que copia de este acuerdo deberá estar a disposición de los destinatarios de las facturas expedidas al amparo del mismo que así lo soliciten.

EL DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO,

Madrid, 20 de mayo de 2004

Visto el escrito presentado por la entidad arriba indicada, en el que, en nombre y representación de _____, solicita:

1º. Que en las operaciones con cliente sirvan como facturas los documentos de liquidación que _____ han de emitir por imperativo de la normativa _____, sin que sea necesario que dicho documento vaya numerado y que, en cuanto a la identificación del destinatario, conste su Número de Identificación Fiscal atribuido por la Administración española o por la del Estado miembro de la Comunidad Europea cuando la operación esté sujeta y no exenta en el I.V.A., o el número de cuenta que permita su identificación en los restantes supuestos.

2º. Que se autorice a las _____ a que no se consigne la mención prevista en el artículo 6.3 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, relativo a si la operación está exenta, no sujeta o que el sujeto pasivo es el destinatario de la operación.

Considerando lo dispuesto en el artículo 1 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el artículo primero del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre (Boletín Oficial del Estado de 29 de noviembre):

«Los empresarios o profesionales están obligados a expedir y entregar, en su caso, factura u otros justificantes por las operaciones que realicen en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, así como a conservar copia o matriz de aquéllos. Igualmente, están obligados a conservar las facturas u otros justificantes recibidos de otros empresarios o profesionales por las operaciones de las que sean destinatarios y que se efectúen en desarrollo de la citada actividad.

.....»



Agencia Tributaria

Considerando lo dispuesto en el artículo 2 del citado Reglamento:

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

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

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

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

Considerando lo dispuesto en el artículo 3 de dicho Reglamento:

«1. No existirá obligación de expedir factura, salvo en los supuestos contenidos en los apartados 2 y 3 del artículo 2, por las operaciones siguientes:

*a) Las operaciones exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido en virtud de lo establecido en el artículo 20 de su ley reguladora. No obstante, la expedición de factura será obligatoria en las operaciones exentas de este impuesto de acuerdo con el artículo 20.uno. 2º, 3º, 4º, 5º, 15º, 20º, 21º, 22º, 24º, 25º y 27º de la Ley del Impuesto.
.....»*



Agencia Tributaria

Considerando lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 6 del citado Reglamento:

«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.

.....

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:

.....

e) Domicilio, tanto del obligado a expedir factura como del destinatario de las operaciones.

.....

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 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.



Agencia Tributaria

*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.
.....».*

Considerando lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 6 del citado Reglamento de facturación:

«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 77/388/CEE de 17 de mayo, Sexta Directiva del Consejo en materia 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.»

Considerando que según el apartado 7 del artículo 6 de la citada disposición:

«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, dificulten la consignación de las menciones a que se refiere el apartado 1 de este artículo, 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 conforme al artículo 25 de la Ley del Impuesto.

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».*

Considerando lo dispuesto en la Disposición transitoria única del Real Decreto 1496/2003, de 29 de noviembre:



Agencia Tributaria

«Disposición transitoria única. Régimen de facturación hasta el 31 de diciembre de 2003, y régimen de vigencia de las autorizaciones concedidas de acuerdo con el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre.

.....

3. Se mantendrán vigentes hasta el 30 de junio de 2004:

.....

b) Las autorizaciones concedidas conforme al artículo 8.7 del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, por el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria para que la factura completa sea sustituida por otro documento.

Sin perjuicio de lo anterior, los empresarios o profesionales beneficiarios de dichas autorizaciones podrán solicitar la concesión de nuevas autorizaciones en los términos dispuestos por el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

Sin perjuicio de lo anterior, los empresarios o profesionales beneficiarios de dichas autorizaciones podrán solicitar la concesión de nuevas autorizaciones en los términos dispuestos por el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

.....

Considerando lo dispuesto en el artículo tercero del Real Decreto 1496/2003, de 29 de noviembre:

«Artículo tercero. Justificación de determinadas operaciones financieras.

1. La adquisición de valores mobiliarios podrá justificarse mediante el documento público extendido por el fedatario interviniente o mediante el documento emitido por la entidad financiera o, en su caso, por la empresa de servicios de inversión, comprensivo de todos los datos de la operación.

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, se justificará conforme a lo dispuesto en artículo 59 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 537/1997, de 14 de abril, y el artículo 85 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero.

2. Los gastos y deducciones por operaciones realizadas por entidades de crédito podrán justificarse a través del documento, extracto o nota de cargo



Agencia Tributaria

expedido por la entidad en el que consten los datos propios de una factura salvo su número y serie.»

Considerando el informe emitido por la Oficina Nacional de Inspección de fecha 5 de marzo de 2004, en el que se establece que:

«Teniendo en cuenta que la autorización solicitada a estos efectos es idéntica a la que ya venían disfrutando las entidades interesadas, que no han cambiado sustancialmente las circunstancias concurrentes, que el artículo 3 del Real Decreto 1496/2003 permite la justificación de determinadas operaciones financieras sin necesidad de que el documento se encuentre numerado, y que los Inspectores encargados de la comprobación de tales entidades en esta Oficina no consideran, de acuerdo con los informes que se acompañan al presente, que tal autorización suponga óbice para el correcto desarrollo de su labor.

.....».

Por otra parte, en el citado informe se expone una opinión favorable a la autorización demandada por las entidades afectadas, si bien entiende que es necesario «que se asegure que los registros contables de la entidad exigidos por la normativa mercantil –y no sólo los registros a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido- recojan los extremos a que se refieren las menciones previstas en el artículo 6, apartado 3 del citado Reglamento como requisito básico para poder proceder a la correcta comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales de la entidad, fundamentalmente en cuanto a la determinación de su derecho a la deducción del referido Impuesto.

Por tanto, procede informar favorablemente la solicitud de las referidas entidades, sin perjuicio de reseñar, tal y como se ha expuesto, la necesidad de que los datos indicados figuren en la contabilidad de dichas entidades, para facilitar la comprobación correspondiente».

Considerando el informe de la Dirección General de Tributos de 27 de enero de 2004, en el que se establece que:

«Una interpretación conjunta de lo establecido en los artículos de la Sexta Directiva anteriormente mencionados (artículo 22, apartado 3, letra a), párrafo tercero y artículo 22, apartado 3, letra b) undécimo guión) y del artículo 6, apartado 7, del Reglamento de facturación conduce a la conclusión de que las autorizaciones a que se refiere el artículo 6, apartado 7, de dicho Reglamento pueden dispensar del cumplimiento del requisito de hacer constar las menciones a que se refiere el artículo 6, apartado 3 del referido Reglamento de facturación.»



Agencia Tributaria

Considerando que por las características de la actividad de las entidades solicitantes, y de conformidad con el informe de la Oficina Nacional de Inspección anteriormente citado, las modificaciones solicitadas en el cumplimiento de sus obligaciones de facturación, no suponen perturbación en la comprobación de las mismas.

Considerando que es conveniente seguir manteniendo una solución homogénea para el conjunto de instituciones que intervienen en el mercado , de modo que se evite que el diferente tratamiento suponga perjuicio para aquéllas.

Este Departamento de Gestión Tributaria ha resuelto:

A) AUTORIZAR a

a que en las facturas que emitan en las operaciones sujetas y no exentas realizadas con los clientes, no se consigne el requisito de la numeración recogido en el artículo 6.1 a) del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

B) AUTORIZAR a

a que en las facturas que documenten operaciones no sujetas al I.V.A., o bien sujetas y exentas del mismo, realizadas con clientes, además de que no se consigne el requisito comentado en el apartado A) anterior, tampoco sea necesario consignar en las mismas el N.I.F. del destinatario de la operación a que se refiere el artículo 6.1.d) del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, siempre que conste el número de cuenta correspondiente que permita su identificación.

C) AUTORIZAR a

a que en las facturas no se consignent las disposiciones correspondientes a la Sexta Directiva, los preceptos de la Ley del Impuesto o indicación de que la operación está exenta, no sujeta o que el destinatario es el sujeto pasivo de la operación, a que se refiere el artículo 6.3 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

Las autorizaciones antes citadas deben entenderse referidas exclusivamente a aquellas operaciones por las que deban emitir el oportuno documento de liquidación exigido por imperativo de la normativa

Asimismo, con objeto de que los destinatarios de las operaciones tengan conocimiento de que las facturas así emitidas son plenamente válidas a efectos tributarios, se sugiere que en las mismas se haga constar que se han emitido al amparo de una autorización del Departamento de Gestión Tributaria, en base al artículo 6.7 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones



Agencia Tributaria

de facturación, aprobado por el artículo primero del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre.

Finalmente se le informa, con idéntico objetivo que el indicado en el párrafo anterior, que copia de este acuerdo deberá estar a disposición de los destinatarios de las facturas expedidas al amparo del mismo que así lo soliciten.

EL DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO,



Madrid, 14 de junio de 2004

Visto el escrito presentado por la entidad arriba indicada, en el que solicita autorización para que en la actividad de venta de electrodomésticos pueda emitir facturas «simplificadas» a que se refiere el artículo 6.7 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

Considerando lo dispuesto en el artículo 1 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el artículo primero del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre (Boletín Oficial del Estado de 29 de noviembre):

«Los empresarios o profesionales están obligados a expedir y entregar, en su caso, factura u otros justificantes por las operaciones que realicen en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, así como a conservar copia o matriz de aquéllos. Igualmente, están obligados a conservar las facturas u otros justificantes recibidos de otros empresarios o profesionales por las operaciones de las que sean destinatarios y que se efectúen en desarrollo de la citada actividad.

.....»

Considerando lo dispuesto en el artículo 2 del citado Reglamento:

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



Agencia Tributaria

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

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

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

Considerando lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 4 del citado Reglamento:

«1. La obligación de expedir factura podrá ser cumplida mediante la expedición de tique y copia de éste en las operaciones que se describen a continuación, cuando su importe no exceda de 3.000 euros, Impuesto sobre el Valor Añadido 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.
.....»*

Considerando lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 6 del citado Reglamento:

«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:



Agencia Tributaria

a) *Número y, en su caso, serie. La numeración de las facturas dentro de cada serie será correlativa.*

.....

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.*

.....

e) *Domicilio, tanto del obligado a expedir factura como del destinatario de las operaciones.*

.....

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 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 repercute, 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.*

.....»

Considerando que según el apartado 7 del artículo 6 de la citada disposición:

«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, dificulten la consignación de las menciones a que se refiere el apartado 1 de este artículo, podrá autorizar, previa solicitud del interesado, que en la factura no consten todas



Agencia Tributaria

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 conforme al artículo 25 de la Ley del Impuesto.

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»*

Considerando lo dispuesto en el apartado 8 del artículo 6 del citado Reglamento:

«

8. No obstante lo dispuesto en el apartado 1 de este artículo, 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. Este límite se podrá excepcionar en los casos 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.

.....»

Considerando lo dispuesto en el artículo 7 del Reglamento:

«Sin perjuicio de los datos o requisitos que puedan resultar obligatorios a otros efectos y de la posibilidad de incluir cualesquiera otras menciones, todos los tiques y sus copias contendrán los siguientes datos o requisitos:

- a) Número y, en su caso, serie. La numeración de los tiques dentro de cada serie será correlativa.*

Se podrán expedir tiques mediante series separadas cuando existan razones que lo justifiquen y, entre otros, en los siguientes casos:

- 1.º Cuando el obligado a su expedición cuente con varios establecimientos desde los que efectúe sus operaciones.*



Agencia Tributaria

2.º Cuando el obligado a su expedición realice operaciones de distinta naturaleza.

3.º Los expedidos por los destinatarios de las operaciones o por terceros a que se refiere el artículo 5.º, para cada uno de los cuales deberá existir una serie distinta.

4.º Los rectificativos.

Cuando el empresario o profesional expida tiques y facturas para la documentación de las operaciones efectuadas en un mismo año natural, será obligatoria la expedición mediante series separadas de unos y otras.

b) Número de identificación fiscal, así como el nombre y apellidos, razón o denominación social completa del obligado a su expedición.

c) Tipo impositivo aplicado o la expresión «IVA incluido».

d) Contraprestación total».

Considerando que las autorizaciones de este Departamento por las que se expiden facturas al amparo del artículo 6.7 del Reglamento, exclusivamente se conceden a aquellas empresas o sectores empresariales que, en función de las prácticas comerciales del sector o por problemas técnicos, tienen dificultades para hacer constar en la factura «alguna» de las menciones del apartado 1 del artículo 6. En este sentido conviene precisar que los datos mínimos recogidos en el artículo 6.7 son simplemente un mínimo de la factura, por lo que difícilmente se puede proceder a autorizar una factura con esas mínimas menciones, ya que las facturas emitidas al amparo del artículo 6.7, previa autorización de este Departamento, habilitan al destinatario a ejercer el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, conforme a lo dispuesto en el artículo 97 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Considerando que en las facturas o en los tiques, además de las menciones que deben constar de forma obligatoria, de acuerdo con lo previsto, respectivamente, en los artículos 6 y 7 del Reglamento, pueden incluirse otras menciones que de forma voluntaria considere oportuno recoger el sujeto pasivo.

Este Departamento de Gestión Tributaria ha resuelto:

DENEGAR la autorización a la entidad _____ para emitir facturas con el contenido mínimo que se recoge en el apartado 7 del artículo 6 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.



Agencia Tributaria

Asimismo, se le informa, conforme al último considerando, que en las facturas o tickets que expida podrá incluir, además de las menciones obligatorias previstas, respectivamente, en los artículos 6 y 7 del citado Reglamento, otras menciones tales como «el detalle pormenorizado de los productos vendidos, así como el detalle de las garantías».

EL DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO,

Madrid, 28 de diciembre de 2005

Con fecha 28 de diciembre de 2005, por el Sr. Director del Departamento de Gestión Tributaria, se ha dictado el siguiente acuerdo:

«Visto el escrito presentado por la entidad arriba indicada, en el que solicita:

1º. Autorización para que en la venta de sellos de correos se pueda expedir factura por el valor facial del sello, sin referencia alguna al IVA de la operación.

2º. En un momento posterior, en el que el sello sea utilizado para franquear un envío postal y el personal de la oficina de Correos compruebe su gravamen por el IVA, autorización para expedir un documento que acredite el IVA devengado de modo que pueda servir como justificante a Correos del IVA repercutido y al cliente para deducir el IVA soportado (denominado en el escrito Acreditación de Servicio Postal no Reservado)

Considerando lo dispuesto en el artículo 1 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el artículo primero del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre (Boletín Oficial del Estado de 29 de noviembre):

«Los empresarios o profesionales están obligados a expedir y entregar, en su caso, factura u otros justificantes por las operaciones que realicen en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, así como a conservar copia o matriz de aquéllos. Igualmente, están obligados a conservar las facturas u otros justificantes recibidos de otros empresarios o profesionales por las operaciones de las que sean destinatarios y que se efectúen en desarrollo de la citada actividad.

_____»

Considerando lo dispuesto en el artículo 2 del citado Reglamento:



Agencia Tributaria

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

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

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

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

-----»

Considerando lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 6 del citado Reglamento:

«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.

-----.

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.



Agencia Tributaria

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:

e) Domicilio, tanto del obligado a expedir factura como del destinatario de las operaciones.

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 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.

-----».

Considerando que según el apartado 7 del artículo 6 de la citada disposición:

«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, dificulten la consignación de las menciones a que se refiere el apartado 1 de este artículo, 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 conforme al artículo 25 de la Ley del Impuesto.

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



Agencia Tributaria

- 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».*

Considerando la actual redacción del artículo 20.uno.1º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (redacción dada por la Ley 23/2005, de 18 de noviembre, de reformas en materia tributaria para el impulso a la productividad, BOE de 19 de noviembre), en donde se regula la exención aplicable a las prestaciones de servicios y entregas de bienes accesorias a las mismas efectuadas por los servicios públicos postales, de modo que quedan exentos:

« Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a ellas, que constituyan el servicio postal universal y estén reservadas al operador al que se encomienda su prestación, de acuerdo con la Ley 24/1998, de 13 de julio, del servicio postal universal y de liberalización de los servicios postales.»

Considerando que el artículo 18.1 de la Ley 24/1998, de 13 de julio, del Servicio Postal Universal y de Liberalización de los Servicios Postales, establece que los servicios reservados al operador al que se encomienda la prestación del servicio postal universal son:

«A) El servicio de giro.

B) La recogida, la admisión, la clasificación, la entrega, el tratamiento en curso, el transporte y la distribución de los envíos interurbanos, certificados o no, de las cartas y de las tarjetas postales, siempre que su peso sea igual o inferior a 100 gramos. A partir del 1 de enero de 2006, el límite de peso se fija en 50 gramos.

...

Los envíos nacionales o transfronterizos de publicidad directa, de libros, de catálogos y de publicaciones periódicas, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 15.3, no formarán parte de los servicios reservados.

El intercambio de documentos no podrá reservarse.

C) El servicio postal transfronterizo de entrada y salida de cartas y tarjetas postales, en los mismos términos de precio, peso y fecha establecidos en el apartado b). Se entiende por servicio postal transfronterizo, a los efectos de esta Ley, el procedente de otros Estados o el destinado a éstos.



Agencia Tributaria

D) La recepción, como servicio postal, de las solicitudes, de los escritos y las comunicaciones que los ciudadanos dirijan a los órganos de las Administraciones Públicas, conforme al artículo 38.4.c) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo común».

Resultando que, tras la citada modificación legislativa del régimen de tributación por el Impuesto sobre el Valor Añadido de los servicios postales, resulta imposible en el momento de la venta de sellos conocer «a priori» tanto si los sellos van a ser utilizados por el adquirente para pagar un posterior servicio postal, como si ese eventual servicio postal va a estar o no exento en el Impuesto sobre el Valor Añadido, dependiendo si está o no reservado en exclusiva al operador al que se encomiende su prestación.

Resultando que Correos tiene reservado en exclusiva el transporte de los envíos de cartas y tarjetas postales, certificados o no, de hasta 50 gramos, fuera del término municipal donde haya tenido lugar su admisión, que en consecuencia será el lugar de la generación del envío, y que, por tanto, la aplicación a estos servicios de la exención contenida en el citado artículo 20.uno.1º estará condicionada a que el envío sea depositado y admitido en un término municipal distinto de aquél al que vaya dirigido, en cuyo caso el servicio quedará sujeto y exento en el impuesto.

Resultando que, este Departamento de Gestión Tributaria carece de competencia para autorizar la emisión del documento denominado «Acreditación de Servicio Postal no Reservado» que la entidad solicitante pretende que sirva como justificante, tanto de la correcta repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido como de la deducibilidad del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado.

Este Departamento de Gestión Tributaria ha resuelto:

AUTORIZAR a la entidad «SOCIEDAD ESTATAL CORREOS Y TELÉGRAFOS, S.A.» para que en la venta de sellos de correos se pueda expedir y entregar una factura completa sin que en la misma conste alusión alguna al Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando los destinatarios así lo exijan para el ejercicio de cualquier derecho de naturaleza tributaria en los términos del artículo 2.2 a) del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

DENEGAR a la entidad «SOCIEDAD ESTATAL CORREOS Y TELÉGRAFOS, S.A.» la solicitud de autorización de expedición del documento denominado «Acreditación de Servicio Postal no Reservado» por carecer este Departamento de competencia en la materia.



Agencia Tributaria

La correcta repercusión y deducibilidad del Impuesto sobre el Valor Añadido en la venta de sellos de correo podría justificarse, bien de forma global si se fijase, en su caso, por la Dirección General de Tributos en base a consulta planteada un porcentaje de deducibilidad «a forfait» en función de la proporción que el Servicio Postal no Reservado representase en el total de Servicios Postales prestados por la Entidad, bien de forma individualizada a través de un seguimiento particular de cada uno de los clientes de la Entidad, efectuando un seguimiento de las adquisiciones de sellos y del posterior uso de los mismos en los envíos postales.

Asimismo, con objeto de que los destinatarios de las operaciones tengan conocimiento de que las facturas así emitidas son plenamente válidas a efectos tributarios, se sugiere que en las mismas se haga constar que se han emitido al amparo de una autorización del Departamento de Gestión Tributaria, en base al artículo 6.7 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el artículo primero del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre.

Finalmente se le informa, con idéntico objetivo que el indicado en el párrafo anterior, que copia de este acuerdo deberá estar a disposición de los destinatarios de las facturas expedidas al amparo del mismo que así lo soliciten.»

Contra la presente resolución, podrá interponer recurso de reposición o reclamación económica-administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Central en el plazo de un mes contado a partir del día siguiente a la recepción de la presente notificación.

EL SUBDIRECTOR GENERAL
DE TÉCNICA TRIBUTARIA,

OTROS ACUERDOS E INFORMES RELATIVOS AL CONTENIDO DE LAS FACTURAS.

ANEXO 9. Compañías beneficiarias de la escisión de CAMPSA.

ANEXO 10. El IVA y el recargo de equivalencia deben consignarse separadamente.

ANEXO 11. Factura anexando los albaranes.

ANEXO 12. Precio conjunto en lugar del precio unitario.



Ministerio de Economía y Hacienda
Agencia Estatal de Administración Tributaria

Departamento de Gestión Tributaria

Infanta Mercedes, 37
28020 MADRID
Teléfono (91) 583 70 00

Madrid, 22 de abril de 1992

Visto el escrito presentado con fecha 26 de febrero de 1992 por la entidad arriba indicada en el que solicita que se le autorice desde la fecha en que se ultima la escisión de CAMPSA el régimen establecido por el Acuerdo de la Dirección General de Gestión Tributaria de 9 de julio de 1990 respecto a obligaciones de facturación y llevanza de Libros Registro en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido (I.V.A.).

RESULTANDO: Que el Real Decreto-Ley 4/1991, de 29 de noviembre, sobre medidas urgentes para la progresiva adaptación del sector petrolero al marco comunitario, dispuso que las sociedades beneficiarias de la escisión de CAMPSA se subrogarán en los derechos de los contratos concertados con los propietarios, arrendatarios y titulares de la explotación de las Estaciones de Servicio afectadas por la escisión.

CONSIDERANDO lo establecido en los artículos 2º. 2. d) y 4º 2., del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a empresarios y profesionales, así como lo dispuesto en el artículo 164.5 del Reglamento del I.V.A. aprobado por Real Decreto 2028/1985, de 30 de octubre.

CONSIDERANDO el Informe de fecha 6 de abril de 1992 emitido por la Oficina Nacional de Inspección, en el cual se indica que los problemas que dieron origen al régimen especial de facturación establecido a favor de CAMPSA por el Acuerdo de 9 de julio de 1990 subsisten en relación con las Estaciones de Servicio integrantes de la Red Concesional, es decir, aquellas que actúan como comisionistas en nombre y por cuenta de las empresas beneficiarias de la escisión y que, por tanto, solamente en estos casos está justificada la concesión de la autorización que se solicita.

Este Departamento, evaluadas las anteriores consideraciones, ha adoptado el siguiente ACUERDO:

Desde el 26 de marzo de 1992, fecha en que concluyó el proceso de escisión de CAMPSA, se autoriza lo siguiente:



1º. En las entregas de productos petrolíferos a destinatarios que no exijan factura completa para poder practicar las correspondientes minoraciones o deducciones en la base o en la cuota de aquellos tributos de los que sean sujetos pasivos, no será necesaria facturación por tales operaciones, de acuerdo con lo previsto en el artículo 2.2º d) del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre.

2º. En las operaciones no comprendidas en el apartado anterior, cuando se trate de una Estación de servicio que actúe como comisionista, ésta podrá en nombre y representación de , sus filiales u operadoras, expedir y entregar una factura completa en los términos señalados en el artículo 3 del Real Decreto 2402/1985 antes citado, con indicación, asimismo de su nombre o razón social, Número de Identificación Fiscal, lugar de emplazamiento y número de concesión administrativa, no siendo necesario que en la factura conste expresamente repercutido el Impuesto, siendo suficiente la expresión "I.V.A. incluido".

En el cumplimiento de la obligación de facturación aquí descrita es ajustado a derecho el empleo de series diferentes para cada uno de los centros de facturación que sus filiales u operadoras consideren oportuno.

3º. Se considera procedente la llevanza por sus filiales y operadoras de sendos Libros-Registro adicionales en los que se anoten las entregas realizadas por las mismas a las Estaciones de servicio que actúen como comisionistas en nombre y por cuenta de aquéllas, con el fin de garantizar plenamente la comprobación de sus obligaciones tributarias.

El presente Acuerdo se refiere exclusivamente a "

", sus filiales y operadoras, en cuanto sean beneficiarias de la escisión de CAMPSA, así como a las Estaciones de servicio que actúen como comisionistas en nombre y por cuenta de aquéllas y tendrá vigencia en tanto subsista la relación de comisión, debiendo entenderse revocado desde el momento en que dicha relación desaparezca o se altere.

Igualmente desde el 26 de marzo de 1992, fecha de conclusión de la escisión de CAMPSA, queda revocado el Acuerdo de 9 de julio de 1990 de la Dirección General de Gestión Tributaria.

Madrid, 19 de septiembre de 1995

Visto el escrito presentado por la Entidad arriba indicada en el que solicita autorización para omitir en sus facturas la base imponible, el tipo impositivo y cuota repercutida del Impuesto sobre el Valor Añadido, sustituyéndolo por la indicación del precio total cobrado y la expresión "I.V.A. incluido", en la actividad de "Escuelas y servicios de perfeccionamiento del deporte", epígrafe 967.2 del Impuesto sobre Actividades Económicas:

Considerando que según lo dispuesto en el artículo 2.2º del Real Decreto 2.402/1985, de 18 de diciembre, no tienen obligación de facturar los sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido que realicen actividades que tributen en el régimen especial simplificado y en el régimen de estimación objetiva por signos, índices o módulos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Considerando que el artículo 2.3º del citado Real Decreto establece que los empresarios o profesionales estarán obligados a expedir, en todo caso, una factura completa cuando el destinatario así lo exija para poder practicar las correspondientes minoraciones o deducciones en la base y en la cuota de aquellos tributos de los que sea sujeto pasivo, con el contenido que recoge el artículo 3 de la misma disposición.

Considerando que el artículo 4.1º del mencionado Real Decreto dispone que



tratándose de operaciones realizadas para quienes no tengan la consideración de empresarios o profesionales actuando en desarrollo de la actividad, no será obligatoria la consignación en la factura de los datos de identificación del destinatario si se trata de operaciones cuya contraprestación no sea superior a 15.000 pesetas y en los demás casos que autorice el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Considerando que en aplicación de los preceptos citados, pueden emitirse vales o tickets, sin necesidad de autorización previa, en las actividades acogidas al régimen simplificado del I.V.A. y al régimen de estimación objetiva por signos, índices o módulos del I.R.P.F., por lo que dicha posibilidad no alcanza a los sujetos pasivos que tributen en el régimen general del I.V.A. o en el régimen de estimación directa o de estimación objetiva por coeficientes del I.R.P.F.

Resultando que el interesado no se encuentra acogido al régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido, según la información que obra en poder de este Departamento.

Resultando que los acuerdos de este Departamento autorizando fórmulas alternativas de facturación tienen por beneficiarios exclusivamente a aquellos sujetos pasivos a los que la emisión de facturas completas les supone graves perjuicios en el normal desarrollo de su actividad, atendiendo a su volumen de facturación, número e importe medio de las operaciones realizadas y tipo de destinatario de las mismas.

Este Departamento ha resuelto:

DENEGAR la autorización para emitir facturas con la indicación del tipo tributario sin desglosar la base imponible y la cuota impositiva y para utilizar



Agencia Tributaria

la expresión "I.V.A. incluido", quedando, por tanto, sujeto al cumplimiento de las obligaciones generales de facturación establecidas en el Real Decreto 2.402/1985 y las demás del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Todo ello, sin perjuicio de la posibilidad que tiene de no consignar los datos del destinatario de la operación en las facturas cuando se trate de operaciones cuya contraprestación no exceda de 15.000 pesetas realizadas para quien no actúe como empresario o profesional.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, deberá emitirse factura completa consignando los datos del destinatario de la operación cuando así lo exija éste para poder practicar minoraciones o deducciones en la base o cuota de aquellos tributos de los que sea sujeto pasivo.

EL DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO.

Madrid, 22 de abril de 2004

Visto el escrito presentado por la entidad arriba indicada, en el que solicita autorización para reflejar en el texto de la factura el detalle recopilado de la totalidad de entregas efectuadas a lo largo del mes, con expresión de datos globales, anexando a la misma los albaranes que las documentan.

Considerando lo dispuesto en el artículo 1 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el artículo primero del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre (Boletín Oficial del Estado de 29 de noviembre):

«Los empresarios o profesionales están obligados a expedir y entregar, en su caso, factura u otros justificantes por las operaciones que realicen en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, así como a conservar copia o matriz de aquéllos. Igualmente, están obligados a conservar las facturas u otros justificantes recibidos de otros empresarios o profesionales por las operaciones de las que sean destinatarios y que se efectúen en desarrollo de la citada actividad.

.....»

Considerando lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 6 del citado Reglamento:

«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.

.....

b) La fecha de su expedición.



Agencia Tributaria

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:

.....

e) Domicilio, tanto del obligado a expedir factura como del destinatario de las operaciones.

.....

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 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.

.....

Considerando que según el apartado 7 del artículo 6 de la citada disposición:

«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, dificulten la consignación de las menciones a que se refiere el apartado 1 de este artículo, podrá



Agencia Tributaria

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 conforme al artículo 25 de la Ley del Impuesto.

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»*

Considerando lo dispuesto en el artículo 11 de dicho Reglamento:

«Podrán incluirse en una sola factura distintas operaciones realizadas en distintas fechas para un mismo destinatario, siempre que aquellas se hayan efectuado dentro de un mismo mes natural.

Estas facturas deberán ser expedidas como máximo el último día del mes natural en el que se hayan efectuado las operaciones que se documenten en ellas. No obstante, cuando el destinatario de estas sea un empresario o profesional que actúe como tal, la expedición deberá realizarse dentro del plazo de un mes contado a partir del citado día.

En todo caso, estas facturas deberán ser expedidas antes del día 16 del mes siguiente al periodo de liquidación del impuesto en el curso del cual se hayan realizado las operaciones.

Lo dispuesto en los párrafos anteriores será igualmente aplicable a las facturas a que se refiere el artículo 2.3, siempre que se trate de operaciones efectuadas por un mismo proveedor dentro de un mismo mes natural.»

Considerando, entre otras, las resoluciones de la Dirección General de Tributos, de 8 de septiembre de 1986 (Boletín Oficial del Estado de 19 de septiembre) y de 27 de octubre de 1986 (Boletín Oficial del Estado de 14 de noviembre), así como la contestación a la consulta de fecha 1 de octubre de 2002, en las que se establece que:

«En las facturas en que se documenten las operaciones empresariales o profesionales deberá hacerse constar una descripción genérica de los bienes o servicios que constituyan el objeto de cada operación con el detalle suficiente para poder efectuar la correcta determinación de su naturaleza, cuantía y del tipo impositivo aplicable en el Impuesto sobre el Valor Añadido,



Agencia Tributaria

sin que sea suficiente a tales efectos la simple alusión a los números de los albaranes expedidos con anterioridad.

No obstante, no existe obstáculo legal alguno para que la obligación de efectuar la descripción de los bienes y servicios, que constituyan el objeto de cada operación, se haga constar haciendo figurar los referidos datos en anexos de la factura que formen parte integrante de la misma».

Considerando los criterios de la Dirección General de Tributos en la contestación a la consulta de fecha 18 de marzo de 2004, reiterado en el informe de dicha Dirección, solicitado por esta Subdirección General, de fecha 5 de abril de 2004, en los que se indica:

«... en el supuesto de que para dar cumplimiento al requisito de la descripción de las operaciones que se documentan en la correspondiente factura se utilice la información contenida en los albaranes, en la citada factura se deberá hacer una mención a dicha circunstancia haciendo una referencia inequívoca al correspondiente albarán, el cual deberá conservarse debidamente anexo a dicha factura, puesto que dicho albarán, al servir como soporte documental de la descripción de las operaciones, debe considerarse que forma parte de la misma y, por tanto, debe estar sujeto a las mismas obligaciones de conservación establecidas para aquélla».

Esta Subdirección General de Técnica Tributaria le informa que, sin necesidad de autorización, podrá reflejar en el texto de la factura el detalle recopilado de la totalidad de entregas efectuadas a lo largo del mes, con expresión de datos globales, cuando se adjunten a la misma los albaranes que las documenten. Tal y como se ha indicado en los «considerandos» de este escrito, los datos referentes a la descripción pormenorizada de los bienes y servicios que constituyen el objeto de la operación, así como la fecha de realización, pueden recogerse en anexos de la factura que formen parte integrante de la misma, pudiendo considerarse como tales anexos los albaranes. En este caso, se insiste, deberá cumplirse con lo dispuesto anteriormente, en cuanto a la necesidad de que en la factura se haga constar una referencia inequívoca al correspondiente albarán y en cuanto a que dicho albarán estará sujeto a las mismas obligaciones de conservación que la factura propiamente dicha.

EL SUBDIRECTOR GENERAL
DE TÉCNICA TRIBUTARIA.

Madrid, 22 de abril de 2004

Visto el escrito presentado por la entidad arriba indicada, en el que solicita autorización para indicar en las facturas expedidas por la Compañía por la venta de determinados bienes detallados en el escrito de solicitud, el precio por un conjunto de productos en lugar del precio unitario.

Considerando lo dispuesto en el apartado tercero del escrito de solicitud, en el que se dispone:

«Que, debido a las particularidades de determinados materiales que fabrica y vende la Compañía (mencionados en el exóposito primero, tales como pistones, segmentos,...) en los que el precio unitario asciende a céntimos de euros, supone para la Compañía la imposibilidad de indicar el precio unitario en las facturas expedidas, dado que al redondearse a dos céntimos de euros en precio se convierte en cero (0,00019=0), lo cual se traduce en un problema técnico e informático a nivel de emisión de las facturas.

Nótese que hasta 31 de diciembre de 2003, la Compañía venía indicando en la factura el precio por un total de productos (100 o 1000 dependiendo del caso), a efectos de cumplir con los requisitos exigidos en el antiguo Real Decreto de Facturación».

Considerando lo dispuesto en el artículo 1 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el artículo primero del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre (Boletín Oficial del Estado de 29 de noviembre):

«Los empresarios o profesionales están obligados a expedir y entregar, en su caso, factura u otros justificantes por las operaciones que realicen en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, así como a conservar copia o matriz de aquéllos. Igualmente, están obligados a conservar las facturas u otros justificantes recibidos de otros empresarios o profesionales por las operaciones de las que sean destinatarios y que se efectúen en desarrollo de la citada actividad.

.....»



Agencia Tributaria

Considerando lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 6 del citado Reglamento:

«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.

.....

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:

.....

e) Domicilio, tanto del obligado a expedir factura como del destinatario de las operaciones.

.....

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 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.



Agencia Tributaria

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.

.....

Considerando que según el apartado 7 del artículo 6 de la citada disposición:

«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, dificulten la consignación de las menciones a que se refiere el apartado 1 de este artículo, 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 conforme al artículo 25 de la Ley del Impuesto.

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»*

Considerando el criterio manifestado por la Dirección General de Tributos en informe solicitado por esta Subdirección General, de fecha 5 de abril de 2004:

«En las facturas expedidas deberá hacerse constar una mención al precio unitario sin Impuesto de las operaciones en ella documentadas. Dicha obligación podrá entenderse válidamente cumplida cuando de la descripción de las operaciones pueda deducirse de forma automática y sin dificultad alguna el citado precio unitario, aunque expresamente no se consigne el mismo.»

Considerando que, según se desprende del escrito de solicitud, la entidad haría constar en la factura el precio global de un determinado número de unidades del producto (precio global de 100, 1000, ... unidades),



Agencia Tributaria

circunstancia que permite deducir de forma automática y sin dificultad el precio unitario.

Esta Subdirección General de Técnica Tributaria le informa que, sin necesidad de autorización, puede consignar en las facturas el precio global de un determinado número de unidades del producto, en lugar del precio unitario.

EL SUBDIRECTOR GENERAL
DE TÉCNICA TRIBUTARIA,

AUTORIZACIONES PARA NO CONSIGNAR LOS DATOS DEL DESTINATARIO Y PARA EXPEDIR TÍQUETS.

ANEXO 13. Servicios de fotocopias.

ANEXO 14. Explotación de parque infantil.

ANEXO 15. Explotación de un gimnasio.

ANEXO 16. Construcción, reparación y conservación de edificaciones.

Madrid, 24 de mayo de 2004

Visto el escrito presentado por la entidad arriba indicada, en el que solicita autorización para emitir tiques en lugar de facturas en la actividad de servicios de copias de documentos con máquinas fotocopiadoras.

Considerando lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 1 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el artículo primero del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre (Boletín Oficial del Estado de 29 de noviembre):

«Los empresarios o profesionales están obligados a expedir y entregar, en su caso, factura u otros justificantes por las operaciones que realicen en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, así como a conservar copia o matriz de aquéllos. Igualmente, están obligados a conservar las facturas u otros justificantes recibidos de otros empresarios o profesionales por las operaciones de las que sean destinatarios y que se efectúen en desarrollo de la citada actividad.»

Asimismo, otras personas y entidades que no tengan la condición de empresarios o profesionales están obligadas a expedir y conservar factura u otros justificantes de las operaciones que realicen en los términos establecidos en este Reglamento.»

Considerando lo dispuesto en el artículo 4 del citado Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación:

«1. La obligación de expedir factura podrá ser cumplida mediante la expedición de tique y copia de éste en las operaciones que se describen a continuación, cuando su importe no exceda de 3.000 euros, Impuesto sobre el Valor Añadido incluido:

.....



Agencia Tributaria

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.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, la obligación de expedir factura no podrá ser cumplida mediante la expedición de tique en los supuestos que se citan en los artículos 2.2 y 3 y 13.2.

3. A los efectos de este reglamento, tendrá la condición de tique cualquier documento que se expida en los supuestos a los que se refiere el apartado 1 y cumpla los requisitos establecidos en el artículo 7, y será considerado como documento sustitutivo de una factura. En ningún caso estos documentos tendrán la consideración de factura a efectos de lo dispuesto en el artículo 97.uno de la Ley del Impuesto.»

Considerando lo dispuesto en el artículo 7 del citado Reglamento:

«Sin perjuicio de los datos o requisitos que puedan resultar obligatorios a otros efectos y de la posibilidad de incluir cualesquiera otras menciones, todos los tiques y sus copias contendrán los siguientes datos o requisitos:

a) Número y, en su caso, serie. La numeración de los tiques dentro de cada serie será correlativa.

Se podrán expedir tiques mediante series separadas cuando existan razones que lo justifiquen y, entre otros, en los siguientes casos:

1.º Cuando el obligado a su expedición cuente con varios establecimientos desde los que efectúe sus operaciones.

2.º Cuando el obligado a su expedición realice operaciones de distinta naturaleza.

3.º Los expedidos por los destinatarios de las operaciones o por terceros a que se refiere el artículo 5, para cada uno de los cuales deberá existir una serie distinta.

4.º Los rectificativos.

Cuando el empresario o profesional expida tiques y facturas para la documentación de las operaciones efectuadas en un mismo año natural, será obligatoria la expedición mediante series separadas de unos y otras.



Agencia Tributaria

b) Número de identificación fiscal, así como el nombre y apellidos, razón o denominación social completa del obligado a su expedición.

c) Tipo impositivo aplicado o la expresión «IVA incluido».

d) Contraprestación total».

Este Departamento de Gestión Tributaria ha resuelto:

Autorizar a la entidad _____ para sustituir las facturas por tiques en la actividad de servicios de copias de documentos con máquinas fotocopadoras.

Todo ello sin perjuicio de la obligación de expedir factura y copia de ésta en todo caso en las operaciones contempladas en los apartados 2 y 3 del artículo 2 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el artículo primero del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, en particular, en aquellas en que el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal, con independencia del régimen de tributación al que se encuentre acogido el empresario o profesional que realice la operación, así como cualesquiera otras en las que el destinatario así lo exija para el ejercicio de cualquier derecho de naturaleza tributaria.

EL DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO,

Madrid, 17 de febrero de 2004

Visto el escrito presentado por la entidad arriba indicada, en el que solicita autorización para emitir tiques en lugar de facturas en la actividad de explotación del negocio de un parque infantil

Considerando lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 1 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el artículo primero del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre (Boletín Oficial del Estado de 29 de noviembre):

«Los empresarios o profesionales están obligados a expedir y entregar, en su caso, factura u otros justificantes por las operaciones que realicen en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, así como a conservar copia o matriz de aquéllos. Igualmente, están obligados a conservar las facturas u otros justificantes recibidos de otros empresarios o profesionales por las operaciones de las que sean destinatarios y que se efectúen en desarrollo de la citada actividad.»

Asimismo, otras personas y entidades que no tengan la condición de empresarios o profesionales están obligadas a expedir y conservar factura u otros justificantes de las operaciones que realicen en los términos establecidos en este Reglamento.»

Considerando lo dispuesto en el artículo 4 del citado Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación:

«1. La obligación de expedir factura podrá ser cumplida mediante la expedición de tique y copia de éste en las operaciones que se describen a continuación, cuando su importe no exceda de 3.000 euros, Impuesto sobre el Valor Añadido incluido:

.....



Agencia Tributaria

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.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, la obligación de expedir factura no podrá ser cumplida mediante la expedición de tique en los supuestos que se citan en los artículos 2.2 y 3 y 13.2.

3. A los efectos de este reglamento, tendrá la condición de tique cualquier documento que se expida en los supuestos a los que se refiere el apartado 1 y cumpla los requisitos establecidos en el artículo 7, y será considerado como documento sustitutivo de una factura. En ningún caso estos documentos tendrán la consideración de factura a efectos de lo dispuesto en el artículo 97.º uno de la Ley del Impuesto.»

Considerando lo dispuesto en el artículo 7 del citado Reglamento:

«Sin perjuicio de los datos o requisitos que puedan resultar obligatorios a otros efectos y de la posibilidad de incluir cualesquiera otras menciones, todos los tiques y sus copias contendrán los siguientes datos o requisitos:

a) Número y, en su caso, serie. La numeración de los tiques dentro de cada serie será correlativa.

Se podrán expedir tiques mediante series separadas cuando existan razones que lo justifiquen y, entre otros, en los siguientes casos:

1.º Cuando el obligado a su expedición cuente con varios establecimientos desde los que efectúe sus operaciones.

2.º Cuando el obligado a su expedición realice operaciones de distinta naturaleza.

3.º Los expedidos por los destinatarios de las operaciones o por terceros a que se refiere el artículo 5, para cada uno de los cuales deberá existir una serie distinta.

4.º Los rectificativos.

Cuando el empresario o profesional expida tiques y facturas para la documentación de las operaciones efectuadas en un mismo año natural, será obligatoria la expedición mediante series separadas de unos y otras.



b) Número de identificación fiscal, así como el nombre y apellidos, razón o denominación social completa del obligado a su expedición.

c) Tipo impositivo aplicado o la expresión «IVA incluido».

d) Contraprestación total».

Este Departamento de Gestión Tributaria ha resuelto:

Autorizar a la entidad _____ para sustituir las facturas por tickets en la actividad de explotación del negocio de un parque infantil.

Todo ello sin perjuicio de la obligación de expedir factura y copia de ésta en todo caso en las operaciones contempladas en los apartados 2 y 3 del artículo 2 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el artículo primero del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, en particular, en aquellas en que el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal, con independencia del régimen de tributación al que se encuentre acogido el empresario o profesional que realice la operación, así como cualesquiera otras en las que el destinatario así lo exija para el ejercicio de cualquier derecho de naturaleza tributaria.

EL DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO,

Madrid, 22 de mayo de 1995

Visto el escrito presentado por el arriba indicado, en el que solicita autorización para emitir tickets expedidos por máquinas registradoras en la actividad de Gimnasio (I.A.E. 9672), y autorización para realizar una anotación conjunta por períodos mensuales o, al menos, semanal de los documentos de facturación emitidos en el ejercicio de la referida actividad.

Considerando que según el artículo 2 del Real Decreto 2.402/1985, de 18 de diciembre, (B.O.E. del 30) los empresarios y profesionales están obligados a expedir y entregar factura por cada una de las operaciones que realicen y a conservar copia de las mismas.

Considerando que según el artículo 4 de la citada disposición, cuando el importe no exceda de 500.000 ptas. pueden sustituirse las facturas por talonarios de vales o, en su defecto, "tickets" expedidos por máquinas registradoras con el contenido de apartado 3 del citado artículo, entre otras, en las que autorice el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Considerando que según el citado artículo *"Tratándose de operaciones realizadas para quienes no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando en el desarrollo de la actividad, no será obligatoria la consignación en la factura de los datos de identificación del destinatario si se trata de operaciones cuya contraprestación no sea superior a 15.000 pesetas y en los demás casos que autorice el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria"*.

Considerando lo dispuesto en el artículo 63 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido aprobado por el Real Decreto 1.624/1992, de 29 de diciembre (BOE del 31).

«1. Las personas que realicen operaciones sujetas el Impuesto, deberán llevar y conservar un Libro Registro de facturas y documentos equivalentes o sustitutivos de ellas que hayan expedido, en el que se anotarán, con la debida separación, las mencionadas operaciones, incluidas las exentas y las de autoconsumo.



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 encuadradas correlativamente para formar el libro mencionado en el apartado anterior.

3. En Libro Registro de facturas emitidas se inscribirán, una por una, las facturas o documentos indicados, reflejando el número, fecha, destinatario, base imponible y, en su caso, el tipo impositivo y cuota repercutida.

4. Los sujetos pasivos podrán sustituir la anotación individualizada de las facturas a que se refiere el apartado anterior, por la de asientos resúmenes en los que se harán constar la fecha, números, base imponible global, el tipo impositivo y la cuota global de facturas numeradas correlativamente y expedidas en la misma fecha, cuyo importe total conjunto, IVA, incluido, no exceda de 375.000 pesetas.»

Este Departamento de Gestión Tributaria HA RESUELTO:

Denegar la autorización para emitir tickets expedidos por máquinas registradoras, en la actividad de prestación de servicios de Gimnasio.

Denegar la autorización para hacer un asiento mensual o semanal de las facturas y otros documentos de facturación emitidos, debiendo registrar las operaciones con arreglo a las normas del Real Decreto 1.624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

EL DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO.

Madrid, 13 de diciembre de 2004

Visto el escrito presentado por el contribuyente arriba indicado, en el que solicita autorización para que, en las facturas de contraprestación superior a 100 euros que se expidan en la actividad de construcción, reparación y conservación de edificaciones, no consten obligatoriamente los datos del destinatario, cuando éste sea persona física, no actuando como empresario o profesional y se niegue a facilitarlos.

Considerando lo dispuesto en el apartado dos del artículo 29 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (Boletín Oficial del Estado de 18 de diciembre):

«Además de las restantes que puedan legalmente establecerse, los obligados tributarios deberán cumplir las siguientes obligaciones:

.....
b) La obligación de solicitar y utilizar el número de identificación fiscal en sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria
.....»

Considerando lo dispuesto en el apartado dos del artículo 35 de la citada disposición:

«Entre otros, son obligados tributarios:

.....
g) Los obligados a soportar la repercusión
.....»

Considerando lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 1 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el artículo primero del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre (Boletín Oficial del Estado de 29 de noviembre):



«Los empresarios o profesionales están obligados a expedir y entregar, en su caso, factura u otros justificantes por las operaciones que realicen en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, así como a conservar copia o matriz de aquéllos. Igualmente, están obligados a conservar las facturas u otros justificantes recibidos de otros empresarios o profesionales por las operaciones de las que sean destinatarios y que se efectúen en desarrollo de la citada actividad.»

Asimismo, otras personas y entidades que no tengan la condición de empresarios o profesionales están obligadas a expedir y conservar factura u otros justificantes de las operaciones que realicen en los términos establecidos en este Reglamento.»

Considerando que, según el número 2 del artículo 2 del citado Reglamento:

«

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

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

.....»

Considerando que el artículo 6 del citado Reglamento establece:

«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.

.....

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.

.....



Agencia Tributaria

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:

1º. Que se trate de una entrega de bienes destinados a otro Estado miembro exenta conforme al artículo 25 de la Ley del Impuesto.

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

3º. 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.

e) Domicilio, tanto del obligado a expedir factura como del destinatario de las 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, tal y como ésta se define por los artículos 78 y 79 de la Ley 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 repercute, 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.



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, dificulten la consignación de las menciones a que se refiere el apartado 1 de este artículo, 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 conforme al artículo 25 de la Ley del Impuesto.

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.*

8. No obstante lo dispuesto en el apartado 1 de este artículo, 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. Este límite se podrá excepcionar en los casos 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.

.....»

Considerando que, según se manifiesta en el escrito de solicitud, se encuentra dado de alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas, en el epígrafe 501.1.- Construcción completa, reparación y conservación de edificaciones; epígrafe que dentro del grupo, es el que faculta para la ejecución de obras privadas sin limitaciones en cuanto a su objeto o cuantía presupuestada.

Considerando que la correcta gestión de los tributos exige que la Administración de la Hacienda Pública disponga de información suficiente en relación con las transacciones económicas derivadas del desarrollo de actividades empresariales o profesionales.

Considerando que los acuerdos de este Departamento autorizando fórmulas alternativas de facturación, se han referido, en todo caso, a las operaciones



Agencia Tributaria

realizadas para quienes no actúan como empresarios o profesionales por sujetos pasivos que carecen de la infraestructura administrativa necesaria para asumir el cumplimiento de las obligaciones generales exigidas por la normativa en materia de facturación, o a los que la expedición de facturas completas les supone graves perjuicios en el normal desarrollo de su actividad, atendiendo a su volumen de facturación, número e importe medio de las operaciones realizadas y tipo de destinatario de las mismas.

Considerando que, a la vista de la situación tributaria en conjunto del solicitante, no queda justificada la ausencia de infraestructura o el grave perjuicio que puede suponer la expedición de facturas.

Este Departamento de Gestión Tributaria ha resuelto:

DENEGAR a la autorización para que en las facturas de contraprestación igual o superior a 100 euros. Impuesto sobre el Valor Añadido no incluido, expedidas en la actividad de construcción, reparación y conservación de edificaciones, no incluya el Número de Identificación Fiscal del destinatario cuando éste sea persona física, no actuando como empresario o profesional.

No obstante, se le informa que 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.

EL DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO,

DELEGACIÓN PARA EXPEDIR FACTURAS.

ANEXO 17. Delegación para expedir facturas en una entidad no establecida en la Comunidad Europea.

Madrid, 3 de junio de 2004

Visto el escrito presentado por la entidad arriba indicada, en el que solicita autorización para delegar la expedición de facturas en el destinatario de las operaciones, siendo destinatario la entidad la cual no se encuentra establecida en la Comunidad Europea.

Considerando lo dispuesto en el artículo 1 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el artículo primero del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre (Boletín Oficial del Estado de 29 de noviembre):

«Los empresarios o profesionales están obligados a expedir y entregar, en su caso, factura u otros justificantes por las operaciones que realicen en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, así como a conservar copia o matriz de aquéllos. Igualmente, están obligados a conservar las facturas u otros justificantes recibidos de otros empresarios o profesionales por las operaciones de las que sean destinatarios y que se efectúen en desarrollo de la citada actividad.

.....»

Considerando lo dispuesto en el artículo 2 del citado Reglamento:

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



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

.....»

Considerando lo dispuesto en el artículo 5 del citado Reglamento de facturación:

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

2. Para que la obligación a que se refiere el artículo 2 pueda ser cumplida materialmente por el destinatario de las operaciones que no sea sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a éstas, habrán de cumplirse los siguientes requisitos:

- a) Deberá existir un acuerdo documentado por escrito entre el empresario o profesional que realice las operaciones y el destinatario de éstas por el que el primero autorice al segundo la expedición de las facturas o documentos sustitutivos correspondientes a dichas operaciones. Este acuerdo deberá suscribirse con carácter previo a la realización de las operaciones, y en él deberán especificarse aquellas a las que se refiera.*
- b) Cada factura o documento sustitutivo así expedido deberá ser objeto de aceptación por parte del empresario o profesional que haya realizado la operación.*
- c) El destinatario de las operaciones que proceda a la expedición de las facturas o documentos sustitutivos correspondientes a aquéllas deberá remitir una copia al empresario o profesional que las realizó en el plazo que se establece en el artículo 9.1.*

La obligación de remitir la copia de la factura o documento sustitutivo a que se refiere el párrafo anterior podrá ser cumplida de acuerdo con lo previsto en los artículos 17 y 18.

Las copias de las facturas o documentos sustitutivos deberán ser aceptadas en el plazo de 15 días a partir de su recepción por el



Agencia Tributaria

empresario o profesional que hubiese realizado las operaciones. Las facturas o documentos sustitutivos cuyas copias hubiesen sido rechazadas de forma expresa en el plazo antes indicado se tendrán por no expedidas.

- d) *Estas facturas o documentos sustitutivos serán expedidos en nombre y por cuenta del empresario o profesional que haya realizado las operaciones que en ellos se documentan.*

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

4. Cuando el destinatario de las operaciones o el tercero que expida las facturas o documentos sustitutivos no esté establecido en la Comunidad 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 las Directivas 76/308/CEE del Consejo, de 15 de mayo de 1976, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinadas exacciones, derechos, impuestos y otras medidas, y 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos, de determinados impuestos sobre consumos específicos y de los impuestos sobre las primas de seguros, y por el Reglamento (CE) n° 1798/2003 del Consejo, de 7 de octubre de 2003, relativo a la cooperación administrativa en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido y por el que se deroga el Reglamento (CEE) n° 218/92, únicamente cabrá la expedición de facturas o documentos sustitutivos por el destinatario de las operaciones o por terceros previa autorización de la Agencia Estatal de Administración Tributaria».

Considerando lo dispuesto en el artículo 19 de la citada disposición:

«1. Los empresarios o profesionales deberán conservar, durante el plazo previsto en la Ley General Tributaria, los siguientes documentos:

- a) *Las facturas y documentos sustitutivos recibidos.*
- b) *Las copias o matrices de las facturas expedidas conforme al artículo 2.1 y 2 y las copias de los documentos sustitutivos expedidos.*
- c) *Las facturas expedidas de acuerdo con el artículo 2.3, así como sus justificantes contables, en su caso.*
- d) *Los recibos a que se refiere el artículo 14.1, tanto el original de aquel, por parte de su expedidor, como la copia, por parte del titular de la explotación.*

e) *Los documentos acreditativos del pago del Impuesto a la Importación.*

Esta obligación incumbe asimismo a los empresarios o profesionales acogidos a los regímenes especiales del Impuesto sobre el Valor Añadido, así como a quienes, sin tener la condición de empresarios o profesionales, sean sujetos pasivos del impuesto, aunque en este caso sólo alcanzará a los documentos que se citan en el párrafo c).

2. Los documentos deben conservarse con su contenido original, ordenadamente y en los plazos y con las condiciones fijados por este reglamento.

3. Las obligaciones a las que se refiere el apartado anterior se podrán cumplir materialmente por un tercero, que actuará en todo caso en nombre y por cuenta del empresario o profesional o sujeto pasivo, el cual será, en cualquier caso, responsable del cumplimiento de todas las obligaciones que se establecen en este capítulo.

4. Cuando el tercero no esté establecido en la Comunidad 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 las Directivas 76/308/CEE del Consejo, de 15 de mayo de 1976, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinadas exacciones, derechos, impuestos y otras medidas, y 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos, de determinados impuestos sobre consumos específicos y de los impuestos sobre las primas de seguros, y por el Reglamento (CE) n° 1798/2003 del Consejo, de 7 de octubre de 2003, relativo a la cooperación administrativa en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido y por el que se deroga el Reglamento (CEE) n° 218/92, únicamente cabrá el cumplimiento de esta obligación a través de un tercero previa autorización de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Considerando lo dispuesto en el artículo 22 de dicho Reglamento:

«1. A efectos de lo dispuesto en este capítulo, el empresario o profesional o el sujeto pasivo obligado a la conservación de las facturas o documentos sustitutivos podrá determinar el lugar de cumplimiento de dicha obligación, a condición de que ponga a disposición del órgano de la Administración tributaria que esté desarrollando una actuación dirigida a la comprobación de su situación tributaria, ante cualquier solicitud de dicho órgano y sin demora injustificada, toda la documentación o información así conservadas.



Agencia Tributaria

2. Cuando la conservación se efectúe fuera de España, tal obligación únicamente se considerará válidamente cumplida si se realiza mediante el uso de medios electrónicos que garanticen el acceso en línea, así como la carga remota y utilización por parte de la Administración tributaria de la documentación o información así conservadas.

En caso de que los empresarios o profesionales o sujetos pasivos deseen cumplir dicha obligación fuera del citado territorio deberán comunicar con carácter previo esta circunstancia a la Agencia Estatal de Administración Tributaria.»

Este Departamento de Gestión Tributaria ha resuelto:

AUTORIZAR a la entidad _____ para delegar la expedición de facturas en el destinatario de las operaciones, siendo destinatario la entidad la cual no se encuentra establecida en la Comunidad Europea.

Todo ello sin perjuicio del cumplimiento de los requisitos establecidos en el Reglamento de facturación para la expedición de facturas por un tercero cuando éste sea el destinatario de las operaciones, así como de la obligación de remisión y conservación en los términos indicados en los apartados anteriores.

EL DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO,

POSIBILIDAD DE EXPEDIR DOCUMENTOS DE FACTURACIÓN MENSUALES.

- ANEXO 18. Compras a recolectores no habituales de productos silvestres.
- ANEXO 19. Denegación de la emisión de una factura diaria documentando operaciones con distintos destinatarios.
- ANEXO 20. Agrupación máxima semanal.



MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA
CENTRO DE GESTIÓN Y
COOPERACIÓN TRIBUTARIA

Vistos los escritos presentados por la "
", por los que solicita:

Autorización para utilizar como documento justificativo de las compras realizadas a recolectores no habituales de productos silvestres el modelo que se acompaña.

Considerando que el art. 8.2 del RD. 2402/85, de 28 de Diciembre preceptúa que en el supuesto examinado la justificación de los gastos imputados deberá realizarse mediante documento que contenga los datos de una factura completa en los términos señalados en el art. 3.1 del mismo texto.

Considerando que la relación nominada de las compras efectuadas durante un periodo temporal, en las que consta la firma del recibí, cumple con los requisitos señalados que permiten la correcta comprobación de las cantidades satisfechas.

Este Centro Directivo, en uso de las facultades que le confiere la normativa vigente, ha Resuelto:

Autorizar, a los efectos de justificación de las compras a recolectores no habituales, los documentos en que efectivamente consten los datos señalados en el art. 3.1. del RD. 2402/85 para cada uno de aquellos en particular, pudiendo no obstante agruparse las compras efectuadas a una misma persona por periodos no superiores a tres meses naturales.

Madrid, 24 de Junio de 1.986
EL DIRECTOR GENERAL,

Madrid, 30 de marzo de 1993

Visto el escrito presentado por la entidad arriba indicada, en el que solicita autorización para emitir un documento por la totalidad de la recaudación diaria (I.V.A. incluido) en sustitución de la factura por servicios prestados en la actividad de PEEP-SHOW.

Considerando que según lo dispuesto en el Art. 2 del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, según la redacción dada por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, los empresarios y profesionales están obligados a expedir y entregar factura por cada operación que realicen y a conservar copia o matriz de la misma.

Considerando que según el apartado 3 del mismo artículo, ha de emitirse factura completa en las operaciones en las que el destinatario así lo exija para poder practicar las correspondientes minoraciones o deducciones en la base y en la cuota de aquellos tributos de los que sea sujeto pasivo.

Considerando que el Departamento de Gestión Tributaria es competente para exonerar de la obligación de facturar en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales.

Este Departamento de Gestión Tributaria, en uso de las facultades que le otorga la legislación vigente, HA RESUELTO:



Agencia Tributaria

Denegar la solicitud presentada por la entidad dado que la posibilidad de emitir un solo documento por la totalidad de la recaudación diaria no está amparada por el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre.

EL DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO.

Madrid, 23 de marzo de 2004

Visto el escrito presentado por la entidad arriba indicada, en el que solicita autorización para efectuar la facturación con sus socios en base a los albaranes adjuntando los mismos como anexos a la factura, así como a agrupar en una sola factura máximo semanal todas las operaciones realizadas en la semana, incluso cuando en medio de la semana se produzca el cambio de mes (a excepción del final del ejercicio).

Considerando lo dispuesto en el artículo 1 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el artículo primero del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre (Boletín Oficial del Estado de 29 de noviembre):

«Los empresarios o profesionales están obligados a expedir y entregar, en su caso, factura u otros justificantes por las operaciones que realicen en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, así como a conservar copia o matriz de aquéllos. Igualmente, están obligados a conservar las facturas u otros justificantes recibidos de otros empresarios o profesionales por las operaciones de las que sean destinatarios y que se efectúen en desarrollo de la citada actividad.

.....»

Considerando lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 6 del citado Reglamento:

«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.

.....



Agencia Tributaria

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:

.....

e) *Domicilio, tanto del obligado a expedir factura como del destinatario de las operaciones.*

.....

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 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.*

.....

Considerando que según el apartado 7 del artículo 6 de la citada disposición:

«7. Cuando el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria aprecie que las prácticas comerciales o administrativas



Agencia Tributaria

del sector de actividad de que se trate, o bien las condiciones técnicas de expedición de las facturas, dificulten la consignación de las menciones a que se refiere el apartado 1 de este artículo, 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 conforme al artículo 25 de la Ley del Impuesto.

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»*

Considerando lo dispuesto en el artículo 9 de la citada disposición:

«1. Las facturas o documentos sustitativos deberán ser expedidos en el momento de realizarse la operación.

No obstante, cuando el destinatario de la operación sea un empresario o profesional que actúe como tal, deberán expedirse dentro del plazo de un mes contado a partir del citado momento.

En todo caso, las facturas o documentos sustitativos deberán ser expedidos antes del día 16 del mes siguiente al periodo de liquidación del impuesto en el curso del cual se hayan realizado las operaciones.

2. A los efectos de este reglamento, las operaciones se entenderán realizadas en la fecha en que se haya producido el devengo del impuesto correspondiente a las citadas operaciones».

Considerando lo dispuesto en el artículo 11 del citado Reglamento:

«Podrán incluirse en una sola factura distintas operaciones realizadas en distintas fechas para un mismo destinatario, siempre que aquellas se hayan efectuado dentro de un mismo mes natural.

Estas facturas deberán ser expedidas como máximo el último día del mes natural en el que se hayan efectuado las operaciones que se documenten en ellas. No obstante, cuando el destinatario de estas sea un empresario o profesional que actúe como tal, la expedición deberá realizarse dentro del plazo de un mes contado a partir del citado día.



Agencia Tributaria

En todo caso, estas facturas deberán ser expedidas antes del día 16 del mes siguiente al período de liquidación del impuesto en el curso del cual se hayan realizado las operaciones.

Lo dispuesto en los párrafos anteriores será igualmente aplicable a las facturas a que se refiere el artículo 2.3, siempre que se trate de operaciones efectuadas por un mismo proveedor dentro de un mismo mes natural».

Considerando que en el Reglamento no existe ninguna habilitación en favor del Departamento de Gestión Tributaria para que pueda autorizar que las facturas recapitulativas abarquen periodos que comprendan días de distintos meses naturales.

Considerando, entre otras, las resoluciones de la Dirección General de Tributos, de 8 de septiembre de 1986 (Boletín Oficial del Estado de 19 de septiembre) y de 27 de octubre de 1986 (Boletín Oficial del Estado de 14 de noviembre), así como la contestación a la consulta de fecha 1 de octubre de 2002, en las que se establece que:

«En las facturas en que se documenten las operaciones empresariales o profesionales deberá hacerse constar una descripción genérica de los bienes o servicios que constituyan el objeto de cada operación con el detalle suficiente para poder efectuar la correcta determinación de su naturaleza, cuantía y del tipo impositivo aplicable en el Impuesto sobre el Valor Añadido, sin que sea suficiente a tales efectos la simple alusión a los números de los albaranes expedidos con anterioridad.

No obstante, no existe obstáculo legal alguno para que la obligación de efectuar la descripción de los bienes y servicios, que constituyan el objeto de cada operación, se haga constar haciendo figurar los referidos datos en anexos de la factura que formen parte integrante de la misma».

Este Departamento de Gestión ha resuelto:

DENEGAR a la entidad

la autorización para agrupar en una factura semanal las operaciones realizadas en dicho período cuando las mismas comprendan días de distinto mes natural, sin perjuicio de la posibilidad de agrupar las operaciones realizadas para un mismo destinatario, siempre que cumpla los requisitos establecidos en el artículo 11 del Reglamento anteriormente transcrito, en particular, que se hayan efectuado dentro de un mes natural.

Por otra parte se le informa que no es necesaria autorización para efectuar la facturación con sus socios en base a los albaranes adjuntando los mismos como anexos a la factura. Los datos referentes a la descripción pormenorizada de los bienes y servicios que constituyen el objeto de la operación pueden recogerse en



anexos de la factura que formen parte integrante de la misma, pudiendo considerarse como tales anexos los albaranes.

EL DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO,

FACTURAS RECTIFICATIVAS.

ANEXO 21. No especificación de los datos identificativos de las facturas rectificadas.

Madrid, 4 de mayo de 2004

Visto el escrito presentado por la entidad arriba indicada en el que solicita autorización en las facturas rectificativas a expedir como consecuencia de los descuentos por incumplimiento de la calidad del servicio recogidos en el Real Decreto 1955/2000 y la Orden ECO/797/2002, para la no especificación de los datos identificativos de las facturas rectificadas, bastando la simple determinación del período a que se refieran.

Considerando lo dispuesto en los apartados 2 y 3 del artículo 105 del Real Decreto 1955/2000, de 1 de diciembre, en los que se establecen las consecuencias del incumplimiento en la calidad del servicio, de tal forma que obliga a los distribuidores a efectuar unos descuentos a los consumidores en la facturación del primer trimestre del año siguiente al del incumplimiento de los baremos de calidad establecidos en los artículos 103 y 104 del citado Real Decreto.

Considerando que la Dirección General de Tributos ha considerado ajustada a derecho la siguiente contestación a la consulta formulada en esta materia:

«Las compensaciones que las deben efectuar a sus clientes por incumplimiento de los baremos de calidad, reguladas en el Real Decreto 1955/2000, suponen una reducción tarifaria respecto de las tarifas contratadas para el suministro eléctrico efectuado, que se materializa mediante un descuento en la factura del primer trimestre del año siguiente al del incumplimiento de los baremos de calidad.»

En consecuencia, a juicio de este Centro Directivo, dichas compensaciones establecidas en el mencionado Real Decreto 1955/2000 suponen una alteración del precio, que tiene lugar con posterioridad al momento de realización de la operación de suministro eléctrico, y que determina la obligación de modificar la base imponible de dichas operaciones.»

Considerando lo dispuesto en el artículo 80 de la Ley 37/1992, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Boletín Oficial del Estado del 29):



Agencia Tributaria

«Artículo 80.- Modificación de la base imponible.

.....

Dos. Cuando por resolución firme, judicial o administrativa o con arreglo a Derecho o a los usos de comercio queden sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas o se altere el precio después del momento en que la operación se haya efectuado, la base imponible se modificará en la cuantía correspondiente.

.....

Seis. Si el importe de la contraprestación no resultara conocido en el momento del devengo del Impuesto, el sujeto pasivo deberá fijarlo provisionalmente aplicando criterios fundados, sin perjuicio de su rectificación cuando dicho importe fuera conocido.

Siete. En los casos a que se refieren los apartados anteriores la reducción de la base imponible estará condicionada al cumplimiento de los requisitos que reglamentariamente se establezcan».

Considerando lo dispuesto en el artículo 24 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (Boletín Oficial del Estado del 31):

«Artículo 24.- Modificación de la base imponible.

1. En los casos a que se refiere el artículo 80 de la Ley del impuesto, el sujeto pasivo estará obligado a expedir y enviar al destinatario de las operaciones una nueva factura o documento en los que se rectifique o, en su caso, se anule la cuota repercutida, en la forma prevista en el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales.

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

Considerando lo dispuesto en el artículo 13 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el artículo primero del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre (Boletín Oficial del Estado de 29 de noviembre):

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



Agencia Tributaria

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

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

Cuando la modificación de la base imponible tenga su origen en la concesión de descuentos o bonificaciones por volumen de operaciones, 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 periodo a que se refieran.

3. La expedición de la factura o documento sustitutivo rectificativos deberá efectuarse tan pronto como el obligado a expedirlos tenga constancia de las circunstancias que, conforme a los apartados anteriores, obligan a su expedición, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el impuesto o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el artículo 80 de la Ley del Impuesto.

4. La rectificación se realizará mediante la emisión de una nueva factura o documento sustitutivo en el que se hagan constar los datos identificativos de la factura o documento sustitutivo rectificadas y la rectificación efectuada.

Dicha factura o documento sustitutivo rectificativo deberá cumplir los requisitos que se establecen, respectivamente, por los artículos 6 ó 7.

Cuando lo que se expida sea una factura rectificativa, los datos a los que se refiere el artículo 6.1.f), g) y h) serán los que resulten de la rectificación que, en su caso, se haya efectuado de aquéllos.

En cualquiera de los dos casos anteriores, se hará constar en el documento su condición de documento rectificativo y la descripción de la causa que



motiva la rectificación.

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

Considerando lo dispuesto en el artículo 6 del citado Reglamento:

«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:

*.....
3º Las rectificativas.*

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, dificulten la consignación de las menciones a que se refiere el apartado 1 de este artículo, 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 conforme al artículo 25 de la Ley del Impuesto.

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.*



Agencia Tributaria

d) *La cuota tributaria o los datos que permitan calcularla.*

.....».

Considerando el criterio de la Dirección General de Tributos, según el cual el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación no contempla la posibilidad de emitir notas de abono o facturas negativas. Concretamente, en la contestación de 2 de febrero de 2004, la citada Dirección General establece:

«En el supuesto de que la causa de la rectificación de una factura sea, conforme se indica en el escrito de consulta, debido a una devolución parcial de los productos entregados se procederá en la forma indicada en el apartado anterior, es decir, consignando en la factura rectificativa los datos de descripción, tipo y cuota tributaria, que correspondan una vez efectuada la rectificación, no resultando ajustado a derecho la expedición de una factura negativa que comprenda la parte del producto devuelto.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 6, apartado 1, letra a), número 3º, del Reglamento de facturación las facturas rectificativas deberán expedirse utilizando una serie específica de facturación.

Finalmente, hay que señalar que de acuerdo con lo establecido en el mencionado artículo 13, apartado 4, último párrafo, del Reglamento de facturación en todas las facturas rectificativas se hará constar su condición de documento rectificativo y la causa que motiva la rectificación».

Este Departamento de Gestión Tributaria ha resuelto:

AUTORIZAR a la entidad _____ en las facturas rectificativas a expedir como consecuencia de los descuentos por incumplimiento de la calidad del servicio recogidos en el Real Decreto 1955/2000 y la Orden ECO/797/2002, para la no especificación de los datos identificativos de las facturas rectificadas, bastando la simple determinación del período a que se refieran, debiendo guardar esa factura los restantes requisitos señalados en la normativa aplicable, así como los relativos a la rectificación de las anotaciones contables.

EL DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO,

LIBROS REGISTRO.

ANEXO 22. Libros auxiliares y libro general.

ANEXO 23. Asiento resumen mensual para las facturas que incorporan cuotas de IVA no deducibles.



Madrid, 26 de mayo de 2004

Visto el escrito presentado por la entidad arriba indicada, en el que solicita autorización para llevar dos libros registro de facturas recibidas.

Resultando que la solicitud se debe a la ampliación del objeto social de la Compañía para la producción de largometrajes y cortometrajes en todas sus variantes y por ello toda la contabilidad derivada de dicha actividad va a ser procesada por un programa informático distinto al propio de la Compañía, cuyos registros no pueden ser volcados automáticamente en este último.

Considerando lo dispuesto en el artículo 62 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre:

«1. Los empresarios o profesionales y otros sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido deberán llevar, con carácter general y en los términos dispuestos por este reglamento, los siguientes libros registros:

- a) Libro registro de facturas expedidas.*
- b) Libro registro de facturas recibidas.*
- c) Libro registro de bienes de inversión.*
- d) Libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias.*

2. Lo dispuesto en el apartado anterior no será de aplicación respecto de las actividades acogidas a los regímenes especiales simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca, del recargo de equivalencia y del aplicable a los servicios prestados por vía electrónica, con las salvedades establecidas en las normas reguladoras de dichos regímenes especiales, ni respecto de las entregas a título ocasional de medios de transporte nuevos realizadas por las personas a que se refiere el artículo 5.º uno.e) de la Ley del Impuesto.

3. Los libros o registros, incluidos los de carácter informático que, en cumplimiento de sus obligaciones fiscales o contables, deban llevar los empresarios o profesionales y otros sujetos pasivos del Impuesto sobre el



Agencia Tributaria

Valor Añadido, podrán ser utilizados a efectos de este impuesto, siempre que se ajusten a los requisitos que se establecen en este reglamento.

4. Quienes fuesen titulares de diversos establecimientos situados en el territorio de aplicación del impuesto podrán llevar, en cada uno de ellos, los libros registros establecidos en el apartado 1, en los que anotarán por separado las operaciones efectuadas desde dichos establecimientos, siempre que los asientos resúmenes de éstos se trasladen a los correspondientes libros registros generales que deberán llevarse en el domicilio fiscal.

5. El Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria podrá autorizar, previas las comprobaciones que estime oportunas, la sustitución de los libros registros mencionados en el apartado 1 por sistemas de registro diferentes, así como la modificación de los requisitos exigidos para las anotaciones registrales, siempre que respondan a la organización administrativa y contable de los empresarios o profesionales o sujetos pasivos y, al mismo tiempo, quede garantizada plenamente la comprobación de sus obligaciones tributarias por el Impuesto sobre el Valor Añadido. Dichas autorizaciones serán revocables en cualquier momento».

Este Departamento de Gestión Tributaria HA RESUELTO:

Autorizar a la entidad para llevar dos libros registro de facturas recibidas, siempre que los documentos recibidos correspondientes a cada uno de los libros lleven una numeración independiente y siempre que se traslade, al menos con periodicidad mensual, el contenido de los citados libros a un Libro Registro general que deberá llevarse en el domicilio fiscal.

En el Libro Registro general que se menciona deberá dejarse constancia de la existencia de los otros libros registro.

EL DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO,

Madrid, 21 de mayo de 2004

Visto el escrito presentado por la entidad arriba indicada, en el que, en nombre y representación de _____, solicita:

1º. Que se autorice a _____ para que utilicen como documentos de facturación los documentos de liquidación que han de emitir por imperativo de su normativa específica,

añadiendo únicamente el N.I.F., D.N.I. o C.I. del destinatario, sin necesidad de que dichos documentos deban estar numerados cuando se trate de operaciones sujetas a I.V.A. realizadas con sus clientes.

2º. Que se autorice en las operaciones no sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido y en las sujetas pero exentas del citado Impuesto la utilización como factura válida de los documentos a que se refiere el apartado anterior, sin necesidad de consignar el N.I.F., D.N.I. o C.I. del destinatario, siempre que conste el número de cuenta correspondiente que permita su identificación.

3º. Que se autorice a _____ para insertar en el libro registro de facturas emitidas todas las operaciones exentas y no exentas, permitiendo respecto a las exentas su agrupación mensual en las rúbricas integrantes del haber de la cuenta de resultados, de acuerdo con la regulación específica establecida por el Banco de España.



Agencia Tributaria

Considerando lo dispuesto en el artículo 1 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el artículo primero del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre (Boletín Oficial del Estado de 29 de noviembre):

«Los empresarios o profesionales están obligados a expedir y entregar, en su caso, factura u otros justificantes por las operaciones que realicen en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, así como a conservar copia o matriz de aquéllos. Igualmente, están obligados a conservar las facturas u otros justificantes recibidos de otros empresarios o profesionales por las operaciones de las que sean destinatarios y que se efectúen en desarrollo de la citada actividad.

.....»

Considerando lo dispuesto en el artículo 2 del citado Reglamento:

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

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

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

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

.....»

Considerando lo dispuesto en el artículo 3 de dicho Reglamento:



Agencia Tributaria

«1. No existirá obligación de expedir factura, salvo en los supuestos contenidos en los apartados 2 y 3 del artículo 2, por las operaciones siguientes:

a) Las operaciones exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido en virtud de lo establecido en el artículo 20 de su ley reguladora. No obstante, la expedición de factura será obligatoria en las operaciones exentas de este impuesto de acuerdo con el artículo 20.uno. 2º, 3º, 4º, 5º, 15º, 20º, 21º, 22º, 24º, 25º y 27º de la Ley del Impuesto.

.....»

Considerando lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 6 del citado Reglamento:

«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.

.....

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:

.....

e) Domicilio, tanto del obligado a expedir factura como del destinatario de las operaciones.

.....

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 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.



Agencia Tributaria

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.
.....».*

Considerando lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 6 del citado Reglamento de facturación:

«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 aquella sea su destinatario, se deberá incluir en ella una referencia a las disposiciones correspondientes de la Directiva 77/388/CEE de 17 de mayo, Sexta Directiva del Consejo en materia 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.»

Considerando que según el apartado 7 del artículo 6 de la citada disposición:

«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, dificulten la consignación de las menciones a que se refiere el apartado 1 de este artículo, 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 conforme al artículo 25 de la Ley del Impuesto.

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.*



Agencia Tributaria

d) La cuota tributaria o los datos que permitan calcularla».

Considerando lo dispuesto en el artículo 62.5 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (Boletín Oficial del Estado del 31 de diciembre), en su redacción dada por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, en el que se establece que:

«El Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria podrá autorizar, previas las comprobaciones que estime oportunas, la sustitución de los Libros Registros mencionados en el apartado 1 por sistemas de registro diferentes, así como la modificación de los requisitos exigidos para las anotaciones registrales, siempre que respondan a la organización administrativa y contable de los sujetos pasivos y, al mismo tiempo quede garantizada plenamente la comprobación de sus obligaciones tributarias. Dichas autorizaciones serán revocables en cualquier momento».

Considerando el informe emitido por la Oficina Nacional de Inspección, de fecha 19 de mayo de 2004, en el que no se indica obstáculo alguno que impida la concesión de las autorizaciones solicitadas.

Considerando que por las características de la actividad de las entidades afectadas, las modificaciones solicitadas en el cumplimiento de sus obligaciones de facturación no suponen perturbación en la comprobación de las mismas.

Considerando que es conveniente mantener una solución homogénea para el conjunto de entidades del sector, de modo que se evite que el diferente tratamiento suponga perjuicio para aquéllas.

Este Departamento de Gestión Tributaria ha resuelto:

AUTORIZAR a para que en las facturas que se emiten cuando se trate de operaciones sujetas y no exentas al I.V.A. realizadas con sus clientes, no se consigne el requisito de la numeración recogido en el artículo 6.1 a) del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, sin perjuicio del cumplimiento del resto de requisitos regulados en el artículo 6 de este Reglamento.

AUTORIZAR a en las facturas que documenten operaciones no sujetas, así como en las sujetas y exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido, además de que no se consigne el requisito de la numeración a que se refiere el apartado anterior, tampoco sea necesario consignar en las mismas el N.I.F. del destinatario de la operación recogido



Agencia Tributaria

en el artículo 6.1 d) del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, siempre que conste el número de cuenta correspondiente que permita su identificación.

AUTORIZAR a las _____ para insertar en el Libro registro de facturas emitidas todas las operaciones exentas y no exentas, permitiendo respecto a las exentas su agrupación mensual.

Las autorizaciones antes citadas deben entenderse referidas exclusivamente a aquellas operaciones por las que deban emitir los documentos de liquidación exigidos por imperativo de su normativa específica.

Asimismo, con objeto de que los destinatarios de las operaciones tengan conocimiento de que las facturas así emitidas son plenamente válidas a efectos tributarios, se sugiere que en las mismas se haga constar que se han emitido al amparo de una autorización del Departamento de Gestión Tributaria, en base al artículo 6.7 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el artículo primero del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre.

Finalmente se le informa, con idéntico objetivo que el indicado en el párrafo anterior, que copia de este acuerdo deberá estar a disposición de los destinatarios de las facturas expedidas al amparo del mismo que así lo soliciten.

EL DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO,

APÉNDICE NORMATIVO

SUMARIO

- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (artículos 29.2 e) y 106.3).
- Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, y se modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Disposición Transitoria Segunda del Real Decreto 87/2005, de 31 de enero, por el que se modifican, entre otros, el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre y el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre.
- Orden EHA/962/2007, de 10 de abril, por la que se desarrollan determinadas disposiciones sobre facturación telemática y conservación electrónica de facturas, contenidas en el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre por el que se aprueba el reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.
- ORDEN PRE/2971/2007, de 5 de octubre, sobre la expedición de facturas por medios electrónicos cuando el destinatario de las mismas sea la Administración General del Estado u organismos públicos vinculados o dependientes de aquélla y sobre la presentación ante la Administración General del Estado o sus organismos públicos vinculados o dependientes de facturas expedidas entre particulares.
- RESOLUCIÓN de 24 de octubre de 2007, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre procedimiento para la homologación de software de digitalización contemplado en la Orden EHA/962/2007, de 10 de abril de 2007.
- Orden HAC/3134/2002, de 5 de diciembre, sobre un nuevo desarrollo del régimen de facturación telemática previsto en el artículo 88 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, y en el artículo 9 bis del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre. (En vigor hasta el 14 de abril de 2007).
- Capítulos 3 y 4 (artículos 217 a 249) de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido.

- Título X (arts. 164 a 166) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Título IX (arts. 62 a 70) del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.
- Artículos correspondientes a los regímenes especiales de la Ley y del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Disposición adicional quinta del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.



LEY 58/2003, DE 17 DE DICIEMBRE, GENERAL TRIBUTARIA.

Artículo 29. Obligaciones tributarias formales.

.....

2. Además de las restantes que puedan legalmente establecerse, los obligados tributarios deberán cumplir las siguientes obligaciones:

.....

e) La obligación de expedir y entregar facturas o documentos sustitutivos y conservar las facturas, documentos y justificantes que tengan relación con sus obligaciones tributarias.

.....

Artículo 106. Normas sobre medios y valoración de la prueba.

.....

3. Los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación o mediante el documento sustitutivo emitido con ocasión de su realización que cumplan en ambos supuestos los requisitos señalados en la normativa tributaria.

.....

REAL DECRETO 1496/2003, DE 28 DE NOVIEMBRE, POR EL QUE SE APRUEBA EL REGLAMENTO POR EL QUE SE REGULAN LAS OBLIGACIONES DE FACTURACIÓN, Y SE MODIFICA EL REGLAMENTO DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.

La correcta gestión de los distintos tributos exige que la Administración tributaria disponga de una adecuada información, especialmente en lo referente a las transacciones económicas derivadas del desarrollo de actividades empresariales o profesionales. De ahí la importancia de que los empresarios y profesionales cumplan correctamente el deber de expedir factura por cada una de las operaciones que realicen sin que ello, por otra parte, deba perturbar el normal desarrollo de sus actividades.

Por esta razón, la disposición adicional séptima de la Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, estableció para los empresarios y profesionales la obligación de expedir y entregar factura por las operaciones que realicen.

A partir del contenido de esta disposición, y en desarrollo de ésta, se aprobó el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, que ha regulado hasta la actualidad el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales.

Por otra parte, el artículo 35.2 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, establece para los sujetos pasivos la obligación de conservar los documentos que en cada caso se establezcan. De acuerdo con este precepto, la justificación documental de gastos, reducciones o minoraciones se realiza en numerosas ocasiones a través de la oportuna factura, la cual, por consiguiente, ha de ser conservada durante el plazo de prescripción tributaria, sin perjuicio de las obligaciones establecidas en este tenor por la normativa mercantil.

En lo concerniente al Impuesto sobre el Valor Añadido, al Impuesto General Indirecto Canario y al Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación, la expedición de la factura tiene un significado especialmente trascendente, ya

que en estos tributos la factura va a permitir el correcto funcionamiento de su técnica impositiva, pues a través de ella va a efectuarse su repercusión, a la vez que la posesión de una factura que cumpla los requisitos que se establecen en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación va a permitir, en su caso, que el destinatario de la operación practique la deducción de las cuotas soportadas.

Estas circunstancias quedan recogidas en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, y en particular, entre otros, en el apartado uno del artículo 164 y en el artículo 165, a los que se ha dado nueva redacción por la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social. Este Reglamento los desarrolla en aplicación de la habilitación que se contiene en aquéllos. Por su parte, los apartados 1.b) y 4 del artículo 59 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, según redacción dada por la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, contienen en relación con el Impuesto General Indirecto Canario una remisión a la normativa estatal en materia de facturación. Lo mismo cabe decir del artículo 21.1.c) de la Ley 8/1991, de 25 de marzo, por la que se crea el Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación en las Ciudades de Ceuta y Melilla.

En todo caso, ha de señalarse que la exigencia de la factura como justificante para el ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por los empresarios o profesionales, tal y como dispone el artículo 97 de la Ley del Impuesto, lejos de configurarse como un medio de prueba tasada, ha de caracterizarse como un requisito de deducibilidad establecido por la normativa comunitaria, y, en consecuencia, por la ley, en virtud del cual las cuotas se deducen por los empresarios o profesionales en la medida en que dichas cuotas han sido soportadas, sin perjuicio del cumplimiento de los restantes requisitos de deducibilidad establecidos por la ley, lo que se acredita con este documento.

En materia de facturación, la normativa comunitaria en esta materia había sido muy parca hasta fecha reciente, pues se limitaba a señalar unos requisitos mínimos que los Estados miembros de la Comunidad Europea habían de exigir a toda factura. Con la aprobación de la Directiva 2001/115/CE del Consejo, de 20 de diciembre de 2001, se han regulado en el ámbito comunitario una serie de cuestiones relativas a la facturación, y se ha simplificado y armonizado la expedición de facturas en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido.

La citada directiva señala los supuestos en los que la expedición de factura es obligatoria para los empresarios o profesionales y otros sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido, a la vez que permite a los Estados miembros establecer la obligación de expedir factura en otros supuestos, y autoriza en estos casos a que se simplifique el contenido de los documentos que se expidan. Igualmente, establece la obligación para los Estados miembros de admitir la expedición de las facturas por parte de los destinatarios de las operaciones o por terceros.

Asimismo, la directiva establece las menciones que son obligatorias en toda factura, armonizando los requisitos que hasta el presente exigían los Estados miembros a las facturas expedidas por las operaciones que hubieran de considerarse efectuadas en su territorio. Estas menciones han de constar en las facturas cuya expedición es obligatoria conforme a la directiva, si bien los Estados miembros pueden autorizar para determinados supuestos la expedición de facturas en las que dichos requisitos se simplifiquen, aunque hay ciertas menciones de obligada consignación.

En relación con los supuestos en que la documentación de las operaciones se decide por parte de los Estados miembros, como ocurre en las operaciones realizadas para particulares, las menciones que han de constar en los documentos que se expiden pueden establecerse libremente por aquéllos, habida cuenta de que se trata de documentos que no se expiden para ser utilizados como justificantes del derecho a la

deducción. En este marco, el reglamento mantiene inalterados los requisitos de los documentos sustitutivos de las facturas, es decir, los tiques, que son los que se expiden en estos supuestos.

Por último, la directiva impone a los Estados miembros la obligación de admitir la utilización de las nuevas tecnologías, tanto en la remisión de facturas como en su conservación.

Por otra parte, hay que tener en cuenta la evolución producida en las prácticas empresariales desde 1986, fecha de entrada en vigor del real decreto que ha regulado hasta la actualidad el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, lo cual, junto con la aprobación de la directiva a la que se ha hecho referencia en los párrafos anteriores, de obligada transposición antes del 1 de enero de 2004, obligan a una revisión en profundidad de las normas reguladoras del citado deber de expedición y entrega de factura, que asimismo será de aplicación en el Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación y en el Impuesto General Indirecto Canario en virtud de la remisión a la normativa estatal a la que se ha hecho referencia.

En todo caso, debe señalarse que la factura, cuyo significado mercantil y fiscal es indiscutible, no sólo ha de ser regulada desde la perspectiva de los impuestos sobre el volumen de ventas, sino también respecto de la generalidad de nuestro sistema impositivo, sin perjuicio de las especialidades de aquel tributo. Se justifica así la regulación del deber de facturación desde una perspectiva más amplia.

Por último, se prevén dos supuestos específicos en los que se exceptiona la obligación de expedir factura por parte de los empresarios o profesionales que realizan las operaciones, permitiendo que sean otros empresarios o profesionales quienes procedan a dicha expedición. Se trata de las operaciones que se realizan en el mercado de energía eléctrica y de ciertas prestaciones de servicios en las que intervienen en nombre y por cuenta ajena agencias de viajes, supuestos ambos en los que las particularidades

de las operaciones que han de documentarse justifican este tratamiento.

El texto reglamentario se completa con la disposición transitoria que establece las condiciones en las que se pasa del régimen de facturación previsto por el Real Decreto 2402/1985 de 18 de diciembre, a la nueva regulación que se contiene en el texto que se aprueba, y se detalla, en particular, el régimen transitorio para diversas autorizaciones concedidas al amparo de lo dispuesto por el real decreto que se deroga.

Por todas estas razones, el artículo primero de este real decreto aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

Toda norma integrante del ordenamiento jurídico debe ser concebida para que su comprensión por parte de los destinatarios sea lo más sencilla posible, de forma que se facilite el cumplimiento de los derechos, deberes y obligaciones contenidos en ella. Dada la extensión y complejidad del nuevo Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, se entiende oportuna la inclusión de un índice de artículos que permita la rápida localización y ubicación sistemática de los preceptos de este reglamento.

Por otra parte, el artículo segundo de este Real Decreto introduce diversas modificaciones en el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

Las modificaciones que se introducen en el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido son las siguientes:

En primer lugar, se añade un nuevo artículo, el 24 bis, en el que se establecen las normas para el cumplimiento de lo dispuesto en el apartado diez del artículo 79 de la Ley del Impuesto con respecto a la fijación de la base imponible en determinadas operaciones efectuadas sobre oro de inversión adquirido o importado con exención por quien lo aporte para su transformación.

De un tenor similar es el nuevo artículo 26 bis del Reglamento del Impuesto, con el que se

pretende hacer operativo el nuevo supuesto de tributación al tipo reducido del cuatro por ciento de las entregas de ciertas viviendas adquiridas por sociedades que las dedicarán a su arrendamiento y que se ha introducido como novedad por el artículo cuarto de la Ley 36/2003, de 11 de noviembre, de medidas de reforma económica, proveniente del Real Decreto Ley 2/2003, de 25 de abril, ya que la aplicación de este beneficio fiscal depende del destino que se dé a la vivienda adquirida por parte de la sociedad que efectúa la adquisición.

En segundo lugar, se efectúan una serie de ajustes en el artículo 31 del citado reglamento, que desarrolla el procedimiento de devolución a los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, al objeto de adaptar su contenido a la redacción que la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, dio al artículo 119 de la Ley del Impuesto, al nuevo régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica, regulado en los artículos 163 bis a 163 quáter de la citada Ley 37/1992, de 28 de diciembre, añadidos a ésta por la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, además de permitir una gestión más ágil de dichas devoluciones.

Con la finalidad de recoger los cambios introducidos en los artículos 122, 123 y 124 de la Ley del Impuesto por la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, se adapta la redacción de los artículos 36, 38, 39 y 43 de dicho reglamento, relativos a los regímenes especiales simplificado y de la agricultura, ganadería y pesca.

Se introducen, asimismo, modificaciones en los artículos 40, 49 y 51 del Reglamento del Impuesto, relativos a las obligaciones formales correspondientes, respectivamente, a los regímenes especiales simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca y de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, para coordinar el contenido de estos artículos con lo establecido en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

Con la misma finalidad de adaptar su contenido a la nueva normativa en materia de

facturación, se deroga el apartado 4 del artículo 61 del reglamento en lo referente al régimen especial de recargo de equivalencia.

Además, al objeto de desarrollar reglamentariamente el artículo 134 bis de la Ley del Impuesto, introducido por la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, se añade un artículo, el 49 bis, que establece las obligaciones formales que han de cumplirse para realizar los ajustes que se prevén para los supuestos de comienzo o cese en la aplicación del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca. También en relación con este régimen especial se encuentra la nueva redacción del apartado 2 del artículo 48, con la que se abre la posibilidad de que el pago de la compensación a tanto alzado propia del régimen especial se haga efectivo de forma fraccionada a medida que se reciben por parte del titular de la explotación cantidades a cuenta del precio de los bienes o servicios por cuya entrega o prestación se tiene derecho a su percepción.

En consonancia con las modificaciones que produce la aprobación del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, se procede a la revisión de las obligaciones existentes en materia de libros registro a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido. Por tal razón, se modifica la redacción de los artículos 62, 63, 64, 68 y 69 del reglamento.

Por otro lado, se adaptan los artículos 3 y 81 del texto reglamentario para recoger en euros los umbrales aplicables, respectivamente, para determinar la no sujeción de ciertas adquisiciones intracomunitarias de bienes y para la presentación de la declaración recapitulativa con periodicidad anual, respectivamente.

También se da nueva redacción al artículo 82 del Reglamento del Impuesto, relativo al nombramiento de representante, al objeto de tomar en consideración la redacción que la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, dio al artículo 164. uno.7.º de la Ley del Impuesto.

Finalmente, se añade una nueva disposición adicional, la sexta, al Reglamento del Impuesto, que trae causa de la regulación contenida en

la disposición adicional undécima de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, en relación con la gestión de determinadas tasas y precios que constituyan contraprestación de operaciones sujetas al Impuesto.

En el artículo tercero del Real Decreto se incluyen una serie de disposiciones, convenientemente actualizadas, que hasta su aprobación se habían contenido en el Real Decreto 2402/1985, que se deroga. Estas disposiciones tienen que ver con la justificación documental de ciertas operaciones financieras a efectos tributarios. Se trata de supuestos en los que se contemplan ciertos documentos que se expiden habitualmente, si bien, con la finalidad de respetar la coherencia interna del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, que se refiere a un único documento, que es la factura, y a los documentos que se expiden en sustitución de ésta, se ha considerado oportuno su mantenimiento a través de una disposición distinta al propio Reglamento.

Por último, se adecua el desarrollo reglamentario de la disposición adicional única de la Ley 9/1998, de 21 de abril, por la que se modifica la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido en lo relativo al reembolso del impuesto en las importaciones de bienes mediante agentes de aduanas y personas o entidades que actúen en nombre propio y por cuenta de los importadores, habida cuenta de la redacción que la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, ha dado a aquella.

Todo lo anterior justifica la aprobación de este real decreto, que ha sido informado previamente por la Comunidad Autónoma de Canarias.

En su virtud, a propuesta del Ministro de Hacienda, de acuerdo con el Consejo de Estado y previa deliberación del Consejo de Ministros en su reunión del día 28 de noviembre de 2003,

DISPONGO:**Artículo primero. Aprobación del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.**

Se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, cuyo texto se inserta a continuación de este Real Decreto.

.....

Artículo tercero. Justificación de determinadas operaciones financieras.

1. La adquisición de valores mobiliarios podrá justificarse mediante el documento público extendido por el fedatario interviniente o mediante el documento emitido por la entidad financiera o, en su caso, por la empresa de servicios de inversión, comprensivo de todos los datos de la operación.

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, se justificará conforme a lo dispuesto en artículo 59 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 537/1997, de 14 de abril, y el artículo 85 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero.

2. Los gastos y deducciones por operaciones realizadas por entidades de crédito podrán justificarse a través del documento, extracto o nota de cargo expedido por la entidad en el que consten los datos propios de una factura salvo su número y serie.

.....

Disposición transitoria única. Régimen de facturación hasta el 31 de diciembre de 2003, y régimen de vigencia de las autorizaciones concedidas de acuerdo con el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre.

1. El régimen de facturación previsto en el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, tendrá plena eficacia hasta el 31 de diciembre de 2003.

Igualmente, las anotaciones registrales en los libros a los que se refiere el artículo 62 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, correspondientes a operaciones realizadas hasta el 31 de diciembre de 2003, deberán efectuarse de conformidad con la regulación contenida en dicho reglamento con anterioridad a la entrada en vigor de este real decreto.

2. Se mantendrán vigentes mientras no se revoquen expresamente:

a) Las autorizaciones concedidas conforme al artículo 2.2.d) del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, por el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria para la no expedición de facturas.

b) Las autorizaciones concedidas conforme al artículo 4.1 del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, por el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria para la no consignación de los datos del destinatario.

c) Las autorizaciones concedidas conforme al artículo 4.2.n) del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, por el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria para la expedición de documentos sustitutivos.

d) Las autorizaciones concedidas conforme al artículo 9.3, párrafo segundo, del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, por el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria para la no especificación de las facturas rectificadas, bastando la simple determinación del período a que se refieran las facturas rectificativas.

3. Se mantendrán vigentes hasta el 30 de junio de 2004:

a) Las autorizaciones concedidas conforme al artículo 3.3, párrafo tercero, del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, por el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria para indicar únicamente del tipo tributario aplicado o la expresión «IVA incluido» en vez de consignar la cuota del impuesto repercutida.

b) Las autorizaciones concedidas conforme al artículo 8.7 del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, por el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria para que la factura completa sea sustituida por otro documento.

Sin perjuicio de lo anterior, los empresarios o profesionales beneficiarios de dichas autorizaciones podrán solicitar la concesión de nuevas autorizaciones en los términos dispuestos por el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

4. En tanto no se dicte una nueva orden ministerial para la regulación de esta materia, se mantiene vigente la Orden HAC/3134/2002⁽¹⁾, de 5 de diciembre, sobre un nuevo desarrollo del régimen de facturación telemática previsto

(1) El 10 de abril de 2007 se aprobó la Orden EHA/962/2007 que deroga la hasta ahora vigente orden HAC/3134/2002, de 5 de diciembre

en el artículo 88 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, y en el artículo 9 bis del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre.

.....

Disposición final única. Entrada en vigor.

El presente real decreto entrará en vigor a los 20 días de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado».

Dado en Madrid, a 28 de noviembre de 2003.

JUAN CARLOS R.

El Ministro de Hacienda,
CRISTÓBAL MONTORO ROMERO

REGLAMENTO POR EL QUE SE REGULAN LAS OBLIGACIONES DE FACTURACIÓN

ÍNDICE

Título preliminar. Obligación de documentación de las operaciones.

Artículo 1. Obligación de expedir, entregar y conservar justificantes de las operaciones.

Título I. Obligación de documentación de las operaciones a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Capítulo I. Supuestos de expedición de factura.

Artículo 2. Obligación de expedir factura.

Artículo 3. Excepciones a la obligación de expedir factura.

Artículo 4. Documentos sustitutos de las facturas.

Artículo 5. Cumplimiento de la obligación de expedir factura o documento sustitutivo por el destinatario o por un tercero.

Capítulo II. Requisitos de las facturas y de los documentos sustitutivos.

Artículo 6. Contenido de la factura.

Artículo 7. Contenido de los documentos sustitutivos.

Artículo 8. Medios de expedición de las facturas o documentos sustitutivos.

Artículo 9. Plazo para la expedición de las facturas o documentos sustitutivos.

Artículo 10. Moneda y lengua de las facturas o documentos sustitutivos.

Artículo 11. Facturas recapitulativas.

Artículo 12. Duplicados de las facturas o documentos sustitutivos.

Artículo 13. Facturas o documentos sustitutivos rectificativos.

Artículo 14. Particularidades de la obligación de documentar las operaciones en los regímenes especiales del impuesto.

Capítulo III. Remisión de facturas o documentos sustitutivos.

Artículo 15. Obligación de remisión de las facturas o documentos sustitutivos.

Artículo 16. Plazo para la remisión de las facturas o documentos sustitutivos.

Artículo 17. Formas de remisión de las facturas o documentos sustitutivos.

Artículo 18. Remisión electrónica de las facturas o documentos sustitutivos.

Capítulo IV. Conservación de facturas o documentos sustitutivos y otros documentos.

Artículo 19. Obligación de conservación de facturas o documentos sustitutivos y otros documentos.

Artículo 20. Formas de conservación de las facturas o documentos sustitutivos.

Artículo 21. Conservación de las facturas o documentos sustitutivos por medios electrónicos.

Artículo 22. Lugar de conservación de las facturas o documentos sustitutivos.

Artículo 23. Acceso de la Administración tributaria a las facturas y documentos sustitutivos.

Capítulo V. Otras disposiciones.

Artículo 24. Resolución de controversias en materia de facturación.

Título II. Obligaciones de documentación a efectos de otros tributos.

Artículo 25. Aplicación de las disposiciones del título I.

Artículo 26. Particularidades de la obligación de documentar las operaciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Disposición adicional primera. Deberes de facturación en otros ámbitos.

Disposición adicional segunda. Impuesto General Indirecto Canario e Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación en las Ciudades de Ceuta y Melilla.

Disposición adicional tercera. Facturación en las entregas de energía eléctrica.

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

Disposición adicional quinta. Referencias al Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios o profesionales.

TÍTULO PRELIMINAR

Obligación de documentación de las operaciones

Artículo 1. Obligación de expedir, entregar y conservar justificantes de las operaciones.

Los empresarios o profesionales están obligados a expedir y entregar, en su caso, factura u otros justificantes por las operaciones que realicen en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, así como a conservar copia o matriz de aquéllos.

Igualmente, están obligados a conservar las facturas u otros justificantes recibidos de otros empresarios o profesionales por las operaciones de las que sean destinatarios y que se efectúen en desarrollo de la citada actividad.

Asimismo, otras personas y entidades que no tengan la condición de empresarios o profesionales están obligadas a expedir y conservar factura u otros justificantes de las operaciones que realicen en los términos establecidos en este Reglamento.

TÍTULO I

Obligación de documentación de las operaciones a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido

CAPÍTULO I

Supuestos de expedición de factura

Artículo 2. Obligación de expedir factura.

1. De acuerdo con el artículo 164.uno.3.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, los empresarios o profesionales están obligados a expedir factura y copia de ésta por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en el desarrollo de su actividad, incluidas las no sujetas y las sujetas pero exentas del impuesto, en los

términos establecidos en este reglamento y sin más excepciones que las previstas en él. Esta obligación incumbe asimismo a los empresarios o profesionales acogidos a los regímenes especiales del Impuesto sobre el Valor Añadido.

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

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

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

b) Las entregas de bienes destinados a otro Estado miembro a que se refiere el artículo 25 de la Ley del Impuesto.

c) Las entregas de bienes a que se refieren el artículo 68.tres y cinco de la Ley del Impuesto cuando, por aplicación de las reglas referidas en dicho precepto, se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto.

d) Las entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Comunidad Europea a que se refiere el artículo 21.1.º y 2.º de la Ley del Impuesto, excepto las efectuadas en las tiendas libres de impuestos a que se refiere el apartado 2.º B) del citado artículo.

e) Las entregas de bienes que han de ser objeto de instalación o montaje antes de su puesta a disposición a que se refiere el artículo 68.dos.2.º de la Ley del Impuesto.

f) Aquellas de las que sean destinatarias personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, con independencia de que se encuentren establecidas en el territorio de aplicación del impuesto o no, o las Administraciones públicas a que se refiere el artículo 2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

3. Tendrá la consideración de justificante contable a que se refiere el número 4º del apartado uno del artículo 97 de la Ley del Impuesto, cualquier documento que sirva de soporte a la anotación contable de la operación cuando quien la realice sea un empresario o profesional no establecido en la Comunidad.

Artículo 3. Excepciones a la obligación de expedir factura.

1. No existirá obligación de expedir factura, salvo en los supuestos contenidos en el apartado 2 del artículo 2, por las operaciones siguientes:

a) Las operaciones exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido en virtud de lo establecido en el artículo 20 de su ley reguladora. No obstante, la expedición de factura será obligatoria en las operaciones exentas de este impuesto de acuerdo con el artículo 20.uno. 2.º, 3.º, 4.º, 5.º, 15.º, 20.º, 21.º, 22.º, 24.º, 25.º y 27.º de la Ley del Impuesto.

b) Las realizadas por empresarios o profesionales en el desarrollo de actividades a las que sea de aplicación el régimen especial del 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.dos de la Ley del Impuesto.

c) Las realizadas por empresarios o profesionales en el desarrollo de actividades por las que se encuentren acogidos al régimen simplificado del impuesto, salvo que la determinación de las cuotas devengadas se efectúe en atención al volumen de ingresos.

No obstante, deberá expedirse factura en todo caso por las transmisiones de activos fijos a que se refiere el artículo 123.uno.B)3.º de la Ley del Impuesto.

d) Aquellas otras en las que así se autorice por 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.

2. Tampoco estarán obligados a expedir factura los empresarios o profesionales por las operaciones realizadas en el desarrollo de las actividades que se encuentren acogidas al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 14.1.

En todo caso deberá expedirse factura por las entregas de inmuebles a que se refiere el artículo 129.uno, párrafo segundo, de la Ley del Impuesto.

Artículo 4. Documentos sustitutivos de las facturas.

1. La obligación de expedir factura podrá ser cumplida mediante la expedición de tique y copia de éste en las operaciones que se describen a continuación, cuando su importe no exceda de 3.000 euros, Impuesto sobre el Valor Añadido 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.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, la obligación de expedir factura no podrá ser cumplida mediante la expedición de tique en los supuestos que se citan en *el artículo 2.2 y 3.*

3. A los efectos de este reglamento, tendrá la condición de tique cualquier documento que se expida en los supuestos a los que se refiere el apartado 1 y cumpla los requisitos establecidos en el artículo 7, y será considerado como documento sustitutivo de una factura. En ningún caso estos documentos tendrán la consideración de factura a efectos de lo dispuesto en el artículo 97.º uno de la Ley del Impuesto.

Artículo 5. Cumplimiento de la obligación de expedir factura o documento sustitutivo por el destinatario o por un tercero.

1. La obligación a que se refiere el artículo 2 podrá ser cumplida materialmente por los destinatarios de las operaciones o por terceros.

En cualquiera de estos casos, el empresario o profesional o sujeto pasivo obligado a la expedición de la factura será el responsable del cumplimiento de todas las obligaciones que se establecen en este título.

2. Para que la obligación a que se refiere el artículo 2 pueda ser cumplida materialmente por el destinatario de las operaciones que no sea sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a éstas, habrán de cumplirse los siguientes requisitos:

a) Deberá existir un acuerdo documentado por escrito entre el empresario o profesional que realice las operaciones y el destinatario de éstas por el que el primero autorice al segundo la expedición de las facturas o documentos sustitutivos correspondientes a dichas operaciones.

Este acuerdo deberá suscribirse con carácter previo a la realización de las operaciones, y en él deberán especificarse aquellas a las que se refiera.

b) Cada factura o documento sustitutivo así expedido deberá ser objeto de aceptación por parte del empresario o profesional que haya realizado la operación.

c) El destinatario de las operaciones que proceda a la expedición de las facturas o documentos sustitutivos correspondientes a

aquéllas deberá remitir una copia al empresario o profesional que las realizó en el plazo que se establece en el artículo 9.1.

La obligación de remitir la copia de la factura o documento sustitutivo a que se refiere el párrafo anterior podrá ser cumplida de acuerdo con lo previsto en los artículos 17 y 18.

Las copias de las facturas o documentos sustitutivos deberán ser aceptadas en el plazo de 15 días a partir de su recepción por el empresario o profesional que hubiese realizado las operaciones. Las facturas o documentos sustitutivos cuyas copias hubiesen sido rechazadas de forma expresa en el plazo antes indicado se tendrán por no expedidas.

d) Estas facturas o documentos sustitutivos serán expedidos en nombre y por cuenta del empresario o profesional que haya realizado las operaciones que en ellos se documentan.

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

4. Cuando el destinatario de las operaciones o el tercero que expida las facturas o documentos sustitutivos no esté establecido en la Comunidad 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 las Directivas 76/308/CEE del Consejo, de 15 de mayo de 1976, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinadas exacciones, derechos, impuestos y otras medidas, y 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos, de determinados impuestos sobre consumos específicos y de los impuestos sobre las primas de seguros, y por el Reglamento (CE) n.º 1798/2003 del Consejo, de 7 de octubre de 2003, relativo a

la cooperación administrativa en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido y por el que se deroga el Reglamento (CEE) n.º 218/92, únicamente cabrá la expedición de facturas o documentos sustitutivos por el destinatario de las operaciones o por terceros previa autorización de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

CAPÍTULO II

Requisitos de las facturas y de los documentos sustitutivos

Artículo 6. Contenido de la factura.

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 a que se refiere el artículo 5, para cada uno de los cuales deberá existir una serie distinta.

2.º Las rectificativas.

3.º Las que se expidan conforme a la disposición adicional quinta del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

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 de bienes destinados a otro Estado miembro exenta conforme al artículo 25 de la Ley del Impuesto.

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.

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.

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, tal y como ésta se define por los artículos 78

y 79 de la Ley 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.

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

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 77/388/CEE de 17 de mayo, Sexta Directiva del Consejo en materia 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.

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.

5. En las entregas de medios de transporte nuevos a que se refiere el artículo 25 de la Ley del Impuesto se deberá hacer constar en la factura, además de los datos y requisitos establecidos en el apartado 1 anterior, sus características, la fecha de su primera puesta en servicio y las distancias recorridas u horas de navegación o vuelo realizadas hasta su entrega.

6. Los empresarios o profesionales que realicen las entregas subsiguientes a las adquisiciones intracomunitarias a que se refiere el artículo 79.2 del Reglamento del Impuesto deberán indicar expresamente en las facturas correspondientes a dichas entregas que se trata de una operación triangular o en cadena de las contempladas en el artículo 26.tres de la Ley del Impuesto y consignar en ellas el número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido con el que realizan las referidas adquisiciones intracomunitarias y entregas subsiguientes, así como el número de identificación a efectos del mencionado impuesto suministrado por el destinatario de la entrega subsiguiente.

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, dificulten la consignación de las menciones a que se refiere el apartado 1 de este artículo, 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 conforme al artículo 25 de la Ley del Impuesto.

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.

8. No obstante lo dispuesto en el apartado 1 de este artículo, 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. Este límite se podrá excepcionar en los casos 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.

9. A efectos de lo dispuesto en el artículo 97.uno de la Ley del Impuesto, únicamente tendrá la consideración de factura aquella que contenga todos los datos y reúna los requisitos a que se refieren los apartados 1 a 7 de este artículo.

Artículo 7. Contenido de los documentos sustitutivos.

Sin perjuicio de los datos o requisitos que puedan resultar obligatorios a otros efectos y de la posibilidad de incluir cualesquiera otras menciones, todos los tiques y sus copias contendrán los siguientes datos o requisitos:

a) Número y, en su caso, serie. La numeración de los tiques dentro de cada serie será correlativa.

Se podrán expedir tiques mediante series separadas cuando existan razones que lo justifiquen y, entre otros, en los siguientes casos:

1.º Cuando el obligado a su expedición cuente con varios establecimientos desde los que efectúe sus operaciones.

2.º Cuando el obligado a su expedición realice operaciones de distinta naturaleza.

3.º Los expedidos por los destinatarios de las operaciones o por terceros a que se refiere el artículo 5, para cada uno de los cuales deberá existir una serie distinta.

4.º Los rectificativos.

Cuando el empresario o profesional expida tiques y facturas para la documentación de las operaciones efectuadas en un mismo año natural, será obligatoria la expedición mediante series separadas de unos y otros.

b) Número de identificación fiscal, así como el nombre y apellidos, razón o denominación social completa del obligado a su expedición.

c) Tipo impositivo aplicado o la expresión «IVA incluido».

d) Contraprestación total.

Artículo 8. Medios de expedición de las facturas o documentos sustitutivos.

Las facturas o documentos sustitutivos podrán expedirse por cualquier medio, en papel o en soporte electrónico, que permita la constatación de su fecha de expedición, su consignación en el libro registro de facturas expedidas, regulado en el artículo 63 del Reglamento del Impuesto, y su adecuada conservación.

Artículo 9. Plazo para la expedición de las facturas o documentos sustitutivos.

1. Las facturas o documentos sustitutivos deberán ser expedidos en el momento de realizarse la operación.

No obstante, cuando el destinatario de la operación sea un empresario o profesional que actúe como tal, deberán expedirse dentro del plazo de un mes contado a partir del citado momento.

En todo caso, las facturas o documentos sustitutivos deberán ser expedidos antes del día 16 del mes siguiente al período de liquidación del impuesto en el curso del cual se hayan realizado las operaciones.

2. A los efectos de este reglamento, las operaciones se entenderán realizadas en la fecha en que se haya producido el devengo del impuesto correspondiente a las citadas operaciones.

Artículo 10. Moneda y lengua en que se podrán expresar y expedir las facturas o documentos sustitutivos.

1. Los importes que figuran en las facturas o documentos sustitutivos podrán expresarse en cualquier moneda, a condición de que el importe del impuesto que, en su caso, se repercuta se exprese en euros, a cuyo efecto utilizará el tipo de cambio a que se refiere el artículo 79. once de la Ley del Impuesto.

2. Las facturas o documentos sustitutivos podrán expedirse en cualquier lengua.

No obstante, la Administración tributaria, cuando lo considere necesario a los efectos de cualquier actuación dirigida a la comprobación de la situación tributaria del empresario o profesional o sujeto pasivo, podrá exigir una traducción al castellano, o a otra lengua oficial en España, de las facturas expedidas en una lengua no oficial que correspondan a operaciones efectuadas en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido, así como de las recibidas por los empresarios o profesionales o sujetos pasivos establecidos en dicho territorio.

Artículo 11. Facturas recapitulativas.

Podrán incluirse en una sola factura distintas operaciones realizadas en distintas fechas para un mismo destinatario, siempre que aquellas

se hayan efectuado dentro de un mismo mes natural.

Estas facturas deberán ser expedidas como máximo el último día del mes natural en el que se hayan efectuado las operaciones que se documenten en ellas.

No obstante, cuando el destinatario de estas sea un empresario o profesional que actúe como tal, la expedición deberá realizarse dentro del plazo de un mes contado a partir del citado día.

En todo caso, estas facturas deberán ser expedidas antes del día 16 del mes siguiente al periodo de liquidación del impuesto en el curso del cual se hayan realizado las operaciones.

Artículo 12. Duplicados de las facturas o documentos sustitutivos.

1. Los empresarios y profesionales o sujetos pasivos sólo podrán expedir un original de cada factura o documento sustitutivo.

2. La expedición de ejemplares duplicados de los originales de las facturas o documentos sustitutivos únicamente será admisible en los siguientes casos:

a) Cuando en una misma entrega de bienes o prestación de servicios concurren varios destinatarios. En este 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.

b) En los supuestos de pérdida del original por cualquier causa.

3. Los ejemplares duplicados a que se refiere el apartado anterior tendrán la misma eficacia que los correspondientes documentos originales.

4. En cada uno de los ejemplares duplicados deberá hacerse constar la expresión «duplicado».

Artículo 13. Facturas o documentos sustitutivos rectificativos.

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

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

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

3. La expedición de la factura o documento sustitutivo rectificativos deberá efectuarse tan pronto como el obligado a expedirlos tenga constancia de las circunstancias que, conforme a los apartados anteriores, obligan a su expedición, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el impuesto o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el artículo 80 de la Ley del Impuesto.

4. La rectificación se realizará mediante la emisión de una nueva factura o documento sustitutivo en el que se hagan constar los datos

identificativos de la factura o documento sustitutivo rectificado. Se podrá efectuar la rectificación de varias facturas o documentos sustitutivos en un único documento de rectificación, siempre que se identifiquen todas las facturas o documentos sustitutivos rectificados. No obstante, cuando la modificación de la base imponible tenga su origen en la concesión de descuentos o bonificaciones por volumen de operaciones, así como en los demás casos en que así se autorice por el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, no será necesaria la identificación de las facturas o documentos sustitutivos rectificados, bastando la determinación del periodo al que se refieran.

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

Cuando lo que se expida sea una factura rectificativa, los datos a los que se refiere el artículo 6. 1. f), g) y h) expresarán la rectificación efectuada. En particular, los datos que se regulan en los párrafos f) y h) del citado artículo 6. 1 se podrán consignar, bien indicando directamente el importe de la rectificación, con independencia de su signo, bien tal y como queden tras la rectificación efectuada, señalando igualmente en este caso el importe de dicha rectificación.

Cuando lo que se expida sea un documento sustitutivo rectificativo, los datos a los que se refiere el artículo 7. 1.c) y d) expresarán la rectificación efectuada, bien indicando directamente el importe de la rectificación, bien tal y como quedan tras la rectificación efectuada, señalando igualmente en este caso el importe de dicha rectificación.

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

período o periodos de declaración-liquidación en el curso del cual se realizaron las operaciones.

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

Artículo 14. Particularidades de la obligación de documentar las operaciones en los regímenes especiales del impuesto.

1. Los empresarios o profesionales que, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 131.2.º de la Ley del Impuesto, deban efectuar el reintegro de las compensaciones al adquirir los bienes o servicios a personas acogidas al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca deberán expedir un recibo por dichas operaciones, en el que deberán constar los datos o requisitos siguientes:

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.

Las demás disposiciones incluidas en este reglamento relativas a las facturas serán igualmente aplicables, en la medida en que resulte procedente, a los recibos a que se refiere este apartado.

2. Sin perjuicio del cumplimiento del resto de obligaciones establecidas en este título, los sujetos pasivos que apliquen el régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección deberán cumplir, respecto de las operaciones afectadas por el referido régimen especial, las siguientes obligaciones específicas:

a) Expedir un documento que justifique cada una de las adquisiciones efectuadas a quienes no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales. Dicho documento de compra deberá ser firmado por el transmitente y contendrá los datos y requisitos a que se refiere el artículo 6.1.

b) En las facturas que expidan los sujetos pasivos revendedores por las entregas sometidas al régimen especial deberá hacerse constar esta circunstancia. Asimismo, en las facturas por las entregas de bienes que, acogidas al régimen especial, se destinen a otros Estados miembros de la Comunidad Europea, deberá hacerse constar la circunstancia de que las citadas operaciones han tributado con arreglo al régimen especial previsto por el artículo 26 bis de la Directiva 77/388/CEE, con mención expresa de dicho artículo.

c) En las facturas que expidan los sujetos pasivos revendedores por las entregas sometidas al régimen especial no podrán consignar separadamente la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido repercutida, y ésta deberá entenderse comprendida en el precio total de la operación.

3. En las operaciones a las que resulte aplicable el régimen especial de las agencias de viajes, los sujetos pasivos no estarán obligados a consignar por separado en la factura que ex-

pidan la cuota repercutida, y el impuesto deberá entenderse, en su caso, incluido en el precio de la operación. No obstante, cuando dichas operaciones tengan como destinatarios a otros empresarios o profesionales que actúen como tales y comprendan exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas totalmente en el ámbito espacial del impuesto, se podrá hacer constar en factura, a solicitud del interesado y bajo la denominación «cuotas de IVA incluidas en el precio», la cantidad resultante de multiplicar el precio total de la operación por seis y dividir por 100.

En todo caso, en las facturas en las que se documenten operaciones a las que sea de aplicación este régimen especial deberá hacerse constar esta circunstancia indicando que éstas se encuentran sujetas al régimen especial de las agencias de viajes o al régimen especial previsto en el artículo 26 de la Directiva 77/388/CEE.

4. Los empresarios o profesionales que efectúen entregas de bienes en las que deba repercutirse el recargo de equivalencia deberán en todo caso expedir facturas separadas para documentar dichas entregas, consignando en ellas el tipo del recargo que se haya aplicado y su importe.

Los comerciantes minoristas acogidos al régimen especial del recargo de equivalencia que realicen simultáneamente actividades empresariales o profesionales en otros sectores de la actividad empresarial o profesional deberán tener documentadas en facturas diferentes las adquisiciones de mercaderías destinadas respectivamente a las actividades incluidas en dicho régimen y al resto de actividades.

CAPÍTULO III

Remisión de facturas o documentos sustitutos

Artículo 15. Obligación de remisión de las facturas o documentos sustitutos.

Los originales de las facturas o documentos sustitutos expedidos conforme a lo dispuesto en el capítulo II del título I deberán ser remitidos por los obligados a su expedición o en su nombre a los destinatarios de las operaciones que en ellos se documentan.

Artículo 16. Plazo para la remisión de las facturas o documentos sustitutos.

La obligación de remisión de las facturas o documentos sustitutos que se establece en el artículo 15 deberá cumplirse en el mismo momento de su expedición o bien, cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal, en el plazo de un mes a partir de la fecha de su expedición.

Artículo 17. Formas de remisión de las facturas o documentos sustitutos.

La obligación de remisión de las facturas o documentos sustitutos podrá ser cumplida por cualquier medio y, en particular, por medios electrónicos, siempre que en este caso el destinatario haya dado su consentimiento de forma expresa y los medios electrónicos utilizados en la transmisión garanticen la autenticidad del origen y la integridad de su contenido.

A estos efectos, se entenderá por remisión por medios electrónicos la transmisión o puesta a disposición del destinatario por medio de equipos electrónicos de tratamiento, incluida la compresión numérica, y almacenamiento de datos, utilizando el teléfono, la radio, los medios ópticos u otros medios magnéticos.

Artículo 18. Remisión electrónica de las facturas o documentos sustitutos.

1. A efectos de lo dispuesto en el artículo 17, la garantía de la autenticidad del origen y

de la integridad del contenido de las facturas o documentos sustitutos que se hayan remitido por medios electrónicos se acreditará por alguna de las siguientes formas:

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 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.

b) Mediante un intercambio electrónico de datos (EDI), tal como se define en el artículo 2 de la Recomendación 1994/820/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 los elementos propuestos a tal fin por los interesados, una vez que sean autorizados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria. A tal efecto, deberán solicitar autorización a la Agencia Estatal de Administración Tributaria indicando los elementos que permitan garantizar la autenticidad del origen e integridad del contenido de las facturas o documentos sustitutos remitidos.

2. En el caso de lotes que incluyan varias facturas remitidas simultáneamente por medios electrónicos al mismo destinatario, los detalles comunes a las distintas facturas podrán mencionarse una sola vez, siempre que se tenga acceso para cada factura a la totalidad de la información.

3. El Ministro de Hacienda dictará las disposiciones necesarias para el desarrollo y aplicación de lo establecido en este artículo.

CAPÍTULO IV**Conservación de facturas o documentos sustitutivos y otros documentos****Artículo 19. Obligación de conservación de facturas o documentos sustitutivos y otros documentos.**

1. Los empresarios o profesionales deberán conservar, durante el plazo previsto en la Ley General Tributaria, los siguientes documentos:

a) Las facturas y documentos sustitutivos recibidos.

b) Las copias o matrices de las facturas expedidas conforme al artículo 2.1 y 2 y las copias de los documentos sustitutivos expedidos.

c) Los justificantes contables a que se refiere el número 4º del apartado uno del artículo 97 de la Ley del Impuesto.

d) Los recibos a que se refiere el artículo 14.1, tanto el original de aquel, por parte de su expedidor, como la copia, por parte del titular de la explotación.

e) Los documentos acreditativos del pago del Impuesto a la Importación.

Esta obligación incumbe asimismo a los empresarios o profesionales acogidos a los regímenes especiales del Impuesto sobre el Valor Añadido, así como a quienes, sin tener la condición de empresarios o profesionales, sean sujetos pasivos del impuesto, aunque en este caso sólo alcanzará a los documentos que se citan en el párrafo c).

2. Los documentos deben conservarse con su contenido original, ordenadamente y en los plazos y con las condiciones fijados por este reglamento.

3. Las obligaciones a las que se refiere el apartado anterior se podrán cumplir materialmente por un tercero, que actuará en todo caso en nombre y por cuenta del empresario o profesional o sujeto pasivo, el cual será, en cualquier caso,

responsable del cumplimiento de todas las obligaciones que se establecen en este capítulo.

4. Cuando el tercero no esté establecido en la Comunidad 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 las Directivas 76/308/CEE del Consejo, de 15 de mayo de 1976, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinadas exacciones, derechos, impuestos y otras medidas, y 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos, de determinados impuestos sobre consumos específicos y de los impuestos sobre las primas de seguros, y por el Reglamento (CE) n.º 1798/2003 del Consejo, de 7 de octubre de 2003, relativo a la cooperación administrativa en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido y por el que se deroga el Reglamento (CEE) n.º 218/92, únicamente cabrá el cumplimiento de esta obligación a través de un tercero previa autorización de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Artículo 20. Formas de conservación de las facturas o documentos sustitutivos.

1. Los diferentes documentos a que se hace referencia en el artículo 19 se deberán conservar de forma que se garantice el acceso a ellos por parte de la Administración tributaria sin demora, salvo causa debidamente justificada.

2. En particular, esta obligación podrá cumplirse mediante la utilización de medios electrónicos. A estos efectos, se entenderá por conservación por medios electrónicos la conservación efectuada por medio de equipos electrónicos de tratamiento, incluida la compresión numérica, y almacenamiento de datos, utilizando medios ópticos u otros medios electromagnéticos

Artículo 21. Conservación de las facturas o documentos sustitutivos por medios electrónicos.

1. La conservación por medios electrónicos de los documentos a que se hace referencia en el artículo 20 se deberá efectuar de manera que se asegure 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.

La Administración tributaria podrá exigir en cualquier momento al remitidor o receptor de los documentos su transformación en lenguaje legible.

2. Los documentos conservados por medios electrónicos deberán ser gestionados y conservados por medios que garanticen un acceso en línea a los datos, así como su carga remota y utilización por parte de la Administración tributaria ante cualquier solicitud de ésta y sin demora injustificada.

Se entenderá por acceso completo aquel que permita su visualización, búsqueda selectiva, copia o descarga en línea e impresión.

3. El Ministro de Hacienda dictará las disposiciones necesarias para el desarrollo y aplicación de lo establecido en este artículo.

Artículo 22. Lugar de conservación de las facturas o documentos sustitutivos.

1. A efectos de lo dispuesto en este capítulo, el empresario o profesional o el sujeto pasivo obligado a la conservación de las facturas o documentos sustitutivos podrá determinar el lugar de cumplimiento de dicha obligación, a condición de que ponga a disposición del órgano de la Administración tributaria que esté desarrollando una actuación dirigida a la comprobación de su situación tributaria, ante cualquier solicitud de dicho órgano y sin demora injustificada, toda la documentación o información así conservadas.

2. Cuando la conservación se efectúe fuera de España, tal obligación únicamente se considerará válidamente cumplida si se realiza mediante el uso de medios electrónicos que garanticen el acceso en línea, así como la carga remota y utilización por parte de la Administración tributaria de la documentación o información así conservadas.

En caso de que los empresarios o profesionales o sujetos pasivos deseen cumplir dicha obligación fuera del citado territorio deberán comunicar con carácter previo esta circunstancia a la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Artículo 23. Acceso de la Administración tributaria a las facturas y documentos sustitutivos.

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

El cumplimiento de esta obligación será independiente del lugar en el que se conserven los documentos.

CAPÍTULO V

Otras disposiciones

Artículo 24. Resolución de controversias en materia de facturación.

Se considerarán de naturaleza tributaria, a efectos de la interposición de la correspondiente reclamación económico-administrativa, las controversias que puedan producirse en relación con la expedición, rectificación o remisión de facturas o de documentos sustitutivos y demás documentos a que se refiere este reglamento, cuando estén motivadas por hechos o cuestiones de derecho de dicha naturaleza.

TÍTULO II

Obligaciones de documentación a efectos de otros tributos

Artículo 25. Aplicación de las disposiciones del título I.

Las disposiciones contenidas en el título I resultarán aplicables a efectos de cualquier otro tributo, sin perjuicio de lo establecido por su normativa propia y por el artículo 26.

Artículo 26. Particularidades de la obligación de documentar las operaciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

1. Los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que obtengan rendimientos de actividades económicas estarán obligados a expedir factura y copia de ésta por las operaciones que realicen en el desarrollo de su actividad en los términos previstos en este reglamento, cuando determinen dichos rendimientos por el régimen de estimación directa, con independencia del régimen a que estén acogidos a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

También estarán obligados a expedir factura y copia de ésta los contribuyentes acogidos al régimen de estimación objetiva en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que determinen su rendimiento neto en función del volumen de ingresos.

2. Las obligaciones establecidas en el apartado anterior se entenderán cumplidas mediante la expedición del recibo previsto en el artículo 14.1 por parte del destinatario de la operación realizada en el desarrollo de las actividades que se encuentren acogidas al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Disposición adicional primera. Deberes de facturación en otros ámbitos.

Lo dispuesto en este reglamento ha de entenderse sin perjuicio de cuantos otros deberes sean además exigidos en cuanto a la expedición y entrega de factura por parte de los empresarios y

profesionales en el ámbito mercantil, del régimen de sus actividades profesionales o a efectos de la defensa de los consumidores y usuarios.

Disposición adicional segunda. Impuesto General Indirecto Canario e Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación en las Ciudades de Ceuta y Melilla.

En relación con las operaciones sujetas al Impuesto General Indirecto Canario, las referencias hechas al Impuesto sobre el Valor Añadido y al Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria o a esta última deben entenderse hechas, en su caso, al Impuesto General Indirecto Canario y a la Administración tributaria canaria. Asimismo, en cuanto a las operaciones sujetas al Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación, las referencias se entenderán hechas al citado tributo y a las autoridades locales de las Ciudades de Ceuta y Melilla. Lo anterior se entenderá sin perjuicio de la coordinación que resulte necesaria entre las citadas Administraciones.

Sin perjuicio de las menciones contenidas en los artículos 6 y 7, las normas de gestión del Impuesto General Indirecto Canario determinarán las menciones específicas que deben contener las facturas o documentos sustitutivos que documenten las operaciones sujetas al impuesto, así como los requisitos de autorización para el cumplimiento de las obligaciones de expedir y conservar facturas o documentos sustitutivos realizadas por destinatarios o terceros establecidos fuera de las islas Canarias.

En el supuesto contemplado en el artículo 14.3, párrafo primero, dentro del régimen especial de las agencias de viajes del Impuesto General Indirecto Canario se podrá hacer constar en factura, a solicitud del destinatario y bajo la denominación «cuotas de IGIC incluidas en el precio», la cantidad resultante de multiplicar el precio total de la operación por dos y dividir por 100.

Disposición adicional tercera. Facturación en las entregas de energía eléctrica (redacción dada por la Disposición final primera del RD 302/2011, BOE de 5 de marzo).

1. Las entregas de energía eléctrica asociadas al mercado de producción de energía eléctrica a que se refieren los artículos 32, 33 y 34 de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico, y el artículo 2 del Real Decreto 2019/1997, de 26 de diciembre, por el que se organiza y regula el mercado de producción de energía eléctrica, deberán ser documentadas por el operador del mercado diario de producción y por el operador del sistema de acuerdo con las funciones conferidas a éstos en la Ley del Sector Eléctrico, mediante facturas expedidas por dichos operadores en nombre y por cuenta de las entidades suministradoras de la energía o por un tercero habilitado por tales operadores, en las que deberán constar todos los datos enumerados en el artículo 6.1 de este Reglamento, con excepción de los relativos a la identificación del destinatario de la operación, que serán sustituidos por los de identificación del operador del mercado diario de producción o del operador del sistema. Dichos operadores deberán conservar el original de la factura expedida y remitir la copia al suministrador.

2. Igualmente, los resultados de la liquidación de los productos adjudicados en las subastas CESUR a que se refiere la Orden ITC/1601/2010, de 11 de junio, por la que se regulan las subastas CESUR a que se refiere la Orden ITC/1659/2009, de 22 de junio, a los efectos de la determinación del coste estimado de los contratos mayoristas para el cálculo de la tarifa de último recurso, aquéllos que se originen como consecuencia de la aplicación de este real decreto así como aquellos derivados de las subastas de contratos financieros relativos a la interconexión entre España y Portugal a que se refiere la Orden ITC/4112/2005, de 30 de diciembre, por la que se establece el régimen aplicable para la realización de intercambios intracomunitarios e internacionales de energía eléctrica, serán documentados por la entidad Omel Mercados, Agencia de Valores, S.A.U, mediante facturas expedidas por dicha entidad en nombre y por cuenta de los acreedores o por un tercero habilitado por la misma, en las que

deberán constar todos los datos enumerados en el artículo 6.1 de este Reglamento, con excepción de los relativos a la identificación del destinatario de la operación, que serán sustituidos por los de identificación de Omel Mercados, Agencia de Valores, S.A.U, la cual deberá conservar el original de la factura expedida y remitir la copia al emisor.

3. El operador del mercado diario de producción, el operador del sistema y la entidad Omel Mercados, Agencia de Valores, S.A.U, expedirán una factura por las entregas o ventas efectuadas a cada adquirente o deudor resultante de la liquidación a que se refieren los apartados 1 y 2 de esta disposición adicional, respectivamente, en la que deberán constar todos los datos indicados en el citado artículo 6.1 de este Reglamento, salvo los relativos a la identificación del expedidor, que serán sustituidos por los de identificación del operador del mercado diario de producción, del operador del sistema o de la entidad Omel Mercados, Agencia de Valores, S.A.U, según corresponda, los cuales deberán conservar copia de tales facturas y remitir el original al destinatario de éstas.

4. Los documentos a que se refieren los apartados 1 a 3 de esta disposición adicional que hayan de ser conservados por el operador del mercado diario de producción, por el operador del sistema o por la entidad Omel Mercados, Agencia de Valores, S.A.U, tendrán la consideración de factura a los efectos de lo dispuesto en este Reglamento y quedarán a disposición de la Administración Tributaria durante el plazo de prescripción para la realización de las comprobaciones que resulten necesarias en relación con las entregas de energía eléctrica o las ventas a las que se refiere el apartado 2 de esta disposición adicional reflejadas en las correspondientes facturas.

5. El operador del mercado diario de producción, el operador del sistema y la entidad Omel Mercados, Agencia de Valores, S.A.U, deberán relacionar en su declaración anual de operaciones con terceras personas, en los términos previstos por el Real Decreto 1065/1995, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de

gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, las operaciones realizadas por los suministradores de energía eléctrica y por sus adquirentes, por los participantes vendedores en las subastas CESUR, por los comercializadores de último recurso, por los titulares o representantes de las instalaciones de régimen especial y por los participantes en las subastas de contratos financieros relativos a la interconexión entre España y Portugal, que hayan sido documentadas con arreglo a lo indicado en los apartados precedentes de esta disposición adicional, indicando, respecto de cada suministrador, de cada adquirente y de cada participante, según corresponda, el importe total de las operaciones efectuadas durante el período a que se refiera la declaración, en la que se harán constar como compras las entregas de energía imputadas a cada suministrador o los resultados de la liquidación de cada participante que haya resultado acreedor, y, como ventas, las adquisiciones de energía imputadas a cada adquirente o los resultados de la liquidación de cada participante que haya resultado deudor.

Asimismo, los suministradores y adquirentes de energía eléctrica, los comercializadores de último recurso, los participantes en las subastas CESUR, los titulares o representantes de las instalaciones de régimen especial y los participantes en las subastas de contratos financieros relativos a la interconexión entre España y Portugal, deberán relacionar en su declaración anual de operaciones con terceras personas en los términos previstos por el citado Real Decreto 1065/1995, de 27 de julio, las operaciones realizadas que hayan sido documentadas con arreglo a lo dispuesto en los apartados precedentes de esta disposición adicional, donde el operador del mercado, el operador del sistema y la entidad Omel Mercados, Agencia de Valores, S.A.U. aparecerán como el otro participante de la operación. Se deberá consignar el importe total de las declaraciones efectuadas durante el período a que se refiera la declaración, en las que se harán constar como ventas los resultados de la liquidación en los que el participante haya resultado acreedor y como compras los resultados

de la liquidación en los que el participante haya resultado deudor.

Las operaciones consignadas en la declaración anual de operaciones con terceras personas deberán incluirse de forma separada para cada uno de los ámbitos de actuación a que se refieren los párrafos primero y segundo de este apartado.

6. En todo caso, y respecto de las operaciones a que se refiere esta disposición adicional, el operador del mercado diario de producción, el operador del sistema y la entidad Omel Mercados, Agencia de Valores, S.A.U. deberán prestar su colaboración a la Administración tributaria proporcionando cualquier dato, informe o antecedente con trascendencia tributaria para el correcto tratamiento de dichas operaciones.

Los derechos de cobro y las obligaciones de pago correspondientes al período facturado se considerarán vinculados a una única entrega de la energía eléctrica o venta de producto por la totalidad de dicho período.

7. El operador del mercado diario de producción, el operador del sistema y la entidad Omel Mercados, Agencia de Valores, S.A.U. podrán habilitar a un tercero para que se interponga como contraparte central entre las entidades suministradoras, las adquirentes o entre los participantes que resulten acreedores y deudores, según corresponda, de modo que se entenderá, a todos los efectos, que las entregas de energía eléctrica son efectuadas por las entidades suministradoras y que las ventas correspondientes a la liquidación de los productos a que se refiere el apartado 2 de esta disposición adicional son realizadas por los participantes acreedores a dicho tercero, y que son adquiridas al mismo por las entidades adquirentes o por los participantes deudores. En este caso, se sustituirán los datos relativos a la identificación del destinatario de la operación y del expedidor por los de dicho tercero habilitado como contraparte central, el cual asumirá las obligaciones relativas a la facturación que esta disposición adicional asigna al operador o a la entidad que le haya habilitado para actuar como contraparte central.»

Disposición adicional cuarta. Facturación de determinadas prestaciones de servicios en cuya realización intervienen agencias de viajes que actúen como mediadoras en nombre y por cuenta ajena.

1. Se expedirán de acuerdo a lo establecido en esta disposición 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 esta disposición adicional.

b) Los datos y requisitos a que se refiere el artículo 6. No obstante, como datos relativos al obligado a expedir la factura a que se refiere el apartado 1.3.º, 4.º y 5.º de dicho artículo, se harán constar los relativos a la agencia de viajes, y no los correspondientes al empresario o profesional 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 esta disposición adicional. En tal caso, en la correspondiente factura deberán figurar por separado los datos relativos al mencionado servicio de mediación que deban constar en factura según lo previsto en este reglamento.

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.

5. Sin perjuicio de lo establecido en los apartados anteriores, resultarán aplicables a las facturas expedidas por las agencias de viajes al amparo de esta disposición adicional las previsiones contenidas en este reglamento.

6. Las agencias de viajes que expidan estas facturas deberán anotarlas en el libro registro de facturas expedidas previsto en el artículo 63 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido. Tales anotaciones deberán realizarse de manera que los importes correspondientes a las operaciones a que se refiere el apartado 1 de esta disposición puedan ser diferenciados de los importes correspondientes a los importes de los servicios a que se refiere el apartado 3 y de los importes correspondientes a operaciones recogidas en otros documentos o facturas distintas.

7. Las agencias de viajes que expidan estas facturas deberán consignar la siguiente información en la declaración a la que se refiere el Real Decreto 2027/1995, de 22 de diciembre,

por el que se regula la declaración anual de operaciones con terceras personas:

a) En concepto de ventas, la información relativa a los servicios documentados mediante las referidas facturas, debidamente diferenciada.

b) En concepto de compras, la información relativa a las prestaciones de servicios de transporte de viajeros y de sus equipajes por vía aérea a que se refiere esta disposición, debidamente diferenciada.

8. Las agencias de viajes que expidan las facturas a que se refiere esta disposición adicional deberán prestar su colaboración a la Administración tributaria proporcionando cualquier dato o antecedente de trascendencia tributaria respecto de las prestaciones de servicios documentadas en aquéllas.

Disposición adicional quinta. Referencias al Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales.

Las referencias hechas al Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, se entenderán realizadas a este reglamento.

Disposición adicional sexta. Expedición de factura por la Comisión Nacional de Energía en nombre y por cuenta de los distribuidores y de los productores de energía eléctrica en régimen especial o de sus representantes. (Disposición añadida por el artículo 2º del Real Decreto 1/2010, (BOE de 19 enero).

1. La función de liquidación y pago que el artículo 30 del Real Decreto 661/2007, de 25 de mayo, por el que se regula la actividad de producción de energía eléctrica en régimen especial, atribuye a la Comisión Nacional de Energía respecto de las primas equivalentes, las primas, los incentivos y los complementos que correspondan a los productores de electricidad en régimen especial, se documentará mediante facturas expedidas por dicha Comisión en nom-

bre y por cuenta de las entidades productoras, o en nombre y por cuenta de sus representantes.

Asimismo, la Comisión Nacional de Energía deberá expedir facturas en nombre y por cuenta de los distribuidores de energía eléctrica que se correspondan con los requerimientos de ingreso que efectúe la citada Comisión por las primas equivalentes, las primas, los incentivos y los complementos a que se refiere el artículo 30 del Real Decreto 661/2007, de 25 de mayo y la disposición adicional séptima del Real Decreto 485/2009, de 3 de abril, que hayan sido cobrados por aquéllos a los consumidores de dicho bien.

2. En las facturas a que se refiere el apartado anterior se deberán hacer constar todos los datos enumerados en el artículo 6.1 de este reglamento con la excepción de los datos relativos a la identificación del destinatario en las facturas expedidas por cuenta de los productores o sus representantes, y los datos relativos a la identificación del expedidor en las facturas expedidas por cuenta de los distribuidores. En ambos casos, dichos datos serán sustituidos por los de identificación de la Comisión Nacional de Energía.

La Comisión Nacional de Energía deberá conservar el original de las facturas expedidas y remitir copia de las mismas al distribuidor y al productor o, en su caso, a su representante.

Las facturas así expedidas que hayan de ser conservadas por la Comisión Nacional de Energía quedarán a disposición de la Administración tributaria durante el plazo de prescripción para la realización de las comprobaciones que resulten necesarias en relación con los suministros reflejados en las mismas.

3. La Comisión Nacional de Energía deberá relacionar en su declaración anual de operaciones con terceras personas las operaciones realizadas por los productores de energía eléctrica, por sus representantes y por los distribuidores que hayan sido documentadas con arreglo a lo establecido por esta disposición adicional, indicando, respecto de cada productor o representante y de cada distribuidor, el importe total de las operaciones efectuadas durante el período

a que se refiera la declaración, haciendo constar como compras las entregas de energía eléctrica en régimen especial imputadas a cada productor o representante y como ventas los requerimientos de ingreso notificados a cada distribuidor en relación con las primas equivalentes, primas, incentivos y complementos a que se refiere esta disposición adicional.

4. Lo dispuesto en esta disposición adicional debe entenderse sin perjuicio de la documentación que, en su caso, expida y remita la Comisión Nacional de Energía a los distribuidores por los requerimientos de ingreso que realice con inclusión del Impuesto sobre el Valor Añadido o impuesto equivalente, en relación a las primas equivalentes, las primas, los incentivos y los complementos a que se refiere el artículo 30 del Real Decreto 661/2007, de 25 de mayo y la disposición adicional séptima del Real Decreto 485/2009, de 3 de abril.

5. Los derechos de cobro y las obligaciones de pago correspondientes al periodo facturado se considerarán vinculados a una única entrega de energía eléctrica por la totalidad de dicho periodo.

6. En todo caso, y respecto de las operaciones a que se refiere esta disposición adicional, la Comisión Nacional de Energía deberá prestar su colaboración a la Administración tributaria proporcionando cualquier dato, informe o antecedente con trascendencia tributaria para el correcto tratamiento de dichas operaciones.

**DISPOSICIÓN TRANSITORIA SEGUNDA.
EXPEDICIÓN DE FACTURAS Y DOCUMENTOS
SUSTITUTIVOS RECTIFICATIVOS Y RECTIFI-
CACIÓN DE ANOTACIONES REGISTRALES.**

Lo dispuesto en el apartado cuatro del artículo primero (*modificación del artículo 70 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido: rectificación de las anotaciones registrales*) y en el artículo segundo de este real decreto (*modificación del artículo 4.2 y del artículo 13 del Reglamento de facturación: documentos sustitutivos de las facturas y facturas o documentos sustitutivos rectificativos*) será aplicable a los documentos expedidos a partir del 1 de enero de 2004 y a su anotación registral.

ORDEN EHA/962/2007, DE 10 DE ABRIL, POR LA QUE SE DESARROLLAN DETERMINADAS DISPOSICIONES SOBRE FACTURACIÓN TELEMÁTICA Y CONSERVACIÓN ELECTRÓNICA DE FACTURAS, CONTENIDAS EN EL REAL DECRETO 1496/2003, DE 28 DE NOVIEMBRE, POR EL QUE SE APRUEBA EL REGLAMENTO POR EL QUE SE REGULAN LAS OBLIGACIONES DE FACTURACIÓN.

Las obligaciones relacionadas con la expedición y la conservación de facturas han sido desarrolladas, conforme a las habilitaciones legales previstas al efecto, por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

Los artículos 17 y 18 del citado Reglamento regulan la forma de remisión de las facturas o documentos sustitutivos y, en particular, la remisión por medios electrónicos de dichos documentos, estableciendo los procedimientos mediante los que puede efectuarse dicha remisión que, en todo caso, deben garantizar la autenticidad de su origen y la integridad de su contenido. Por su parte, los artículos 19 y siguientes de dicha norma regulan la conservación de facturas o documentos sustitutivos y, especialmente, el artículo 21 regula la conservación de dichos documentos mediante medios electrónicos. Los artículos 18.3. y 21.3 establecen que el Ministro de Hacienda dictará las disposiciones necesarias para el desarrollo y aplicación de lo establecido en esos artículos.

Aunque no los defina, cuando la norma menciona a las facturas o documentos sustitutivos, se refiere a aquellos documentos originales que contienen los datos establecidos en el propio Reglamento. Se trata, por tanto, de los documentos que han sido creados por quienes están obligados a su expedición, tanto en los supuestos en que la expedición haya sido efectuada por ellos mismos como cuando hayan sido expedidos por los destinatarios o por terceros actuando en nombre y por cuenta de los citados obligados a su expedición.

Por tanto, sólo los originales de las facturas y documentos sustitutivos, así como las copias

y duplicados de aquellos, tendrán el valor como justificantes que la normativa tributaria respectivamente les otorga, no teniendo dicha consideración los obtenidos por los destinatarios sin la intervención y aceptación del obligado a su expedición, con las excepciones contempladas en esta norma, por no quedar garantizada la autenticidad del origen y la integridad del contenido de los mismos.

La generalización del uso de las telecomunicaciones y del correo electrónico para la remisión de todo tipo de mensajes, incluidos entre ellos el envío de las facturas o documentos sustitutivos, hace necesario aclarar la validez legal de los remitidos en formato electrónico al destinatario, debiendo aceptarse esta práctica como válida en la medida que, como ya se ha indicado, incorpore medios que garanticen la autenticidad de su origen y la integridad de los documentos así remitidos.

Si bien hasta época bien reciente la firma electrónica reconocida por la Administración tributaria era únicamente la gestionada por la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre, actualmente se han incorporado al catálogo de certificados electrónicos admitidos aquellos otros homologados por la propia Agencia Estatal de Administración Tributaria recogidos en su página web, siendo todos ellos admisibles para la firma electrónica de facturas. No obstante, la presente Orden aclara que cualquier otra firma electrónica avanzada, basada en un certificado reconocido y generada mediante un dispositivo seguro de firma de las reguladas en el artículo 3.3 de la Ley 59/2003, de firma electrónica, es plenamente válida.

Igualmente, la Orden aclara los requisitos exigibles a las facturas electrónicas recibidas desde el extranjero que utilizan una firma electrónica como medio para garantizar la autenticidad de origen e integridad de contenido.

En otro orden de cosas, el Real Decreto 1496/2003, de 28 de diciembre, atribuye a la Agencia Estatal de Administración Tributaria la competencia para autorizar ciertas prácticas sin asignarla a ningún Departamento en concreto.

Así sucede con las autorizaciones contempladas en los artículos 5.4, 18.1.c) y 19.4 del citado Reglamento. En esta Orden se define cual es el órgano competente así como los requisitos exigibles y el procedimiento a seguir en dichos supuestos.

El artículo 19.1 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación establece la obligación, según sea el caso, de conservar los originales o las copias de los documentos que se enumeran en dicho precepto.

Con carácter general, las facturas y documentos sustitutivos deben conservarse en el soporte en que originalmente fueron expedidos y recibidos, pues de esta forma se asegura la posibilidad de que pueda verificarse en todo momento que se trata de originales.

Como excepción, en esta Orden se prevé la posibilidad de que en el caso de que el documento se reciba en soporte electrónico y venga firmado mediante un sistema de firma electrónica reconocida o cualquier sistema de firma homologado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria en los términos descritos en el citado Reglamento y en esta Orden, el destinatario que disponga de la correspondiente opción en su dispositivo de verificación de firma pueda imprimir el documento de forma legible junto a sendas marcas gráficas de autenticación, producidas según la especificación PDF 417, tal como se dispone en la Resolución 2/2003, de 14 de febrero de 2003, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre determinados aspectos relacionados con la facturación telemática. La factura o documento sustitutivo así conservado es una opción válida, pensada para posibilitar la conciliación de los intereses de aquellos empresarios y profesionales que desean expedir facturas electrónicas firmadas y los de aquellos destinatarios que, por su reducida dimensión o desarrollo tecnológico, desean que la conservación de tales documentos se realice en papel.

En el sentido opuesto, asistimos a una demanda creciente que solicita que se reconozca la validez de la digitalización de documentos

recibidos en soporte papel y permita la sustitución de los documentos originales en papel por los correspondientes ficheros que contengan las imágenes gráficas de las mismas y, consecuentemente, pueda autorizarse la destrucción de ingentes cantidades de papel que constituyen los documentos originales, con los consiguientes ahorros en la gestión, manejo documental y de archivo, favoreciendo de esta manera la reducción de costes fiscales indirectos.

Esta digitalización, sin embargo, debe efectuarse sin menoscabo de la seguridad y garantías documentales que, como justificantes, aportan los documentos originales en papel a las que se pretende sustituir, en cuyo soporte, generalmente, son expedidas y recibidas por los empresarios o profesionales. En esta Orden se regula un sistema de digitalización certificado que permite equilibrar el interés público que representa la Hacienda Pública y los intereses de aquellos empresarios y profesionales que desean disponer de un archivo o base de datos documental de naturaleza informática que compile todas las imágenes gráficas de las facturas y otros documentos o justificantes en papel, que deben ser conservados durante el plazo que resulta de lo dispuesto por la Ley General Tributaria.

A estos efectos, la Orden define como digitalización certificada la obtención de una imagen digital fiel e íntegra del documento original en papel que se pretenda sustituir, cumpliendo con las especificaciones técnicas que se publiquen por Resolución de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Este proceso de digitalización se prevé que pueda ser realizado por los propios obligados tributarios o por un tercero prestador de servicios de digitalización mediante el empleo en ambos casos de un software de digitalización certificado, cuya homologación deberá ser solicitada por las entidades desarrolladoras del software a la Agencia Tributaria.

Asimismo, se especifican los requisitos para obtener la autorización de dicho software de digitalización certificado por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

En su virtud, dispongo:

Artículo 1. Objeto.

Por la presente Orden se desarrollan determinados aspectos relacionados con la remisión y conservación de facturas y documentos sustitutos en el marco del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

Todas las referencias que se realizan en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación al concepto de factura o documento sustitutivo deben entenderse realizadas al documento original en el soporte físico o electrónico que ha sido creado por el expedidor obligado a su realización y que ha sido remitido o puesto a disposición del destinatario, con independencia de que el expedidor material sea el propio sujeto pasivo, su cliente o un tercero que actúe en nombre y por cuenta del sujeto pasivo y siempre que cuente con los contenidos exigibles conforme a los artículos 6 y 7 del citado Reglamento.

Artículo 2. Remisión de facturas y documentos sustitutivos.

1. De acuerdo con el artículo 17 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, la obligación de remisión de las facturas o documentos sustitutivos podrá ser cumplida por medios electrónicos que garanticen la autenticidad del origen y la integridad de su contenido, siempre que el destinatario haya dado su consentimiento.

El consentimiento podrá formularse de forma expresa por cualquier medio, verbal o escrito. En cualquier momento el destinatario que esté recibiendo facturas o documentos sustitutivos electrónicos podrá comunicar al proveedor su deseo de recibirlos en papel. En tal caso, el proveedor deberá respetar el derecho de su cliente y proceder en el sentido solicitado a partir de la recepción de dicho comunicado.

La expedición de documentos en un soporte dado, en papel o electrónico, no condicionará el medio por el que deban remitirse en un momento ulterior al mismo destinatario, o el medio por el que se deban remitir las facturas rectificativas relacionadas con aquellos, o los duplicados de facturas remitidas con anterioridad.

2. A efectos de lo establecido en el artículo 18.1.a) del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, será válida cualquier firma electrónica reconocida, cuya definición según el artículo 3.3 de la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica, consiste en cualquier firma electrónica avanzada basada en un certificado reconocido y generada mediante un dispositivo seguro de firma.

3. Cuando las facturas o documentos sustitutivos sean remitidos electrónicamente y la opción utilizada para garantizar la autenticidad de su origen e integridad de contenido sea la utilización de un sistema de firma electrónica reconocida, conforme a lo establecido en el artículo 18.1.a) del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, la firma electrónica aplicada será la que se derive de la utilización del certificado del expedidor del documento, aunque sea éste el destinatario o un tercero que intervenga en la expedición en nombre y por cuenta del obligado tributario.

Las copias de las facturas expedidas por medios electrónicos, remitidas a los empresarios o profesionales que realicen las operaciones, incluso en el supuesto de facturación por el destinatario o por un tercero en nombre y por cuenta del sujeto pasivo, incorporarán las firmas electrónicas en los mismos términos indicados en el párrafo anterior.

4. Cuando se trate de un sistema de facturación electrónica basado en acuerdos de intercambio electrónico de datos (EDI), tal como se define en el artículo 2 de la Recomendación 1994/820/CE de la Comisión, de 19 de octubre de 1994, relativa a los aspectos jurídicos del intercambio electrónico de datos, entre expedidor y destinatario, conforme a lo previsto en el artículo 18.1.b) del Reglamento por el que se regulan

las obligaciones de facturación, en el acuerdo de intercambio electrónico de datos 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.

5. Las facturas y documentos sustitutivos remitidas electrónicamente firmadas con certificados caducados, revocados o suspendidos en el momento de su expedición no se considerarán válidamente remitidas a sus destinatarios ni recibidas por éstos.

Artículo 3. Autorización de sistemas de facturación electrónica a propuesta del contribuyente.

1. Cuando el sistema utilizado por el expedidor de facturas electrónicas para garantizar la autenticidad de origen y la integridad del contenido de las facturas o documentos sustitutivos remitidos electrónicamente no tenga cabida de forma expresa en alguna de las letras a y b del artículo 18.1 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, el obligado a la expedición de las mismas deberá presentar una solicitud de autorización de forma previa ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria dirigida al Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria.

En dicha solicitud deberá describir cuáles son los elementos o medios que propone aplicar para que quede garantizada la autenticidad de origen y la integridad de contenido de los documentos electrónicos remitidos, de modo que estas garantías puedan ser verificadas por la Administración Tributaria en cualquier momento ulterior a su remisión durante el plazo que resulte de lo dispuesto al efecto por la Ley General Tributaria.

2. Los elementos o medios de control utilizados no están sujetos a priori a ninguna restricción conceptual ni tecnológica, pero deberán ser detallados por el solicitante y estar a disposición del destinatario o de una entidad tercera que actúe como tercera parte de confianza del sistema, en cuyo caso, dicha entidad tercera deberá ser iden-

tificada en la solicitud. Estos elementos o medios de control serán accesibles a la Administración Tributaria durante el plazo que resulte de lo dispuesto al efecto por la Ley General Tributaria a los efectos de que ésta pueda verificar dichas propiedades de autenticidad de origen e integridad de contenido de los documentos recibidos.

Cuando la solicitud presentada no contenga todos los elementos que sean necesarios para permitir la verificación de los requisitos exigidos normativamente, se podrá requerir al solicitante para que en el plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, subsane los defectos de que adolezca, con indicación de que si así no lo hiciera se le tendrá por desistido y se procederá al archivo de la solicitud sin más trámite. Cuando el requerimiento de subsanación haya sido atendido en plazo pero no se entiendan subsanados los defectos observados, se notificará al solicitante la denegación de la solicitud de acuerdo con lo previsto en el apartado 4 siguiente.

3. Para efectuar la mencionada verificación, el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria podrá recabar la información complementaria que entienda necesaria para comprobar la exactitud de lo declarado por el solicitante y efectuar las comprobaciones adicionales que estime convenientes.

4. Una vez verificado el cumplimiento de los requisitos establecidos en esta Orden, el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria acordará la autorización para expedir facturas electrónicas con arreglo al sistema propuesto por el solicitante asignando una referencia identificativa a la misma. En la resolución se describirán las condiciones en que la autorización se entiende concedida. En caso contrario, en el escrito de denegación de la autorización se deberá motivar la causa que impide la autorización. El acuerdo que se dicte será recurrible en alzada ante el Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

5. El Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria resolverá sobre la solicitud de admisión en un plazo de seis meses.

Si, por cualquier motivo, la verificación no hubiera finalizado en ese plazo o no se hubiera dictado resolución expresa, la solicitud podrá entenderse desestimada por silencio administrativo.

6. Podrán solicitar la autorización a que se refiere este artículo los empresarios o profesionales o cualquier otra persona o entidad obligada a la expedición de facturas o documentos sustitutivos establecida o residente en España.

Artículo 4. Facturas electrónicas recibidas de terceros países.

1. A los efectos de garantizar la autenticidad de origen y la integridad del contenido, los requisitos exigibles a las facturas o documentos sustitutivos electrónicos recibidos de terceros países serán los mismos que los que deben cumplir los expedidos y remitidos en territorio español, independientemente del soporte y formato electrónico de los mismos.

2. Cuando se trate de documentos recibidos por medios electrónicos y el sistema utilizado para garantizar la autenticidad de origen y la integridad del contenido de los mismos sea la utilización de un mecanismo de firma electrónica, ésta deberá ser una firma electrónica reconocida, teniendo tal consideración, la que, conforme a la letra a del apartado 1 del artículo 18 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, cumpla lo dispuesto en los apartados 2, 6 y 10 del artículo 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, que se corresponde con el concepto recogido en nuestro ordenamiento interno en el artículo 3.3 de la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica.

3. En el caso de que el sistema utilizado para la remisión de facturas o documentos sustitutivos por medios electrónicos sea el de firma electrónica reconocida, corresponderá al destinatario del documento residente en España, previamente a aceptar la recepción, cerciorarse de que la firma electrónica utilizada es una firma

electrónica reconocida conforme a lo dispuesto en el párrafo anterior.

Lo dispuesto en el párrafo anterior podrá cumplirse entre otros, por alguno de los siguientes medios:

a) Cuando el certificado en cuestión sea expedido por una autoridad de servicios de certificación residente en alguno de los países de la Unión Europea, bastará con que se cumpla alguno de los siguientes requisitos:

1.º Que el certificado indique en su propio contenido que se trata de un certificado cualificado o reconocido, en el sentido regulado en la Directiva 1999/93/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de diciembre de 1999, y que la entidad de certificación expedidora sea residente en algún país de la Unión Europea y tenga accesibles y públicas sus prácticas y políticas de certificación, con especial reconocimiento del cumplimiento de los requisitos exigibles en dicha Directiva a las entidades expedidoras de certificados reconocidos o cualificados.

2.º Que la entidad de certificación se halle acreditada en dicho sentido por una entidad establecida en la Unión Europea conforme a un sistema voluntario de acreditación destinado a mejorar los niveles de provisión de servicios de certificación, en base al apartado 2 del artículo 3 de la Directiva 1999/93/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de diciembre de 1999.

3.º Que la entidad de certificación se halle inscrita con dicha condición en algún registro público controlado por la autoridad competente del Estado miembro en materia de firma electrónica o por una autoridad competente en materia de control fiscal de dicho país, en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido o de Impuestos directos.

b) Respecto de los certificados expedidos por una autoridad de servicios de certificación no residente en alguno de los países de la Unión Europea, deberá acreditarse que el certificado tiene la condición de certificado reconocido o cualificado y que la entidad expedidora del mismo

está igualmente cualificada para la expedición de tales certificados, por alguna de las siguientes opciones:

1.^a Que el proveedor de servicios de certificación cumpla los requisitos establecidos en la Directiva 1999/93/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de diciembre de 1999, y haya sido acreditado en el marco de un sistema voluntario de acreditación establecido en un Estado miembro.

2.^a Que un proveedor de servicios de certificación establecido en la Unión Europea, que cumpla las prescripciones de la Directiva 1999/93/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de diciembre de 1999, avale el certificado.

3.^a Que el certificado o el proveedor de servicios de certificación estén reconocidos en virtud de un acuerdo bilateral o multilateral entre la Unión Europea y terceros países u organizaciones internacionales.

4. El destinatario deberá disponer del software de verificación de firma y del procedimiento que le permita comprobar la validez de los certificados extranjeros, en los mismos términos que lo dispuesto en el tercer párrafo del apartado 4 del artículo 6 de esta Orden.

Artículo 5. Obligaciones del expedidor en la conservación de las facturas y documentos sustitutivos.

1. Los empresarios o profesionales deberán conservar, durante el plazo que resulte de lo dispuesto por la Ley General Tributaria, los documentos a que se refiere el artículo 19.1 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

Esta obligación podrá ser realizada directamente por el propio obligado tributario o por un tercero, actuando este último en nombre y por cuenta del primero, con quien deberá tener el correspondiente acuerdo de prestación de servicios. En cualquier caso, el obligado tributario será el único responsable del cumplimiento de todas las obligaciones que se establecen en el

artículo 19.1 del citado Reglamento, debiendo asegurarse de la existencia de las copias de seguridad necesarias y de que se apliquen las medidas técnicas y los planes de contingencias necesarios que permitan garantizar la recuperación de los archivos informáticos en caso de siniestro o avería del sistema informático en el que se almacenan las facturas o documentos sustitutivos electrónicos.

2. Se entiende por copia de una factura o documento sustitutivo, en soporte papel, un documento que tenga el mismo soporte, formato y contenido que el original, pudiendo contener algún distintivo que así lo indique, como es la expresión «copia». En las facturas o documentos sustitutivos electrónicos, la copia es un fichero idéntico al original. Cuando el original haya sido firmado electrónicamente, la copia se refiere al fichero firmado.

Se entiende por matriz de una factura o documento sustitutivo, o conjunto de facturas o documentos sustitutivos expedidos, un conjunto estructurado de datos, tablas, base de datos o sistema de ficheros que contienen todos los datos reflejados en las facturas o documentos sustitutivos junto a los programas o aplicaciones que permitan al expedidor la generación de las facturas o documentos sustitutivos y la obtención de copias y de duplicados.

3. La gestión de la conservación de los documentos expedidos a que se refiere el artículo 19 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, y de las copias o matrices de esos documentos, 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, copias o matrices, debiendo el obligado tributario facilitar, en su caso, a requerimiento de la Administración Tributaria, el descifrado y la decodificación de datos no auto explicativos.

Asimismo, el obligado tributario 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, copias o matrices conservados, cualquiera que sea su soporte.

Cuando se utilice un sistema informático en la llevanza y conservación de los documentos expedidos y las copias o matrices de los documentos y, por tanto, éstos tengan un soporte electrónico, tanto en un sistema de almacenamiento local como remoto, el acceso completo debe entenderse como aquél que posibilite una consulta en línea a los datos que permita la visualización de los documentos con todo el detalle de su contenido, la búsqueda selectiva por cualquiera de los datos que deban reflejarse en los libros registro regulados en el artículo 62 y siguientes del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, 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 la verificación o documentación de las actuaciones de control fiscal.

Artículo 6. Obligaciones de los destinatarios en la conservación electrónica de las facturas y documentos sustitutivos.

1. Los empresarios o profesionales deberán conservar, durante el plazo que resulte de lo dispuesto por la Ley General Tributaria, los documentos a que se refiere el artículo 19.1 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

Cuando las facturas o documentos sustitutivos se reciban en soporte electrónico, acompañadas de una firma electrónica reconocida o de cualquiera otra admitida u homologada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, 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 de los certificados utilizados.

2. La obligación de conservación se refiere a las facturas y documentos sustitutivos recibidas en el formato y soporte original en el que éstas hubieran sido remitidas, salvo que el destinatario

opte por alguna de las formas alternativas de conversión autorizadas contempladas en los artículos 7 y 8 de esta Orden, en cuyo caso la conservación se referirá a dichos formatos y soportes.

Cualquier conversión de soporte o de formato de los documentos recibidos distinta de las previstas en los artículos 7 y 8 de esta Orden efectuada por el destinatario dará origen a un nuevo documento que no tendrá la consideración de documento original.

3. La gestión de la conservación de las facturas y documentos sustitutivos recibidos debe hacerse ordenadamente, de modo que cualquiera que sea su formato y soporte, y en especial cuando este sea electrónico, se garantice su legibilidad, debiendo el obligado tributario facilitar, en su caso, a requerimiento de la Administración tributaria, el descifrado y la decodificación de los datos no auto explicativos.

4. El obligado tributario debe facilitar el acceso completo y sin demora injustificada a las facturas o documentos sustitutivos recibidos, entendiéndose por tal aquél que permita la consulta directa de todos y cada uno de ellos, cualquiera que sea su soporte.

Cuando se utilice un sistema informático en la llevanza y conservación de los documentos y, por tanto, éstos tengan un soporte electrónico, tanto en un sistema de almacenamiento local como remoto, el acceso completo debe entenderse como aquél que posibilite una consulta en línea a los datos que permita la visualización de los documentos con todo el detalle de su contenido, la búsqueda selectiva por cualquiera de los datos que deban reflejarse en los libros registro regulados en el artículo 62 y siguientes del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, la copia o descarga en línea en los formatos originales y la impresión a papel de aquellas facturas y documentos sustitutivos que sean necesarios a los efectos de la verificación o documentación de las actuaciones de control fiscal.

Cuando entre las facturas o documentos sustitutivos recibidos existan documentos

electrónicos en cuya remisión se optó por la utilización de firma electrónica en los términos de los artículos anteriores de esta Orden como medio para garantizar la autenticidad de su origen e integridad del contenido, el destinatario deberá conservar de forma ordenada, además de las facturas y documentos sustitutivos electrónicos recibidos, las firmas electrónicas asociadas a cada uno de ellos, cuando no vengan incluidas en el propio fichero que contenga cada documento. Asimismo, deberá disponer de los dispositivos de verificación de firma y de un procedimiento de control interno que garantice de forma adecuada la validez de los certificados electrónicos utilizados por los expedidores, de modo que se adviertan aquellos que pudieran estar caducados, revocados o suspendidos en el momento de la expedición.

5. Cuando el emisor y/o receptor de facturas y documentos sustitutivos electrónicos sea un tercero que actúa en nombre y por cuenta de los obligados tributarios, deberá cumplir con los requisitos expresados anteriormente. No obstante, cumplidos éstos, podrán poner a disposición de sus clientes aplicaciones informáticas que gestionen un repositorio de facturas y documentos sustitutivos emitidos o recibidos, según corresponda, junto con la firma electrónica generada o verificada en los términos de esta Orden, proporcionando un código de autenticación de mensajes asociado a cada documento. Este código permitirá el acceso al documento asociado existente en el repositorio y garantizará, al que accede, que cumple con los requisitos contemplados en esta Orden.

En el supuesto del párrafo anterior, un documento impreso a papel con este código es válido, como en el artículo 8, siempre que se mantenga el mencionado repositorio en el que se encuentra el documento y su firma electrónica, exista un mecanismo de verificación de la firma en el mismo y se pueda acceder de forma completa al documento mediante dicho código electrónico de autenticación.

Artículo 7. Digitalización certificada de facturas recibidas y documentos sustitutivos recibidos y de otros documentos o justificantes.

1. Los obligados tributarios podrán proceder a la digitalización certificada de las facturas, documentos sustitutivos y de cualesquiera otros documentos que conserven en papel que tengan el carácter de originales.

Las facturas, documentos sustitutivos y otros documentos así digitalizados permitirán que el obligado tributario pueda prescindir de los originales en papel que les sirvieron de base.

2. Se entiende por digitalización certificada el proceso tecnológico que permite, mediante la aplicación de técnicas fotoelectrónicas 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 sean admitidos por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Este proceso de digitalización deberá cumplir los siguientes requisitos:

a) Que el proceso de digitalización sea realizado por el propio obligado tributario o bien por un tercero prestador de servicios de digitalización, en nombre y por cuenta de aquél, utilizando en ambos casos un software de digitalización certificado en los términos del apartado 3 de este mismo artículo.

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 los términos de los artículos anteriores de esta Orden en base a un certificado electrónico instalado en el sistema de digitalización e invocado por el software de digitalización certificada. Este certificado debe corresponder al obligado tributario cuando la digitalización certificada se realice por el mismo o al prestador de servicios de digitalización en otro caso. Uno u otro, según corresponda, deberá disponer de los procedimientos y controles necesarios para garantizar la fidelidad del proceso de digitalización certificada.

c) Que el resultado de la digitalización certificada se organice en torno a una base de datos documental y que por cada documento digitalizado se conserve un registro de datos con todos los campos exigibles en la llevanza de los libros de registros incluidos en los artículos 62 y siguientes del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, además de un campo en el que se contenga la imagen binaria del documento digitalizado o que enlace al fichero que la contenga, en ambos casos con la firma electrónica de la imagen del documento conforme a como se indica en la letra b).

d) Que el obligado a la conservación disponga del software de digitalización certificado con las siguientes funcionalidades:

1.ª Firma de la base de datos que garantice la integridad de datos e imágenes al cierre de cada período de liquidación al que esté sometido el obligado tributario.

2.ª Acceso completo y sin demora injustificada a la base de datos. A estos efectos, se entiende por acceso completo aquél que posibilite una consulta en línea a los datos que permita la visualización de los documentos con todo el detalle de su contenido, la búsqueda selectiva por cualquiera de los datos que deban reflejarse en los libros registro regulados en el artículo 62 y siguientes del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, 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 la verificación o documentación de las actuaciones de control fiscal.

3. Las entidades desarrolladoras que deseen homologar software de digitalización que cumplan los requisitos del apartado 2 de este artículo deberán cumplir los siguientes trámites:

a) Las entidades interesadas presentarán una solicitud ante el Director del Departamento de Informática Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que deberá contener una declaración responsable de cumplimiento de los requisitos exigidos en la presente Orden,

acompañada de la documentación que acredite su cumplimiento.

En particular, el solicitante deberá aportar, junto con la solicitud, las normas técnicas en las que se base el procedimiento de digitalización certificada que pretenda homologar, así como los protocolos o normas y procedimientos de seguridad, de control y de explotación referidos a la creación y consulta de la base de datos documental que contenga las imágenes digitalizadas de los documentos originales en papel suministrados por el obligado tributario y los mecanismos de firma electrónica utilizados.

b) Adicionalmente, la documentación aportada deberá contener un informe emitido por una entidad de auditoría informática independiente con solvencia técnica acreditada en el ámbito del análisis y la evaluación de la actividad desarrollada, en el que se exprese la opinión acerca del cumplimiento, por parte de la entidad solicitante, de las condiciones establecidas en esta Orden para la admisión de su sistema de digitalización certificada cuya homologación se solicita y sobre los procedimientos utilizados.

c) Cuando la solicitud presentada no contenga todos los elementos que sean necesarios para permitir la verificación de los requisitos exigidos normativamente, se podrá requerir al solicitante para que en el plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, subsane los defectos de que adolezca, con indicación de que si así no lo hiciera se le tendrá por desistido y se procederá al archivo de la solicitud sin más trámite. Cuando el requerimiento de subsanación haya sido atendido en plazo pero no se entiendan subsanados los defectos observados, se notificará al solicitante la denegación de acuerdo con lo previsto en la letra e siguiente.

d) Para efectuar la mencionada verificación, el Departamento de Informática Tributaria podrá recabar cuanta información complementaria entienda necesaria para comprobar la exactitud de lo declarado por el solicitante, así como efectuar las comprobaciones adicionales que crea convenientes.

e) Una vez verificado el cumplimiento de los requisitos establecidos en esta Orden, el Director del Departamento de Informática Tributaria acordará la homologación del software de digitalización presentado y su inclusión en una lista que se hará pública en la página web de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, www.agenciatributaria.es. En la resolución se describirán las condiciones en que la solicitud se entiende concedida y la referencia identificativa de la misma. En caso contrario, en el escrito de denegación de la autorización se deberá motivar la causa que impide la autorización. El acuerdo que se dicte será recurrible en alzada ante el Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

f) El Director del Departamento de Informática Tributaria resolverá acerca de la solicitud de admisión en un plazo de seis meses. Si la verificación no hubiera finalizado en ese plazo, o no se hubiera dictado resolución expresa, la solicitud podrá entenderse desestimada por silencio administrativo.

g) Podrá efectuar la solicitud a que se refiere este artículo cualquier entidad desarrolladora establecida en España o en cualquier otro Estado miembro de la Unión Europea.

Artículo 8. Impresión de facturas y documentos sustitutivos remitidos en formato electrónico.

En general, las facturas y documentos sustitutivos remitidos electrónicamente deben ser conservados por los destinatarios en el mismo formato electrónico de remisión, sin conversión alguna, junto con los medios que garanticen su autenticidad de origen e integridad del contenido. No obstante, cuando los documentos sean remitidos por medios electrónicos y firmados con firma electrónica en los términos de los artículos anteriores de esta Orden, los contribuyentes destinatarios que deseen conservarlas de forma impresa en papel, después de verificada la firma, podrán realizar dicha conversión de soporte mediante la correspondiente opción de software que permita la impresión a papel, junto a los contenidos del documento, de dos conjuntos de

códigos PDF-417, considerados como sendas marcas gráficas de autenticación, en el primero de los cuales se incluirá íntegramente el contenido de los datos de la factura o documento sustitutivo, tal y como fueron firmados en su expedición, y en el segundo la firma electrónica del fichero anterior y todos los elementos que de forma estandarizada permitan, previa lectura, la verificación de la firma. En el supuesto de estar la firma electrónica embebida en el fichero que contiene la factura o documento sustitutivo o de que los datos del documento estén contenidos en el formato de firma electrónica, bastará con la impresión de un solo conjunto de marca gráfica que incluya todos los datos del fichero o formato de firma electrónica.

Las marcas gráficas tendrán las siguientes características:

a) Deben permitir la lectura para la regeneración de los ficheros originales y mantendrán una redundancia de datos para posibilitar la lectura, incluso cuando el código se haya deteriorado en parte. Este rasgo se conseguirá utilizando el nivel de corrección de errores 5 de la especificación citada en la letra c de este artículo. Se deberá utilizar la compactación en modo Byte (Byte compaction BC mode) para permitir la codificación de la información en formato BASE code 64.

b) Las marcas se situarán en un área de impresión rectangular cuyo vértice superior izquierdo tendrá siempre la misma coordenada absoluta respecto del vértice superior izquierdo del papel, que tendrá formato DIN A4, impreso en posición vertical.

c) Para no limitar el tamaño máximo de datos se empleará el procedimiento MACRO PDF417. No se deberá utilizar el procedimiento denominado Truncated PDF417, lo que permitirá garantizar la lectura de las marcas gráficas generadas. Para incluir la descripción de cada fichero en la marca gráfica se deben emplear los campos de información opcional definidos en la propia especificación del procedimiento.

d) A los efectos de este apartado se entiende por PDF417 un código de barras multilineal según

la especificación Uniform Symbology Specification-PDF417 publicada por la Asociación para el Desarrollo de Estándares (AIM) acreditada por American National Standards Institute.

Artículo 9. Expedición y conservación de facturas y documentos sustitutos fuera del territorio español.

1. Los obligados a la conservación de las facturas o documentos sustitutos destinatarios de los ejemplares originales y los expedidores, respecto de las copias o matrices de dichos documentos, podrán determinar el lugar de cumplimiento de dicha obligación en territorio español o en el extranjero, a condición de que pongan a disposición del órgano de la Administración tributaria que esté desarrollando una actuación dirigida a la comprobación de su situación tributaria, ante cualquier solicitud de dicho órgano y sin demora injustificada, toda la documentación o información así conservada.

2. Cuando la conservación se efectúe fuera de España, tal obligación únicamente se considerará válidamente cumplida si se realiza mediante el uso de medios electrónicos que garanticen el acceso completo al sistema informático de almacenamiento remoto y sin demora injustificada, no siendo admisible, en consecuencia, el almacenamiento fuera del territorio español cuando los documentos estén en soporte papel.

A los efectos de lo establecido en el párrafo anterior, se entiende por acceso completo al sistema informático de almacenamiento remoto aquél que posibilite una consulta en línea a los datos que permita la visualización de los documentos con todo el detalle de su contenido, la búsqueda selectiva de cualquiera de los datos que deban reflejarse en los libros registro regulados en el artículo 62 y siguientes del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, 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 la verificación o documentación de las actuaciones de control fiscal.

Cuando el lugar seleccionado para la conservación por el propio obligado tributario, o por un tercero que actúe en nombre y por cuenta del obligado tributario sea un tercer país no perteneciente a la Unión Europea o con el cual no exista un instrumento jurídico relativo a la asistencia mutua con un ámbito de aplicación similar al previsto por la Directiva 76/308/CEE del Consejo, de 15 de marzo de 1976, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinadas exacciones, derechos, impuestos y otras medidas, y por la Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos y de los impuestos sobre las primas de seguros, y por el Reglamento (CE) n.º 1798/2003 del Consejo, de 7 de octubre de 2003, relativo a la cooperación administrativa en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido y por el que se deroga el Reglamento (CEE) n.º 218/92, únicamente cabrá la conservación de facturas o documentos sustitutos en dichos terceros países cuando la conservación sea realizada de forma directa por el propio obligado tributario previa comunicación a la Agencia Estatal de Administración Tributaria o cuando la conservación sea encomendada a terceras personas distintas del obligado tributario siguiendo el procedimiento detallado en el apartado 4 de este artículo.

3. El procedimiento a seguir en la autorización administrativa respecto a la conservación electrónica de facturas y documentos sustitutos en terceros países, en los términos del apartado anterior, resultará asimismo aplicable a los supuestos de autorización previstos en relación con la expedición de facturas o documentos sustitutos por los clientes o por terceros prestadores de servicios de facturación no residentes en territorio español en nombre y por cuenta de empresarios y profesionales residentes en España.

Este procedimiento sólo podrá instarse por empresarios o profesionales establecidos o residentes en España interesados en la expedición o en el almacenamiento de las facturas o documentos sustitutos respecto de los que son sujetos obligados a expedir o a conservar.

No se admitirán las solicitudes de prestadores de servicios residentes en el extranjero que pretendan homologar sus sistemas para prestar servicios a entidades residentes en España.

4. El procedimiento al que se refieren los apartados anteriores será el siguiente:

a) Previamente a la realización de las actividades de expedición o de almacenamiento para la conservación de facturas o documentos sustitutivos, el interesado en dicha expedición o conservación dirigirá una solicitud de autorización al Director del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que será el órgano competente para resolver.

Para la tramitación de la solicitud, el Departamento de Gestión Tributaria podrá solicitar los informes que estime convenientes.

b) Para la resolución del expediente, el interesado estará obligado a facilitar cualquier información que resulte necesaria para evaluar por la Administración tributaria las garantías ofrecidas respecto del nivel de los accesos a los sistemas informáticos remotos y respecto de la seguridad y confiabilidad en los sistemas, resultando exigibles las auditorías informáticas externas realizadas por entidades de reconocido prestigio internacional.

En el supuesto de sistemas de expedición de facturas, se valorará si los sistemas de facturación electrónica propuestos por residentes españoles para operar en el extranjero satisfacen las garantías esenciales de autenticidad de origen de las facturas expedidas y la integridad de los contenidos y si los contratos entre los obligados y los clientes o terceros expedidores se adecuan a la legalidad.

La Administración tributaria podrá requerir, cuando se trate de un país tercero distinto de los integrados en la Unión Europea, entre otros requisitos, el compromiso escrito de la Administración fiscal donde reside el sistema de datos remoto de colaboración con la Administración fiscal española en caso necesario. A estos efectos, se deberá permitir a los auditores

informáticos españoles designados la colaboración activa con los existentes, en su caso, en el país remoto para la realización de los trabajos de análisis o auditoría de tales sistemas informáticos de almacenamiento remoto y, en su caso de obtención de la información relacionada con la facturación allí almacenada referida a los obligados tributarios establecidos o residentes en España. En el supuesto de tratarse de un país de la Unión Europea resultará de aplicación la normativa europea sobre asistencia mutua.

c) Cuando la solicitud presentada no contenga todos los elementos que sean necesarios para permitir la verificación de los requisitos exigidos normativamente, se podrá requerir al solicitante para que en el plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, subsane los defectos de que adolezca, con indicación de que si así no lo hiciera se le tendrá por desistido y se procederá al archivo de la solicitud sin más trámite. Cuando el requerimiento de subsanación haya sido atendido en plazo pero no se entiendan subsanados los defectos observados, se notificará al solicitante la denegación de acuerdo con lo previsto en la letra e siguiente.

d) Tras el análisis de la información aportada junto al escrito inicial y de la expresamente requerida y de la práctica de las pruebas que se estimen necesarias, el órgano que haya conocido del sistema emitirá el correspondiente dictamen que servirá de base para que el Director del Departamento de Gestión Tributaria adopte el acuerdo que corresponda.

e) Una vez verificado el cumplimiento de los requisitos establecidos en esta Orden, el Director del Departamento de Gestión Tributaria acordará la autorización solicitada asignando una referencia identificativa a la misma.

En el acuerdo podrán establecerse condiciones específicas para la aceptación del sistema de expedición o de almacenamiento solicitado.

En caso de denegación de la autorización se deberá motivar la causa que impide la autorización. El acuerdo que se dicte será recurrible

en alzada ante el Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

f) El plazo para resolver el expediente es de seis meses. Si al término del plazo no se hubiera dictado resolución expresa, la solicitud podrá entenderse desestimada por silencio administrativo.

Disposición adicional primera. Otras obligaciones formales.

Para facilitar la práctica de las comprobaciones administrativas en relación a los documentos que se regulan en esta Orden se deberán conservar, durante los plazos que resulten de la normativa tributaria, los datos en soporte informático legibles y tratables por otros sistemas informáticos distintos a aquellos que se utilizaron en su generación.

Para ello, las aplicaciones informáticas utilizadas por el contribuyente en la generación de los datos deberán disponer de la adecuada funcionalidad de exportación de datos que garantice, en su caso, su importación por otros sistemas y aplicaciones informáticas distintas a las utilizadas por el contribuyente en el momento de su generación y que sean accesibles en el mercado en el momento en que la Administración tributaria necesite comprobar los datos del contribuyente.

Disposición adicional segunda. Régimen de los sistemas de facturación telemática autorizados.

1. Todos los sistemas de intercambio de facturación por medios telemáticos autorizados a la fecha de entrada en vigor de esta norma, conforme al apartado cuarto de la Orden de 22 de marzo de 1996, por la que se dictan las normas de aplicación del sistema de facturación telemática previsto en el artículo 88 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, continuarán siendo válidos.

2. Todos los sistemas de facturación aprobados conforme al punto 2 del apartado Quinto de la Orden HAC/3134/2002, de 5 de diciembre, sobre un nuevo desarrollo del régimen de facturación telemática previsto en el artículo 88 de la Ley

37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, y en el artículo 9 bis del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, continúan siendo válidos conforme a las condiciones autorizadas sin que precisen de una nueva autorización conforme a la presente Orden.

3. No serán admisibles modificaciones en tales sistemas autorizados salvo que sean necesarias para adaptarlos a los nuevos requisitos establecidos por el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el artículo primero del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, y desarrollado por esta Orden.

En caso de que sea necesaria una modificación en los sistemas autorizados, los interesados deberán comunicarlo previamente al Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, que deberá resolver atendiendo exclusivamente al cumplimiento de los requisitos exigibles en dicho Reglamento y en esta Orden.

Disposición adicional tercera. Certificados electrónicos de las entidades prestadoras de servicios de certificación y firma electrónica.

En el ámbito de la presente Orden, las entidades prestadoras de servicios de certificación y firma electrónica, podrán desarrollar su actividad prestadora también en el caso de que ésta deba realizarse con certificados electrónicos emitidos por dichas entidades, con el alcance y límites previstos en la correspondiente declaración de prácticas de certificación.

Disposición derogatoria única.

Queda derogada la Orden HAC/3134/2002, de 5 de diciembre, sobre un nuevo desarrollo del régimen de facturación telemática previsto en el artículo 88 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, y en el artículo 9 bis del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre.

Disposición final primera. *Habilitación al Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.*

Se autoriza al Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria para dictar cuantas resoluciones sean necesarias para la aplicación de esta Orden.

Disposición final segunda. *Entrada en vigor.*

La presente Orden entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial del Estado.

Madrid, 10 de abril de 2007.—El Vicepresidente Segundo del Gobierno y Ministro de Economía y Hacienda, Pedro Solbes Mira.

ORDEN PRE/2971/2007, DE 5 DE OCTUBRE, SOBRE LA EXPEDICIÓN DE FACTURAS POR MEDIOS ELECTRÓNICOS CUANDO EL DESTINATARIO DE LAS MISMAS SEA LA ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO U ORGANISMOS PÚBLICOS VINCULADOS O DEPENDIENTES DE AQUÉLLA Y SOBRE LA PRESENTACIÓN ANTE LA ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO O SUS ORGANISMOS PÚBLICOS VINCULADOS O DEPENDIENTES DE FACTURAS EXPEDIDAS ENTRE PARTICULARES.

El artículo 2 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, impone a los empresarios y profesionales que realicen entregas de bienes o prestaciones de servicios en el desarrollo de su actividad la obligación de expedir factura y copia de ésta, sin más excepciones que las previstas en el Reglamento. En particular impone esta obligación, en todo caso, es decir, sin excepción alguna, cuando sean destinatarias de la factura las Administraciones Públicas a que se refiere el artículo 2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

El citado Reglamento, al igual que su antecedente, el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, permite la expedición de la factura en soporte electrónico, siempre que ello permita la constatación de su fecha de expedición, su consignación en el libro de facturas expedidas y su adecuada conservación. Del mismo modo, habilita la posibilidad de remisión de las facturas por medios electrónicos, si bien esta posibilidad se condiciona, por un lado, a que quede garantizada la autenticidad del origen y la integridad de su contenido y, por otro, al consentimiento del destinatario de la factura prestado de forma expresa.

La Administración Pública es destinataria de las facturas que han de expedir los empresarios o profesionales que contraten con ella, por lo que la remisión de facturas destinadas a la Adminis-

tración Pública por medios electrónicos, está sujeta a su consentimiento expreso, quedando, actualmente, a su discreción la prestación o no de este consentimiento.

De acuerdo con ello, cada Administración Pública puede prestar su consentimiento expreso a la utilización de medios electrónicos en la remisión de las facturas a ella destinadas. No obstante, el consentimiento a la remisión de facturas destinadas a la Administración Pública ha de estar supeditado al cumplimiento de una serie de condiciones técnicas que, además de garantizar la autenticidad del origen y la integridad de su contenido, como exige el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, permitan a la Administración Pública acceder a la factura y a su contenido, tratar la información en ella contenida y garantizar su conservación en condiciones adecuadas. De otra forma quedaría frustrada la finalidad perseguida por la obligación de expedir y entregar la factura que impone dicho Reglamento.

En este punto hay que tener en cuenta que la contratación del sector público, cuya referencia normativa básica es la Directiva 2004/18/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 31 de marzo de 2004, sobre coordinación de los procedimientos de adjudicación de los contratos públicos de obra, de suministros y de servicios, debe desarrollarse en las coordinadas económicas del mercado único europeo, debiendo los Estados y los organismos comunitarios garantizar la existencia de elementos de coordinación e interoperabilidad que permitan el intercambio seguro de documentos entre operadores económicos de los diversos países. En el ámbito interno la contratación del sector público se desarrolla, entre otros agentes, por los Departamentos ministeriales y sus organismos públicos vinculados y dependientes siendo deseable promover una uniformidad en la determinación de los requisitos y estándares que se utilicen en las distintas fases del proceso de contratación y, en particular, por su importancia, en la remisión de facturas destinadas a la Administración General del Estado y sus organismos públicos, sin perder de vista la necesidad de progresar en la integración de todas las fases del proceso y la escala europea donde

debe garantizarse la interoperabilidad. Con tal finalidad, la presente orden determina unas condiciones técnicas en que deben remitirse las facturas destinadas a la Administración General del Estado y sus organismos públicos, para que por aquellos Departamentos ministeriales y organismos públicos que lo estimen conveniente, puedan consentir en la emisión telemática de las facturas de que sean destinatarios.

Mediante la presente orden ministerial y con la finalidad de garantizar la homogeneidad en el funcionamiento de la Administración General del Estado y sus organismos públicos vinculados o dependientes en este ámbito, se aborda, por un lado, la forma de prestación del consentimiento por aquellos Departamentos ministeriales u organismos que opten por consentir la remisión electrónica de las facturas de que sean destinatarios y, por otro las condiciones técnicas que han de cumplirse en la remisión telemática de las facturas destinadas a la Administración Pública, quedando a la decisión de cada entidad u organismo prestar o no el necesario consentimiento.

Por otro lado, es muy frecuente, en el curso de un procedimiento administrativo, la aportación a la Administración Pública de facturas emitidas entre particulares, especialmente en el ámbito de las subvenciones. Pudiendo tratarse de facturas en soporte electrónico que pueden ser objeto de presentación telemática en aquellos registros electrónicos que, de conformidad con su norma de creación, tengan habilitada esta posibilidad, es igualmente deseable que exista una uniformidad en la determinación de los requisitos y estándares técnicos a utilizar en las facturas electrónicas que, emitidas entre particulares, se presenten en la Administración General del Estado o en sus organismos públicos vinculados o dependientes. Con tal finalidad, por la presente orden, se hacen extensivas las mismas condiciones técnicas a la emisión de facturas electrónicas destinadas a la Administración General del Estado o sus organismos públicos vinculados o dependientes.

Además, conviene señalar que las previsiones de esta orden no afectan a la conservación de facturas en soporte electrónico por medios que garanticen un acceso en línea a los datos, así

como su carga remota y utilización por parte de la Administración Tributaria, prevista en el artículo 21.2 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre.

Por último, en la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, se consagra la relación con las Administraciones Públicas por medios electrónicos como un derecho de éstos y como una obligación correlativa para las Administraciones.

En este sentido y con el fin de que los empresarios o profesionales puedan ejercer sus derechos de presentar facturas por medios electrónicos a las Administraciones Públicas, se establece, en el anexo de esta orden, el formato de factura electrónica que garantizará la interoperabilidad de las facturas emitidas frente a cualquier órgano de la Administración.

En su virtud, a propuesta del Vicepresidente Segundo del Gobierno y Ministro de Economía y Hacienda y del Ministro de Industria, Turismo y Comercio, dispongo:

Artículo 1. Objeto.

Constituye el objeto de la presente orden el establecimiento de unos estándares y condiciones técnicas uniformes en la emisión y remisión de facturas que afecten al ámbito subjetivo de la orden, y la regulación de la forma de prestar el consentimiento cuando la Administración sea destinataria de las facturas.

Artículo 2. Ámbito subjetivo.

La presente orden será de aplicación a la Administración General del Estado y a los organismos públicos vinculados o dependientes de ella.

Artículo 3. Consentimiento para la remisión de facturas electrónicas a la Administración General del Estado o sus organismos públicos vinculados o dependientes.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 27.6 de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso

electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, que habilita a las Administraciones Públicas para que en determinados supuestos puedan establecer la obligatoriedad de comunicarse con ellas utilizando sólo medios electrónicos, la utilización de medios electrónicos para la remisión de facturas electrónicas destinadas a las Administraciones Públicas incluidas en el ámbito de aplicación de esta orden estará condicionada al consentimiento expreso de éstas. Cuando un Departamento ministerial u organismo público preste el consentimiento para recibir facturas en soporte electrónico, tal consentimiento tendrá carácter general y se extenderá a todos los supuestos en los que sea destinatario de facturas. En la disposición por la que se haga público el consentimiento, se harán constar los formatos, de los establecidos en el anexo de la presente orden, en que se admitirán las facturas electrónicas.

Artículo 4. Condiciones técnicas de la remisión de las facturas electrónicas destinadas a, o presentadas ante, la Administración General del Estado o sus organismos públicos vinculados o dependientes.

La autenticidad del origen e integridad del contenido de las facturas electrónicas que tengan por destinatario las Administraciones Públicas a las que se aplica la presente orden, en el ámbito de la contratación administrativa, así como la de aquellas que, expedidas entre particulares, se presenten telemáticamente ante tales Administraciones Públicas en el curso de cualquier procedimiento administrativo, se garantizará mediante la exigencia de firma electrónica avanzada, en los términos previstos en el artículo 3.2 de la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica.

Estas facturas electrónicas deberán hallarse en el formato que se determina en el anexo de esta orden, ajustándose el formato de firma electrónica a la especificación XMLAdvanced Electronic Signatures (XAdES), ETSI TS 101 903.

Artículo 5. Conversión de formatos de facturas electrónicas.

El Ministerio de Industria, Turismo y Comercio pondrá a disposición de los usuarios, a través

de la página web www.facturae.es, las herramientas necesarias para asegurar la convertibilidad y compatibilidad del formato establecido en esta orden y de aquél o aquéllos que surjan como evolución del formato de factura electrónica de acuerdo con lo dispuesto en la disposición final segunda.

Artículo 6. Condiciones técnicas de la emisión de facturas electrónicas por la Administración General del Estado o sus organismos públicos vinculados o dependientes.

A las facturas que emitan en soporte electrónico las Administraciones Públicas, incluidas en el ámbito de aplicación de esta orden, les serán de aplicación las mismas condiciones que con carácter general se establecen en el artículo 4.

Disposición final primera. Habilitación para la modificación o establecimiento del formato de factura y de firma electrónica.

Se atribuye al Secretario de Estado de Telecomunicaciones y para la Sociedad de la Información y al Secretario de Estado de Hacienda y Presupuestos, la facultad de modificar, mediante resolución conjunta, previo informe del Consejo Superior de Administración Electrónica y de la Dirección General del Patrimonio del Estado, el formato de factura y de firma electrónica o establecer otro u otros, que se incluirán como anexo a esta orden y se publicarán en el «Boletín Oficial del Estado» y en la página web www.facturae.es.

Disposición final segunda. Evolución del formato de la factura electrónica.

El formato de la factura electrónica establecido en el anexo se adecuará, transcurrido dos años desde la entrada en vigor de la presente orden, al formato UBL (Universal Business Language) o, en su caso, al formato que establezcan los organismos de normalización de la Unión Europea CEN (Comité Europeo de Normalización) o CENELEC (Comité Europeo de Normalización Electrotécnica), de forma que se permita la interoperabilidad de las facturas emitidas por cualquiera de los Estados miembros de la Unión Europea.

Disposición final tercera. *Entrada en vigor.*

Esta orden entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado».

Madrid, 5 de octubre de 2007.–La Vicepresidenta Primera del Gobierno y Ministra de la Presidencia, María Teresa Fernández de la Vega Sanz.

ANEXO

Formato de la factura electrónica

1. El formato de factura electrónica que establece la presente orden es el formato «Facturae».

2. El formato se encuentra descrito mediante un esquema XSD, XML Schema Definition, cuyos elementos principales son los que se muestran a continuación.

3. Obsérvese que lo aquí publicado, son sólo los elementos principales del formato «Facturae» y en ningún caso el formato completo.

4. Está realizado así para facilitar una mejor comprensión. Por ello, en muchos elementos aparece un símbolo «+». Esto significa que el elemento no se haya descrito completamente en este anexo. Encontrará la descripción íntegra en el esquema completo.

5. El citado esquema completo se encuentra disponible, de manera íntegra y actualizado, en la página Web www.facturae.es bajo el enlace «Esquema Formato Facturae ». Al citado sitio Web es necesario acudir para la descarga real del esquema y poder adaptarlo posteriormente a una aplicación concreta.

6. El elemento «Extensions», permite incorporar nuevas definiciones estructuradas cuando sean de interés conjunto para emisores y receptores, y no estén ya definidas en el esquema de la factura.

7. El elemento «Signature», es el conjunto de datos asociados a la factura que garantizarán la

autoría y la integridad del mensaje. Aunque se define como opcional para facilitar la verificación y el tránsito del fichero, debe cumplimentarse este elemento para que se considere una factura electrónica válida legalmente frente a terceros. El documento de política de firma, que debe seguir el formato «Facturae», para su uso con alguna Administración Pública del ámbito de la presente orden, se encuentra igualmente disponible en la página Web www.facturae.es bajo el enlace «Política de Firma Formato Facturae». En tal documento se recoge el formato que debe seguir este elemento. Esta política de firma se adaptará a la que establezca la Administración General del Estado.

8. Corresponde a la Secretaría de Estado de Telecomunicaciones y para la Sociedad de la Información y a la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos publicar y mantener actualizado el formato y garantizar la accesibilidad, integridad y no alteración del formato incluido en la página web (www.facturae.es).

```

<?xml version="1.0" encoding="UTF-8" ?>
= <xs:schema version="3.0"
  xmlns:ds="http://www.w3.org/2000/09/xmldsig#"
  xmlns:xs="http://www.w3.org/2001/XMLSchema"
  xmlns="http://www.facturae.es/Facturae/2007/v3.0/Facturae"
  targetNamespace="http://www.facturae.es/Facturae/2007/v3.0/Facturae">
  <xs:import
    namespace="http://www.w3.org/2000/09/xmldsig#"
    schemaLocation="http://www.w3.org/TR/2002/REC-xmldsigcore-20020212/
xmldsig-core-schema.xsd" />
<!-- Raíz Facturae -->
<xs:element name="Facturae">
  ± <xs:annotation>
  = <xs:complexType>
    = <xs:sequence>
      ± <xs:element name="FileHeader"
        type="FileHeaderType">
      ± <xs:element name="Parties" type="PartiesType">
      ± <xs:element name="Invoices" type="InvoicesType">
      ± <xs:element name="Extensions"
        type="ExtensionsType" minOccurs="0">
      ± <xs:element ref="ds:Signature" minOccurs="0">
    </xs:sequence>
  </xs:complexType>
<!-- Invoices -->
= <xs:complexType name="InvoicesType">
  = <xs:sequence>
    ± <xs:element name="Invoice" type="InvoiceType"
      maxOccurs="unbounded">
    </xs:sequence>
  </xs:complexType>
<xs:complexType name="InvoiceType">
  = <xs:sequence>
    ± <xs:element name="InvoiceHeader"
      type="InvoiceHeaderType">
    ± <xs:element name="InvoiceIssueData"
      type="InvoiceIssueDataType">
    ± <xs:element name="TaxesOutputs" type="TaxesType">
    ± <xs:element name="TaxesWithheld" type="TaxesType"
      minOccurs="0">
    ± <xs:element name="InvoiceTotals"
      type="InvoiceTotalsType">
    ± <xs:element name="Items" type="ItemsType">
    ± <xs:element name="PaymentDetails"
      type="VencimientosType" minOccurs="0">
    ± <xs:element name="LegalLiterals"
      type="LegalLiteralsType" minOccurs="0">
    ± <xs:element name="AdditionalData"
      type="AdditionalDataType" minOccurs="0">
    </xs:sequence>
  </xs:complexType>
</xs:schema>

```


RESOLUCIÓN DE 24 DE OCTUBRE DE 2007, DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, SOBRE PROCEDIMIENTO PARA LA HOMOLOGACIÓN DE SOFTWARE DE DIGITALIZACIÓN CONTEMPLADO EN LA ORDEN EHA/962/2007, DE 10 DE ABRIL DE 2007.

El artículo 7 de la Orden EHA/962/2007, de 10 de abril, contempla la digitalización certificada de facturas, documentos sustitutivos y de cualesquiera otros documentos y establece que las facturas, documentos sustitutivos y otros documentos así digitalizados permitirán que el obligado tributario pueda prescindir de los originales en papel que le sirvieron de base.

Para ello es necesario, además de un software de digitalización certificado, que el proceso de digitalización garantice una imagen fiel e íntegra de cada documento firmada con firma electrónica, así como la organización de la digitalización en torno a una base de datos documental con determinadas garantías, tanto para ésta como para su conservación.

Por su parte, el apartado 3 de dicho artículo establece los trámites que deben cumplir las entidades desarrolladoras que deseen homologar software de digitalización, homologación cuyo acuerdo corresponde al Director del Departamento de Informática Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. En este sentido, la validez de la imagen digitalizada requerirá disponer de los procedimientos y controles necesarios para garantizar la fidelidad del proceso de digitalización certificada, con el objetivo de velar por la calidad de la imagen obtenida y de sus metadatos, con independencia del momento en que se haga uso del software de digitalización. El conjunto de dichos procedimientos y controles recibe la denominación de Plan de Gestión de Calidad, que deberá ser presentado junto con la solicitud de homologación del software de digitalización.

La Disposición final primera de la Orden EHA/962/2007, de 10 de abril, autoriza al Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria para dictar cuantas disposiciones sean necesarias para la aplicación de la misma.

En virtud de lo anterior, dispongo:

Primero. *Formatos estándares de uso común.*—Se entenderán como «formatos estándares de uso común» y serán admitidos como tales, aquellos que estén publicados en la página web de la Agencia Tributaria (www.agenciatributaria.es), similares a ISO 19005 (PDF/A), PNG, o JPEG2000. La técnica de compresión empleada, en su caso, debe ser sin pérdida de información.

Para garantizar la independencia de la plataforma tecnológica y evitar su obsolescencia, los formatos utilizados deben ser autodocumentados y autosuficientes en contenido para asegurar el acceso a las imágenes.

Segundo. *Nivel de Resolución.*—Se entiende por «Nivel de resolución» de la imagen digital codificada la resolución espacial de la imagen obtenida. Se establece que el nivel de resolución espacial de la imagen final debe ser como mínimo de 200 ppp (píxeles por pulgada), tanto para imágenes obtenidas en blanco y negro, color o escala de grises.

Tercero. *Garantía de imagen fiel e íntegra.*—Se entenderá por imagen un único fichero digital distinto para cada factura, ya sea de una o varias páginas, que represente la apariencia física de la factura, de modo facsimilar dentro de los parámetros establecidos en el apartado anterior. La imagen obtenida debe respetar la geometría del original en tamaños y proporciones.

Para que la imagen se considere fiel e íntegra ha de ser obtenida en un proceso informático automático en el que sin interrupción del mismo y sin intervención en momento alguno de operador se realicen, en el orden indicado, las siguientes tareas:

1.º Digitalización de la factura por un medio fotoeléctrico, de modo que se obtenga un fichero en memoria del sistema asociado al dispositivo.

2.º Proceso de optimización de esa imagen para garantizar su legibilidad, de modo que todo el contenido del documento original pueda apreciarse y sea válido para su gestión (umbral

lización, reorientación, eliminación de bordes negros, etc...).

3.º Introducir en el fichero de la imagen, como metadatos, la información exigida por la Administración Tributaria que incluye la referencia identificativa de la homologación acordada, una marca de tiempo, así como el nombre y el número de versión del software de digitalización. Para la representación de metadatos, la Agencia Tributaria establece como referencia la especificación estándar denominada XMP (Extensible Metadata Platform).

4.º Firma del fichero que contiene la imagen optimizada y los metadatos, mediante firma electrónica reconocida o mediante cualquier otro sistema de firma electrónica admitido por la Agencia Tributaria con base en un certificado electrónico instalado en el sistema de digitalización e invocado por el software de digitalización certificada. El proceso de firma, en el que puede incluirse sellado de tiempo, conllevará, en cualquier caso, el cálculo previo de la huella o valor resumen del citado fichero. En el cálculo de la huella o valor resumen se podrá utilizar cualquier algoritmo que cumpla los requisitos tecnológicos mínimos, siendo SHA-1 el mínimo que el estado actual de tecnología establece. El fichero, con la imagen resultante y sus metadatos, debe permanecer inalterado desde este instante.

La validez de la imagen digitalizada de la factura requerirá disponer de los procedimientos y controles necesarios para garantizar la fidelidad de la imagen con el documento digitalizado en el procedimiento de digitalización certificada.

Cuarto. *Plan de Gestión de Calidad.*—Se entenderá por Plan de Gestión de Calidad el conjunto de operaciones de mantenimiento preventivo y comprobaciones rutinarias que permitan garantizar mediante su cumplimiento que, en todo momento, el estado del software de digitalización y los dispositivos asociados producen imágenes fieles e íntegras. El objetivo es velar por la correcta calidad de la imagen obtenida y de sus metadatos, independientemente del momento de tiempo en el que se haga uso del software de digitalización.

Quinto. *Datos adicionales que deben acompañar a la imagen.*—El resultado de la digitalización certificada debe organizarse en torno a una base de datos documental, conservándose por cada documento digitalizado un registro de datos con todos los campos exigibles en la llevanza de los libros de registros incluidos en los artículos 62 y siguientes del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, además de un campo en el que se contenga la imagen binaria del documento digitalizado o que enlace al fichero que la contenga, en ambos casos con la firma electrónica de la imagen del documento de acuerdo con lo señalado en el apartado tercero de esta Resolución.

Sexto. *Firma de la base de datos.*—La firma de la base de datos a que se refiere el apartado 2.d) 1.ª del artículo 7 de la Orden EHA/962/2007, puede ser realizada mediante cualquiera de los sistemas de firma electrónica contemplados en la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica.

Séptimo. *Acceso completo y sin demora.*—Se entiende por acceso completo y sin demora aquel que posibilite una consulta en línea a los datos que permita la visualización de los documentos con todo el detalle de su contenido, la búsqueda selectiva por cualquiera de los datos que deban reflejarse en los libros registro regulados en los artículos 62 y siguientes del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, 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 la verificación o documentación de las actuaciones de control fiscal.

Asimismo, la base de datos creada debe permitir la consulta a los siguientes datos: los de la firma electrónica de la imagen, incluido, en su caso, el sello de tiempo; la información del certificado y los metadatos a los que se hace mención en el apartado Tercero de esta Resolución; la referencia identificativa de la homologación acordada, una marca de tiempo, y el nombre y número de versión del software de digitalización.

Octavo. *Solicitudes*.—Las entidades desarrolladoras que deseen homologar software de digitalización deberán presentar una solicitud dirigida al Director del Departamento de Informática Tributaria de la Agencia Tributaria, en cualquier oficina de registro de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 38 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

Podrán presentar esta solicitud las entidades desarrolladoras establecidas en España o en cualquier otro miembro de la Unión Europea. Se entenderá por entidad desarrolladora, tanto las que desarrollen su propio software, como aquellas que compongan su software a partir de la integración de distintos módulos de software ya existentes.

La solicitud deberá contener una declaración responsable del cumplimiento de los requisitos exigidos en el artículo 7 de la Orden EHA/962/2007, de 10 de abril, acompañada de la documentación que acredite su cumplimiento. En dicha declaración figurará, necesariamente, la persona o personas de contacto a efectos de la tramitación del expediente, junto con sus direcciones postales o electrónicas.

El solicitante deberá aportar, junto con la solicitud, una descripción de las normas técnicas en las que se basa el procedimiento de digitalización certificada, así como los protocolos o normas y procedimientos de seguridad, de control y de explotación referidos a la creación y consulta de la base de datos documental que contenga las imágenes digitalizadas de los documentos originales en papel suministrados por el obligado tributario y los sistemas de firma electrónica utilizados.

Adicionalmente, deberá aportarse un informe emitido por una entidad de auditoría informática independiente con solvencia técnica acreditada en el ámbito del análisis y la evaluación de la actividad desarrollada, en el que se exprese la opinión acerca del cumplimiento por parte de la entidad solicitante, de las condiciones establecidas en la citada Orden y en la presente

Resolución para la admisión de su sistema de digitalización certificada cuya homologación se solicita y sobre los procedimientos utilizados.

Asimismo deberá presentarse el Plan de Gestión de Calidad a que se refiere el apartado Cuarto anterior, que se debe realizar durante todo el proceso de digitalización, firma y almacenamiento en la base de datos.

El citado Plan describirá el mantenimiento de los dispositivos asociados, en su caso, al software de digitalización, así como otros aspectos que puedan afectar al propio software como, por ejemplo, el seguimiento de la vigencia de las normas y algoritmos empleados, reglas de mantenimiento de la base de datos asociada, aspectos de mantenimiento de los sistemas operativos que pudieran afectar al rendimiento del software de digitalización, etc.

El Plan de Gestión de Calidad contendrá un formato tipo de adhesión al mismo, que deberá firmar quien vaya a realizar el proceso de digitalización.

Cuando la solicitud presentada no contenga todos los elementos necesarios para permitir la verificación de los requisitos exigidos normativamente, se procederá conforme a lo dispuesto en el artículo 7.3.c) de la Orden EHA/962/2007. Para llevar a cabo dicha verificación, el Departamento de Informática Tributaria podrá recabar cuanta información complementaria considere necesaria para comprobar la exactitud de lo declarado y efectuar las comprobaciones adicionales que estime pertinentes.

Noveno. *Autorización de la homologación*.—Verificada la documentación aportada y el cumplimiento de los requisitos establecidos en la Orden EHA/962/2007, el Director del Departamento de Informática Tributaria procederá, en el plazo señalado en el artículo 7.3.f) de la citada Orden, a acordar, en su caso, la homologación solicitada, describiendo en la resolución las condiciones en que la solicitud se entiende concedida y asignando, a efectos de lo establecido en el apartado Tercero de la presente Resolución, una referencia identificativa al nombre y número de

versión del software presentado. El software de digitalización homologado será incluido en una lista que se hará pública en la página web de la Agencia Tributaria (<http://www.aeat.es>).

Cuando no se acuerde la homologación deberá motivarse, en el escrito de denegación, la causa que impide la autorización. El acuerdo que se dicte será recurrible conforme a lo previsto en el artículo 7.3.e) de la Orden EHA/962/2007.

La validez de las imágenes digitalizadas quedará condicionada al cumplimiento por parte del usuario del software de los requisitos contenidos en la citada Orden y en la presente Resolución.

Décimo. *Aplicación.*—La presente Resolución será de aplicación a partir del día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial del Estado.

Madrid, 24 de octubre de 2007.—El Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, Luis Pedroche y Rojo.

ORDEN HAC/3134/2002, DE 5 DE DICIEMBRE, SOBRE UN NUEVO DESARROLLO DEL RÉGIMEN DE FACTURACIÓN TELEMÁTICA PREVISTO EN EL ARTÍCULO 88 DE LA LEY 37/1992, DE 28 DE DICIEMBRE, DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO, Y EN EL ARTÍCULO 9 BIS DEL REAL DECRETO 2402/1985, DE 18 DE DICIEMBRE⁽¹⁾.

La Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, contempla en su artículo 88.dos la posibilidad de que la emisión de facturas o documentos análogos se efectúe por vía telemática, con los mismos efectos y trascendencia que se atribuyen a la tradicional facturación en soporte papel. Dicho artículo dispone que las condiciones y los requisitos se determinarán reglamentariamente. Al amparo de dicha remisión, el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, dio redacción al artículo 9 bis del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, el cual ha sido modificado por el Real Decreto 80/1996, de 26 de enero.

El apartado 5 del mencionado artículo 9 bis establece que lo dispuesto en el mismo no será de aplicación hasta que se dicten por el Ministro de Economía y Hacienda (actualmente Ministro de Hacienda) las correspondientes normas de aplicación. Al amparo de dicha autorización y del resto de la normativa actualmente vigente sobre la materia, se dicta la presente Orden.

Por otra parte, el nuevo sistema de facturación electrónica se desarrolla como consecuencia de la necesidad de impulsar las nuevas tecnologías de la información y su uso en las relaciones comerciales.

La facturación telemática contemplada en la presente Orden se basa en la aplicación de mecanismos que permiten garantizar los principios básicos exigibles a la facturación: La autenticidad del origen de las facturas electrónicas y la integridad de su contenido, lo que impide el repudio de la factura por su emisor.

Actualmente, en el ámbito de las relaciones telemáticas de los contribuyentes con la

Administración Tributaria, existen mecanismos que, por medio del uso de servicios técnicos y administrativos de seguridad basados en técnicas y medios electrónicos, informáticos o telemáticos, reúnen los elementos para tener el carácter de firma electrónica avanzada basada en certificados electrónicos que permiten la identificación del signatario y la autenticación de los documentos electrónicos firmados por aquéllos. Estos mecanismos han demostrado su eficacia y su aceptación en la presentación de declaraciones tributarias por vía telemática y otros servicios, lo que viene a suponer una ampliación y mejora de los servicios al contribuyente. En esta misma línea, resulta adecuado extender el ámbito de reconocimiento de dichos mecanismos para garantizar la autenticidad e integridad de cualquier tipo de documento electrónico con trascendencia fiscal, en particular de las facturas, lo que constituye un elemento dinamizador en el desarrollo de la sociedad de la información.

Para facilitar el cumplimiento de las obligaciones de conservación sin que ello suponga un freno o una carga añadida a los pequeños contribuyentes se prevé la implantación de un sistema de autenticación gráfica que permita la conservación en papel de facturas emitidas electrónicamente.

De este modo se da cumplimiento a lo establecido en el artículo 45 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, por el que se insta a las Administraciones para que promuevan la incorporación de técnicas o medios electrónicos, informáticos y telemáticos para el desarrollo de su actividad y el ejercicio de sus competencias.

Por otra parte, la necesidad de dotar de efectividad el principio de justicia tributario recogido en el artículo 31 de la Constitución plantea, entre otras exigencias, la de dotar de la máxima eficacia posible la actuación de la Inspección de los Tributos. En este sentido, y dado el alto grado de implantación de los medios informáticos para llevanza de la contabilidad, es necesario, en desarrollo de lo dispuesto en el artículo 36 del Reglamento General de la Inspección de los Tri-

(1) En vigor hasta el 14 de abril de 2007

butos, aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, y de conformidad con la habilitación de la disposición final del mismo texto, dictar la disposición adicional contenida en la presente Orden, que establece la obligación de conservar en soporte magnético u óptico determinados ficheros y documentos llevados por medios informáticos.

Como consecuencia de la entrada en vigor de la presente Orden, y sin perjuicio del régimen transitorio previsto en ella, queda sustituida y derogada la de 22 de marzo de 1996 que regulaba la facturación telemática.

En su virtud, este Ministerio ha dispuesto:

Primero. Objeto.- Por la presente Orden se desarrollan las normas de aplicación del régimen de facturación telemática regulado en el artículo 9 bis del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, sobre el deber de expedir y entregar facturas por los empresarios y profesionales, en su redacción dada por el Real Decreto 80/1996, de 26 de enero.

La facturación electrónica que se desarrolla en esta Orden se basa en la utilización de sistemas de firma electrónica avanzada o de cualquier otro sistema de intercambio electrónico de datos que permita garantizar la autenticidad del origen de las facturas expedidas por medios electrónicos y la integridad de su contenido.

Los sistemas de firma electrónica avanzada en que pueda basarse la facturación electrónica, incluyendo los certificados electrónicos y los dispositivos de producción y verificación de firma, que sean admitidos por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, serán definidos por medio de Resolución de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria publicada en el "Boletín Oficial del Estado".

Segundo. Ámbito de aplicación.- Lo dispuesto en esta Orden será de aplicación a los contribuyentes tal como se definen en el artículo cuarto de esta Orden, que sean residentes en territorio español o que operen en el mismo mediante establecimiento permanente, en el sentido del artículo 69, apartado cinco, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto

sobre el Valor Añadido, y sin perjuicio de lo dispuesto en los Convenios y Tratados Internacionales.

Tercero. Concepto.- A los efectos de esta Orden se considera factura electrónica cualquier documento electrónico que cumpla las condiciones de emisión y de contenidos exigidas en el Real Decreto 2402/1985.

Las facturas electrónicas, a condición de que se garantice la autenticidad de su origen y la integridad de su contenido, serán aceptadas fiscalmente a efectos de la repercusión y deducción de cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido y de la justificación de los gastos necesarios para la obtención de ingresos o de las deducciones practicadas para la determinación de las bases o las cuotas tributarias.

A los efectos de esta Orden, dicha garantía se acreditará:

En el supuesto del artículo quinto.1, mediante una firma electrónica avanzada, que esté basada en la utilización de un certificado electrónico y generada por un dispositivo de producción de firma de entre los admitidos y publicados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de acuerdo con lo previsto en el artículo primero.

En el supuesto del artículo quinto.2, mediante los elementos propuestos a este fin por el contribuyente una vez que sean autorizados por la Administración Tributaria.

Cuarto. Contribuyentes usuarios.- Podrán acogerse a los sistemas de facturación electrónica definidos en esta Orden los empresarios o profesionales que deseen recibir o emitir facturas electrónicas, que cumplan los requisitos detallados en el artículo quinto de esta Orden.

Quinto. Autorización de los sistemas de facturación electrónica y de su uso.-

1. Sistema de intercambio electrónico de datos basado en sistemas de firma electrónica avanzada que sean admitidos por la Agencia Estatal de Administración Tributaria:

a) Las autorizaciones de los sistemas de facturación electrónica y de su uso a las que se refiere el artículo 9 bis.2 del Real Decreto 2402/1985 se entenderán automáticamente concedidas si se utilizan los sistemas de firma electrónica avanzada definidos en el artículo tercero de esta Orden, que sean admitidos por la Agencia Estatal de Administración Tributaria de acuerdo con lo previsto en el artículo primero.

b) Los contribuyentes referidos en el artículo cuarto que deseen utilizar este sistema de facturación electrónica deberán ser titulares de un certificado electrónico de identificación en vigor y disponer de los mecanismos de producción y de verificación de firma de entre los admitidos por la Administración Tributaria, conforme al artículo primero de esta Orden.

2. Otros sistemas de intercambio electrónico de datos:

a) Cuando se desee utilizar cualquier otro sistema de intercambio electrónico de datos, incluso los basados en dispositivos de firma electrónica avanzada distintos de los mencionados en el apartado 1 del presente artículo, el interesado deberá solicitarlo al Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en los términos del artículo 9 bis.2 del Real Decreto 2402/1985, indicando los elementos que permitan garantizar la autenticidad de origen e integridad de contenido de las facturas.

El Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, analizada la garantía de autenticidad de origen e integridad, resolverá de forma expresa, tras los controles pertinentes conforme a lo dispuesto en el párrafo 4 del artículo 9 bis.2 del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre. El plazo para la resolución de las solicitudes de autorización o, en su caso, modificación será de seis meses desde su recepción. Dicho plazo quedará interrumpido cuando medien circunstancias imputables al interesado.

Las Resoluciones dictadas por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria serán reclamables en vía económico-

administrativa previo, en su caso, el potestativo recurso de reposición.

b) Adicionalmente, una vez autorizado el sistema propuesto, con arreglo a lo que dispone el artículo 9 bis.2 del Real Decreto 2402/1985, los usuarios deberán presentar una solicitud de uso del mismo, con una anticipación mínima de treinta días a su puesta en servicio.

En la solicitud se indicarán los medios autorizados de autenticación, cuando se base en firma electrónica avanzada, o las especificaciones del sistema de intercambio electrónico de datos, en otro caso, utilizados. La solicitud se dirigirá al Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

El Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, tras los controles pertinentes para comprobar que se cumplen los requisitos exigidos en esta Orden y en la legislación que resulte aplicable, dictará en plazo de treinta días resolución, que será reclamable en vía económico-administrativa previo, en su caso, el potestativo recurso de reposición.

Sexto. Conservación de las facturas electrónicas.- Todo contribuyente receptor o emisor de facturas electrónicas, conforme a esta Orden, debe velar porque se conserven las facturas recibidas y emitidas en los términos establecidos en el Real Decreto 2402/1985.

Esta conservación se deberá efectuar de manera que se asegure su legibilidad en el formato original en el que se hayan transmitido junto con 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 durante el período de prescripción.

Excepcionalmente, las facturas electrónicas recibidas con firma electrónica avanzada podrán conservarse impresas en papel a condición de que conste en ellas una marca gráfica de autenticación, producida por un sistema que sea admitido y publicado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, para los empresarios

o profesionales de reducida dimensión y, en su caso, consumidores finales que expresamente se determine. Esta marca gráfica de autenticación será generada por dispositivos de verificación de firma electrónica que operarán sobre los formatos estándares de factura de entre los autorizados por el Departamento de Informática Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Lo dispuesto en este párrafo no será de aplicación en tanto no se dicten las correspondientes normas de aplicación.

Las facturas electrónicas deberán ser gestionadas y conservadas por los medios electrónicos que garanticen un acceso completo a los datos, así como su puesta a disposición de la Administración Tributaria ante cualquier solicitud de ésta y sin demora injustificada.

Se entenderá por acceso completo a las facturas electrónicas aquel que permita su visualización, búsqueda selectiva, copia o descarga en línea e impresión.

En el supuesto de utilización de sistemas de firma electrónica avanzada, en los términos del artículo quinto.1, la obligación de conservación de una lista secuencial de mensajes, exigida en el artículo 9 bis.3 del Real Decreto 2402/1985, se entenderá cumplida por la mera anotación, de las facturas transmitidas en los libros registros de IVA regulados en los artículos 62 y siguientes del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Séptimo. Revisión y control.- Sin perjuicio de las facultades de control fiscal de los demás órganos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, es competente para la gestión, revisión y control de los sistemas de facturación electrónica regulados en esta Orden el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Disposición adicional única. Otras obligaciones formales.

Los empresarios o profesionales que utilicen medios electrónicos e informáticos para gestionar

la facturación, la contabilidad y la generación de libros y registros fiscalmente exigibles deberán conservar en soporte magnético u óptico, durante el período de prescripción, los ficheros, las bases de datos y los programas necesarios que permitan un acceso completo a los mismos, posibilitando el adecuado control.

Disposición transitoria única. Régimen de los sistemas de facturación telemática autorizados.

Todos los sistemas de intercambio de facturación por medios telemáticos autorizados y los que se encuentren en trámite de autorización administrativa a la fecha de entrada en vigor de esta norma, conforme al apartado cuarto de la Orden de 22 de marzo de 1996, si resultaren autorizados, se entenderán automáticamente incluidos en el supuesto contemplado en el artículo quinto.2 de esta Orden, sin que precisen una nueva autorización del sistema ni de los usuarios ya autorizados.

Disposición derogatoria única.

Queda derogada la Orden de 22 de marzo de 1996, ("Boletín Oficial del Estado" del 29) sin perjuicio de lo establecido en la disposición transitoria.

Disposición final primera.

Se autoriza al Director general de la Agencia Estatal de Administración Tributaria para dictar cuantas resoluciones sean necesarias para la aplicación de esta Orden.

Disposición final segunda.

La presente Orden entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el "Boletín Oficial del Estado".

Madrid, 5 de diciembre de 2002.

MONTORO ROMERO

Excmo. Sr. Secretario de Estado de Hacienda e Ilmo. Sr. Director general de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

DIRECTIVA 2006/112/CE DEL CONSEJO, DE 28 DE NOVIEMBRE DE 2006, RELATIVA AL SISTEMA COMÚN DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (CAPÍTULOS 3 Y 4).

EL CONSEJO DE LA UNIÓN EUROPEA,

Visto el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea y, en particular, su artículo 93,

Vista la propuesta de la Comisión,

Visto el dictamen del Parlamento Europeo,

Visto el dictamen del Comité Económico y Social Europeo,

Considerando lo siguiente:

(1) La Directiva 77/388/CEE (LCEur 1977\138) del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme ¹, ha sido modificada de forma sustancial en numerosas ocasiones. Con motivo de nuevas modificaciones de dicha Directiva, conviene, en aras de la claridad y la racionalización, proceder a la refundición de dicha Directiva.

¹ DO L 145 de 13.6.1977, p. 1. Directiva cuya última modificación la constituye la Directiva 2006/98/CE (306L0098) (DO L 221 de 12.8.2006, p. 9).

(2) En el marco de esta refundición conviene retomar todas las disposiciones todavía aplicables de la Directiva 67/227/CEE (LCEur 1967\6) del Consejo, de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de los negocios ². Conviene, por consiguiente, derogar dicha Directiva.

² DO 71 de 14.4.1967, p. 1301. Directiva cuya última modificación la constituye la Directiva 77/388/CEE (LCEur 1977\138).

(3) DO L 253 de 7.10.2000, p. 42.

(3) Para garantizar que las disposiciones se presentan de forma clara, racional y

compatible con el principio de legislar mejor, conviene proceder a la refundición de la estructura y de la redacción de la Directiva, si bien con ello no se debe, en principio, inducir a cambios de fondo en la legislación vigente. No obstante, existe un reducido número de modificaciones sustanciales inherentes al ejercicio de la refundición, que debería, en cualquier caso, llevarse a cabo. Los casos en que se han efectuados dichas modificaciones figuran recogidos de forma exhaustiva en las disposiciones relativas a la incorporación al Derecho interno y a la entrada en vigor de la Directiva.

(4) La consecución del objetivo del establecimiento de un mercado interior exige la aplicación en los Estados miembros de legislaciones en materia de impuestos sobre el volumen de negocios que no falseen las condiciones de competencia y que no obstaculicen la libre circulación de bienes y servicios. Por lo tanto, es necesario lograr una armonización de las legislaciones en materia de impuestos sobre el volumen de negocios mediante un régimen de impuesto sobre el valor añadido, en adelante IVA, con objeto de eliminar, en la medida de lo posible, y tanto en el plano nacional como en el plano comunitario, los factores susceptibles de falsear las condiciones de competencia.

(5) Un régimen de IVA logra un máximo de sencillez y de neutralidad cuando el impuesto se recauda con la mayor generalidad posible y su ámbito de aplicación abarca la totalidad de las fases del proceso de producción y distribución de bienes, y la prestación de servicios. Por consiguiente, en interés del mercado interior y de los Estados miembros, conviene adoptar un régimen común cuya aplicación se extienda igualmente al comercio al por menor.

(6) Es necesario proceder por etapas, ya que la armonización de los impuestos sobre el volumen de negocios provocará en los Estados miembros modificaciones de su estructura fiscal y tendrá consecuencias sensibles en los ámbitos presupuestario, económico y social.

(7) El régimen común IVA, incluso en el supuesto de que los tipos impositivos y las

- exenciones no se armonicen totalmente, debe conducir a una neutralidad en la competencia, en el sentido de que en el territorio de cada Estado miembro los bienes y servicios de naturaleza análoga soporten la misma carga fiscal, sea cual fuere la longitud de su circuito de producción y distribución.
- (8) En aplicación de la Decisión 2000/597/CE, Euratom (LCEur 2000\2542) del Consejo, de 29 de septiembre de 2000, sobre el sistema de recursos propios de las Comunidades Europeas (3), el presupuesto de las Comunidades Europeas, sin perjuicio de otros ingresos, se financia enteramente con cargo a los recursos propios de las Comunidades. Tales recursos comprenden, entre otros, los procedentes del IVA, obtenidos mediante la aplicación de un tipo impositivo común a una base imponible fijada uniformemente de acuerdo con las normas comunitarias.
- (9) Es indispensable prever un período transitorio que permita la adaptación progresiva de las legislaciones nacionales en determinados ámbitos.
- (10) Durante dicho período transitorio conviene gravar en los Estados miembros de destino, con los tipos y condiciones de dichos Estados miembros, las operaciones intracomunitarias efectuadas por sujetos pasivos no exentos.
- (11) Durante este período transitorio, conviene asimismo gravar en los Estados miembros de destino, con los tipos y condiciones de dichos Estados miembros, las adquisiciones intracomunitarias, a partir de un importe determinado, efectuadas por sujetos pasivos exentos o por personas jurídicas no sujetas al impuesto, así como determinadas operaciones intracomunitarias de venta a distancia y de entregas de medios de transporte nuevos efectuadas a particulares u organismos exentos o no sujetos al impuesto, en la medida en que dichas operaciones pudieran, a falta de disposiciones especiales, provocar importantes distorsiones de competencia entre los Estados miembros.
- (12) Por razones derivadas de su situación geográfica, económica y social, conviene excluir determinados territorios del ámbito de aplicación de la presente Directiva.
- (13) El concepto de sujeto pasivo debe precisarse en el sentido de que permita a los Estados miembros incluir en él a las personas que efectúen operaciones ocasionales, con objeto de garantizar una mejor neutralidad del impuesto.
- (14) El concepto de hecho imponible puede suscitar dificultades, especialmente en lo que concierne a los hechos asimilados a hechos imposables. Por consiguiente, conviene precisar dichos conceptos.
- (15) Para facilitar los intercambios intracomunitarios en el ámbito de los trabajos sobre bienes muebles corporales, conviene establecer las normas de imposición de estas operaciones a efectos del IVA, cuando se efectúan para un destinatario identificado en un Estado miembro distinto del de su realización material.
- (16) Conviene asimilar a un transporte intracomunitario de bienes el transporte efectuado en el territorio de un Estado miembro, siempre que esté directamente relacionado con un transporte entre Estados miembros, con el fin de simplificar los principios y las modalidades de imposición, no sólo de dichas prestaciones de transporte interior, sino también de los servicios accesorios a los mismos y de los servicios prestados por los intermediarios que intervengan en la prestación de esos diversos servicios.
- (17) La determinación del lugar de los hechos imposables puede provocar conflictos de competencia entre los Estados miembros, en especial por lo que se refiere a la entrega de bienes para su montaje y a las prestaciones de servicios. Si bien el lugar de las prestaciones de servicios debe fijarse en principio donde la persona que los preste tenga establecida la sede de su actividad económica, conviene, no obstante, que dicho lugar sea fijado en el Estado miembro del destinatario de la prestación, especialmente en el caso de ciertas prestaciones de servicios efectuadas entre sujetos pasivos y cuyo costo entre en el precio de los bienes.
- (18) Resulta oportuno precisar la definición del lugar de imposición de determinadas operaciones efectuadas a bordo de un

- buque, un avión o un tren durante un transporte de pasajeros en el interior de la Comunidad.
- (19) La electricidad y el gas se consideran bienes a efectos del IVA. Sin embargo, resulta especialmente complicado determinar el lugar de entrega. Para evitar los casos de doble imposición o la ausencia de imposición y con el fin de conseguir un verdadero mercado interior del gas y la electricidad, conviene establecer que el lugar de entrega del gas a través del sistema de distribución de gas natural y el lugar de entrega de la electricidad, antes de que los bienes lleguen a la fase final del consumo, sea por tanto el lugar en el que el adquirente ha establecido su actividad económica. La entrega de gas y electricidad en la etapa final, a partir de los operadores comerciales y distribuidores hasta el consumidor final, debe gravarse en el lugar donde el adquirente usa y consume efectivamente esos bienes.
- (20) La aplicación al arrendamiento de un bien mueble corporal de la regla general según la cual las prestaciones de servicios se gravan en el Estado miembro en el que está establecido el prestador puede ocasionar distorsiones considerables de la competencia, si el arrendador y el arrendatario residen en Estados miembros distintos y los tipos impositivos que se aplican varían de un Estado a otro. Por consiguiente, procede establecer que el lugar de prestación del servicio es aquel donde el destinatario tenga la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente donde se haya realizado la prestación de servicio o, en su defecto, el lugar de su domicilio o de su residencia habitual.
- (21) No obstante, en cuanto al arrendamiento de medios de transporte, conviene, por razones de control, aplicar estrictamente esta regla general localizando estas prestaciones en el lugar de establecimiento del prestador.
- (22) Para evitar distorsiones de la competencia en el sector, conviene gravar la totalidad de los servicios de telecomunicaciones cuyo consumo tenga lugar dentro de la Comunidad. Para alcanzar el citado objetivo, los servicios de telecomunicaciones prestados a sujetos pasivos establecidos en la Comunidad o a beneficiarios establecidos en terceros países se gravarán, en principio, en el lugar de establecimiento del destinatario de estos servicios. Para garantizar una imposición uniforme de los servicios de telecomunicaciones prestados por sujetos pasivos establecidos en territorios o países terceros a personas no sujetas al impuesto establecidas en la Comunidad, que además sean servicios aprovechados o explotados en la misma, los Estados miembros deberían, no obstante, prever que el lugar de la prestación de los servicios esté dentro de la Comunidad.
- (23) Para evitar distorsiones de la competencia, conviene asimismo gravar los servicios de radiodifusión y de televisión y los servicios prestados por vía electrónica a partir de territorios o países terceros a personas establecidas en la Comunidad, o a partir de la Comunidad, a destinatarios establecidos en territorios o países terceros en el lugar de establecimiento del destinatario de los servicios.
- (24) Los conceptos de hecho imponible y de exigibilidad del impuesto deben ser armonizados para que la aplicación y las modificaciones ulteriores del régimen común de IVA entren en vigor en la misma fecha en todos los Estados miembros.
- (25) La base imponible debe ser armonizada, de manera que la aplicación del IVA a los hechos imposables conduzca a resultados comparables en todos los Estados miembros.
- (26) Para evitar las pérdidas fiscales derivadas de prácticas consistentes en utilizar la vinculación de las partes a fin de obtener beneficios fiscales, los Estados miembros deben tener la posibilidad de intervenir, en determinadas circunstancias, en la base imponible de las entregas de bienes o prestaciones de servicios y las adquisiciones intracomunitarias de bienes.
- (27) Para combatir el fraude o la evasión fiscales resulta adecuado que los Estados miembros puedan incluir en la base imponible de una transacción, que implique la transformación de oro de inversión

proporcionado por un adquirente, el valor de dicho oro de inversión, en los casos en que, en virtud de la transformación, éste pierda su condición de oro de inversión. Conviene dejar a los Estados miembros un cierto margen de apreciación en la aplicación de esas medidas.

- (28) La supresión de los controles fiscales en las fronteras implica, para evitar distorsiones de la competencia, además de una base imponible uniforme del impuesto, un número de tipos impositivos y de niveles de tipos suficientemente aproximados entre los Estados miembros.
- (29) El tipo normal del IVA actualmente en vigor en los Estados miembros, en combinación con los mecanismos del régimen transitorio, garantiza un funcionamiento aceptable de este régimen. Para evitar que las diferencias entre los tipos normales del IVA aplicados por los Estados miembros provoquen desequilibrios estructurales en la Comunidad y distorsiones de la competencia en determinados sectores de actividad, debe fijarse un tipo normal del 15 % como mínimo, a reserva de que se vuelva a examinar más adelante.
- (30) Para preservar la neutralidad del impuesto, los tipos impositivos aplicados por los Estados miembros deberían establecerse de forma que permitan la deducción normal del impuesto aplicado en la fase precedente.
- (31) Durante el período transitorio, debe existir la posibilidad de establecer algunas excepciones en cuanto al número y al nivel de los tipos impositivos.
- (32) Para apreciar mejor las repercusiones de los tipos reducidos, es necesario que la Comisión haga un informe de evaluación sobre los efectos de los tipos reducidos aplicados a servicios suministrados localmente, en particular en términos de creación de empleo, de crecimiento económico y de buen funcionamiento del mercado interior.
- (33) Para luchar contra el problema del desempleo, conviene permitir a los Estados miembros que lo deseen verificar el funcionamiento y los efectos, en términos de creación de empleo, de una reducción del

IVA para los servicios de gran intensidad de mano de obra. Esta reducción podría disminuir, para las empresas afectadas, las ventajas de entrar en la economía sumergida, o de mantenerse en ella.

- (34) No obstante, la introducción de esta reducción de tipos puede tener consecuencias negativas para el buen funcionamiento del mercado interior y la neutralidad del impuesto. Por consiguiente, conviene prever un procedimiento de autorización por un período definido, aunque suficientemente largo para poder valorar la incidencia de los tipos reducidos aplicados a servicios prestados localmente, y limitar estrictamente su ámbito de aplicación con objeto de garantizar su carácter verificable y limitado.
- (35) Conviene establecer una lista común de exenciones, con objeto de que los recursos propios puedan percibirse de modo uniforme en todos los Estados miembros.
- (36) Las condiciones de aplicación del IVA a determinadas entregas y adquisiciones intracomunitarias de productos sujetos a impuestos especiales deberían, en beneficio tanto de los deudores del impuesto como de las administraciones competentes, adaptarse a los procedimientos y obligaciones de declaración cuando dichos productos se expidan a otro Estado miembro, que prevé la Directiva 92/12/CEE (LCEur 1992\789) del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales ¹.
- ¹ DO L 76 de 23.3.1992, p. 1. Directiva cuya última modificación la constituye la Directiva 2004/106/CE (LCEur 2004\3412) (DO L 359 de 4.12.2004, p. 30).
- (37) La entrega de gas a través del sistema de distribución de gas natural y la entrega de electricidad se gravarán en el lugar del adquirente. Para evitar la doble imposición o la ausencia de imposición, la importación de dichos productos debe por tanto quedar exenta del IVA.
- (38) Para las operaciones imposables en régimen interior vinculadas a intercambios intracomunitarios de bienes, llevadas a

- cabo durante el período transitorio por sujetos pasivos no establecidos en territorio del Estado miembro en que se haya efectuado la adquisición intracomunitaria de bienes, incluidas las operaciones en cadena, es necesario adoptar medidas de simplificación que garanticen un trato equivalente en todos los Estados miembros. A tal fin, resulta oportuno que se armonicen las disposiciones relativas al régimen de imposición y al deudor del impuesto adeudado en virtud de dichas operaciones. Sin embargo, en principio, conviene excluir de tales regímenes los bienes destinados a ser entregados en la fase de comercio al por menor.
- (39) El régimen de deducciones debe ser armonizado en la medida en que incide sobre la cuantía real de la recaudación y que el cálculo de la prorata de deducción debe realizarse de forma análoga en todos los Estados miembros.
- (40) El régimen que autoriza la regularización de las deducciones en relación con los bienes de inversión a lo largo del período de vida del activo, de acuerdo con su utilización real, también debe poder aplicarse a determinados servicios equiparables a los bienes de inversión.
- (41) Conviene precisar quiénes son los deudores del impuesto, especialmente en ciertos casos de prestaciones de servicios en las que el prestador está establecido en el Estado miembro en que se adeuda el impuesto.
- (42) Es conveniente que, en determinados casos, los Estados miembros puedan hacer recaer la responsabilidad del pago del IVA en el destinatario de las entregas de bienes o prestaciones de servicios. Esta medida ayudaría a los Estados miembros a simplificar las normas y a luchar contra la evasión y el fraude fiscales en sectores específicos y en relación con determinados tipos de operaciones.
- (43) Procede que los Estados miembros estén facultados para designar al deudor del impuesto en las operaciones de importación.
- (44) Conviene que los Estados miembros puedan adoptar disposiciones por las que se declare a una persona distinta del deudor solidariamente responsable del pago del impuesto.
- (45) Las obligaciones de los sujetos pasivos deben ser armonizadas en lo posible para asegurar con las garantías necesarias que la recaudación del impuesto se efectúe de modo uniforme en todos los Estados miembros.
- (46) La utilización de la facturación electrónica debe permitir a las administraciones fiscales efectuar su control. Conviene, por tanto, para garantizar el buen funcionamiento del mercado interior, establecer una lista armonizada de menciones obligatorias en las facturas y una serie de criterios comunes relativos a la facturación y conservación electrónicas de las facturas, así como a la autofacturación y a la subcontratación de las operaciones de facturación.
- (47) Los Estados miembros, con arreglo a las condiciones que establezcan, deben autorizar y poder exigir la presentación por vía electrónica de determinadas declaraciones.
- (48) La necesaria búsqueda de simplificación de los trámites administrativos y estadísticos de las empresas, especialmente de las pequeñas y medianas empresas, debe conciliarse con la aplicación de medidas eficaces de control y, tanto por motivos económicos como fiscales, con la preservación indispensable de la calidad de los instrumentos estadísticos comunitarios.
- (49) En lo concerniente a las pequeñas empresas, sin embargo, conviene que los Estados miembros puedan continuar aplicando sus regímenes especiales, sobre la base de disposiciones comunes y en aras de una armonización más avanzada.
- (50) En lo que respecta a los agricultores, conviene dejar al arbitrio de los Estados miembros la facultad de aplicar un régimen especial que comporte, en beneficio de aquellos agricultores que no estén sometidos al régimen normal, una compensación a tanto alzado del IVA soportado. Interesa fijar los principios esenciales de dicho régimen y establecer un método común de determinación del valor añadido realizado por estos agricultores para

las necesidades de la recaudación de los recursos propios.

- (51) Conviene adoptar un régimen comunitario de imposición aplicable a los bienes de ocasión, los objetos de arte, las antigüedades y los objetos de colección, a fin de evitar la doble imposición y las distorsiones de la competencia entre sujetos pasivos.
- (52) La aplicación de las normas fiscales ordinarias al oro constituye un obstáculo importante para su utilización con fines de inversión financiera y, por lo tanto, justifica la aplicación de un régimen fiscal específico a fin de acrecentar la competitividad internacional del mercado del oro comunitario.
- (53) La entrega de oro con fines de inversión tienen un carácter similar a otras inversiones financieras exentas de impuestos. La exención fiscal parece ser el tratamiento impositivo más adecuado para las entregas de oro de inversión.
- (54) Conviene incluir en la definición de oro de inversión las monedas de oro cuyo valor refleja en primer lugar el precio del oro que contienen. Por motivos de transparencia y de seguridad jurídica, debe establecerse anualmente una lista de las monedas que pueden acogerse al régimen aplicable al oro de inversión, que dé garantías a los operadores que comercian con dichas monedas. Dicha lista no prejuzga la exención concedida a monedas que no estén incluidas en ella pero que cumplan los criterios establecidos en la presente Directiva.
- (55) A fin de impedir el fraude fiscal y al mismo tiempo aligerar las cargas financieras correspondientes a la entrega de oro de pureza superior a cierto grado, resulta justificado autorizar a los Estados miembros para que designen al comprador como deudor del impuesto.
- (56) Para facilitar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales a los operadores económicos que prestan servicios por vía electrónica, y que no están ni establecidos ni obligados a identificarse a efectos del IVA en la Comunidad, conviene establecer un régimen especial. En aplicación de dicho régimen, cualquier operador que preste tales servicios por vía electrónica en la Comunidad a personas que no sean sujetos pasivos deben poder optar, si carece de otra identificación a efectos del IVA en la Comunidad, por la identificación en un único Estado miembro.
- (57) Conviene que las disposiciones en materia de servicios de radiodifusión y televisión, así como las relativas a determinados servicios prestados por vía electrónica sean adoptadas únicamente con carácter temporal y revisadas, basándose en la experiencia, en un breve plazo de tiempo.
- (58) Es importante promover la aplicación coordinada de las disposiciones de la presente Directiva, para lo cual es indispensable la creación de un Comité consultivo del Impuesto sobre el Valor Añadido que permita organizar una estrecha colaboración entre los Estados miembros y la Comisión en este ámbito.
- (59) Conviene que, dentro de ciertos límites y en determinadas condiciones, los Estados miembros puedan adoptar o mantener medidas especiales de inaplicación de la presente Directiva, en orden a simplificar la recaudación del impuesto o a evitar ciertos fraudes o evasiones fiscales.
- (60) Para evitar que un Estado miembro permanezca en una situación de incertidumbre acerca de la respuesta de la Comisión a su solicitud de excepción, conviene fijar un plazo dentro del cual la Comisión deba presentar al Consejo, ya sea una propuesta de autorización, ya sea una comunicación en la que exponga sus objeciones.
- (61) Es esencial garantizar la aplicación uniforme del régimen del IVA. Para lograr este objetivo, conviene adoptar medidas de aplicación.
- (62) Estas medidas deben, en particular, resolver el problema de la doble imposición de las operaciones transfronterizas, que puede derivarse de una aplicación no uniforme por los Estados miembros de las normas que regulan los hechos imponibles.

- (63) Pese al carácter limitado del ámbito de aplicación, dichas medidas tendrían unas repercusiones presupuestarias que, para uno o más Estados miembros, podrían ser significativas. Su repercusión en los presupuestos de los Estados miembros justifica que el Consejo se reserve el derecho de ejercer las competencias de ejecución.
- (64) Dado su ámbito de aplicación restringido, conviene prever que dichas medidas de aplicación sean adoptadas por el Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión.
- (65) Dado que, por las razones antedichas, los objetivos de la presente Directiva no pueden ser alcanzados de manera suficiente por los Estados miembros y que su realización es más fácil a escala comunitaria, la Comunidad puede tomar medidas de acuerdo con el principio de subsidiariedad consagrado en el artículo 5 del Tratado. De conformidad con el principio de proporcionalidad enunciado en dicho artículo, la presente Directiva no excede de lo necesario para alcanzar dichos objetivos.
- (66) La obligación de incorporar la presente Directiva al Derecho nacional debe limitarse a las disposiciones que constituyen una modificación de fondo respecto de las Directivas anteriores. La obligación de incorporar las disposiciones inalteradas se deriva de las Directivas anteriores.
- (67) La presente Directiva no debe interferir en las obligaciones de los Estados miembros relativas a los plazos de incorporación al Derecho nacional de las Directivas indicados en la parte B del anexo XI.

HA ADOPTADO LA PRESENTE DIRECTIVA:

.....

CAPÍTULO 3

Facturación

Sección 1. Definición.

Artículo 217

A efectos del presente capítulo, se entenderá por «transmisión o puesta a disposición por vía electrónica», la transmisión o puesta a disposición del destinatario de datos efectuadas mediante equipos electrónicos de tratamiento (incluida la compresión numérica) y de almacenamiento, y utilizando el teléfono, la radio, los medios ópticos u otros medios electromagnéticos.

Sección 2. Concepto de factura.

Artículo 218

A efectos de la presente Directiva, los Estados miembros aceptarán como factura cualquier documento o mensaje en papel o en forma electrónica que cumpla las condiciones determinadas por el presente capítulo.

Artículo 219

Se asimilará a una factura cualquier documento o mensaje rectificativo que modifique y haga referencia expresa e inequívoca a la factura inicial.

Sección 3. Expedición de facturas.

Artículo 220

Los sujetos pasivos deberán garantizar la expedición, por ellos mismos, por el adquirente o el destinatario o, en su nombre y por su cuenta, por un tercero, de una factura en los casos siguientes:

- 1) para las entregas de bienes y prestaciones de servicios que efectúen para otros sujetos pasivos o para personas jurídicas que no sean sujetos pasivos;
- 2) para las entregas de bienes a que hace referencia el artículo 33;

- 3) para las entregas de bienes que efectúen en las condiciones que establece el artículo 138;
- 4) para los pagos anticipados efectuados antes de la realización de una de las entregas de bienes a que se refieren los puntos 1), 2) y 3);
- 5) para los pagos anticipados efectuados por otros sujetos pasivos o por personas jurídicas que no sean sujetos pasivos antes de la conclusión de las prestaciones de servicios.

Artículo 221

1. Los Estados miembros podrán imponer a los sujetos pasivos la obligación de expedir una factura por los bienes que hayan entregado o los servicios que hayan prestado, distintos de los mencionados en el artículo 220, que efectúen en su territorio.

Los Estados miembros podrán imponer menos obligaciones respecto de las facturas contempladas en el párrafo primero que las que aparecen en los artículos 226, 230, 233, 244 y 246.

2. Los Estados miembros podrán dispensar a los sujetos pasivos de la obligación prevista en el artículo 220 de expedir una factura por las entregas de bienes o prestaciones de servicios que efectúen en su territorio y que estén exentas, con o sin derecho de deducción del IVA pagado en la fase anterior, a tenor de los artículos 110 y 111, el apartado 1 del artículo 125, el artículo 127, el apartado 1 del artículo 128, los artículos 132, 135, 136, 371, 375, 376 y 377, el apartado 2 del artículo 378, el apartado 2 del artículo 379 y los artículos 380 a 390 ter.

Artículo 222

Los Estados miembros podrán imponer a los sujetos pasivos que efectúen entregas de bienes o presten servicios en su territorio un plazo para la expedición de las facturas.

Artículo 223

Con arreglo a condiciones que deberán establecer los Estados miembros en cuyo territorio se efectúen las entregas de bienes o las prestaciones de servicios, podrá expedirse una factura recapitulativa por varias entregas de bienes o prestaciones de servicios diferentes.

Artículo 224

1. Se autoriza la expedición de facturas por el adquirente o el destinatario por las entregas de bienes o las prestaciones de servicios que un sujeto pasivo le haya suministrado, siempre que exista un acuerdo previo entre ambas partes y a condición de que cada factura sea objeto de un procedimiento de aceptación por el sujeto pasivo que realice la entrega de bienes o la prestación de servicios.

2. Los Estados miembros en cuyo territorio se efectúen las entregas de bienes o las prestaciones de servicios determinarán las condiciones de los acuerdos previos y de los procedimientos de aceptación entre el sujeto pasivo y el adquirente o el destinatario.

3. Los Estados miembros podrán imponer a los sujetos pasivos que entreguen bienes o presten servicios en su territorio otras condiciones para la expedición de facturas por el adquirente o el destinatario. Podrán exigir, en particular, que dichas facturas se expidan en nombre y por cuenta del sujeto pasivo.

En cualquier caso, las condiciones contempladas en el párrafo primero deberán ser las mismas cualquiera que sea el lugar de establecimiento del adquirente o del destinatario.

Artículo 225

Los Estados miembros podrán imponer condiciones específicas a los sujetos pasivos que efectúen entregas de bienes o prestaciones de servicios en su territorio cuando el tercero o el adquirente o el destinatario que expide las facturas estuviera establecido en un país con el cual no exista ningún instrumento jurídico relativo

a la asistencia mutua con un ámbito de aplicación similar al previsto por la Directiva 76/308/CEE y por el Reglamento (CE) nº 1798/2003.

Sección 4. Contenido de las facturas

Artículo 226

Sin perjuicio de las disposiciones particulares previstas por la presente Directiva, solamente serán obligatorias las menciones siguientes a efectos del IVA en las facturas emitidas en aplicación de las disposiciones de los artículos 220 y 221:

- 1) la fecha de expedición de la factura;
- 2) un número secuencial, basado en una o varias series, que identifique la factura de forma única;
- 3) el número de identificación a efectos del IVA, citado en el artículo 214, con el que el sujeto pasivo ha efectuado la entrega de bienes o la prestación de servicios;
- 4) el número de identificación del adquirente o del destinatario a efectos del IVA citado en el artículo 214, con el cual se haya recibido una entrega de bienes o una prestación de servicios por la que sea deudor del impuesto, o una entrega de bienes citada en el artículo 138;
- 5) el nombre completo y la dirección del sujeto pasivo y del adquirente o del destinatario;
- 6) la cantidad y la naturaleza de los bienes suministrados o el alcance y la naturaleza de los servicios prestados;
- 7) la fecha en que se ha efectuado o concluido la entrega de bienes o la prestación de servicios o en la que se ha abonado el pago anticipado mencionado en los puntos 4) y 5) del artículo 220, en la medida en que se trate de una fecha determinada y distinta de la fecha de expedición de la factura;
- 8) la base de imposición para cada tipo o exoneración, el precio unitario sin el IVA, así como cualquier descuento, rebaja o devolución que no esté incluido en el precio unitario;
- 9) el tipo de IVA aplicado;
- 10) el importe del IVA pagadero, salvo en caso de aplicación de un régimen especial para el que la presente Directiva excluye esta mención;
- 11) en caso de exención o cuando el adquirente o el destinatario sea deudor del impuesto, la referencia a las disposiciones aplicables de la presente Directiva, a las disposiciones nacionales correspondientes o a cualquier otra indicación de que la entrega de bienes o la prestación de servicios está exenta o sujeta a la autoliquidación;
- 12) en caso de entrega de un medio de transporte nuevo efectuada en las condiciones establecidas en el artículo 138, apartado 1 y apartado 2, letra a), los datos enumerados en la letra b) del apartado 2 del artículo 2;
- 13) en caso de aplicación del régimen especial de las agencias de viajes, la referencia al artículo 306, o a las disposiciones nacionales correspondientes, o a cualquier otra indicación de que se ha aplicado dicho régimen;
- 14) en caso de aplicación de uno de los regímenes especiales aplicables en el ámbito de los bienes de ocasión, de los objetos de arte, de colección o de antigüedades, la referencia al artículo 313, al artículo 326 o al artículo 333, o a las disposiciones nacionales correspondientes, o a cualquier otra indicación de que se ha aplicado uno de estos regímenes;
- 15) cuando la persona deudora del impuesto sea un representante fiscal con arreglo al artículo 204, el número de identificación a efectos del IVA de ese representante fiscal, contemplado en el artículo 214, junto con su nombre y dirección completos.

Artículo 227

Los Estados miembros podrán exigir a los sujetos pasivos establecidos en su territorio y que efectúen en él las entregas de bienes o las prestaciones de servicios, que indiquen el número de identificación a efectos del IVA del adquirente o del destinatario, contemplado en el artículo 214,

en casos distintos de los mencionados en el punto 4) del artículo 226.

Artículo 228

Los Estados miembros en cuyo territorio se efectúen las entregas de bienes o las prestaciones de servicios podrán dispensar de determinadas menciones obligatorias a los documentos o mensajes asimilados a una factura contemplados en el artículo 219.

Artículo 229

Los Estados miembros no exigirán que las facturas estén firmadas.

Artículo 230

Los importes que figuran en la factura podrán expresarse en cualquier moneda, a condición de que el importe del IVA pagadero se exprese en la moneda nacional del Estado miembro en que tenga lugar la entrega de bienes o la prestación de servicios, utilizando el mecanismo de conversión previsto en el artículo 91.

Artículo 231

A efectos de control, los Estados miembros podrán exigir una traducción en su lengua nacional de las facturas correspondientes a entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas en su territorio, así como de las recibidas por los sujetos pasivos establecidos en su territorio.

Sección 5. Transmisión de facturas por vía electrónica

Artículo 232

Las facturas expedidas en aplicación de las disposiciones de la sección 2 podrán ser transmitidas en papel o, a reserva de la aceptación del destinatario, transmitidas o suministradas por vía electrónica.

Artículo 233

1. Las facturas transmitidas o suministradas por vía electrónica serán aceptadas por los Estados miembros a condición de que se garantice la autenticidad de su origen y la integridad de su contenido mediante uno de los siguientes métodos:

a) por medio de una firma electrónica avanzada con arreglo al punto 2) del artículo 2 de la Directiva 1999/93/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de diciembre de 1999 (DO L 13 de 19.1.2000, p. 12.), por la que se establece un marco comunitario para la firma electrónica;

b) mediante un intercambio electrónico de datos (EDI) tal como se define en el artículo 2 de la Recomendación 94/820/CE de la Comisión, de 19 de octubre de 1994 (DO L 338 de 28.12.1994, p. 98.), 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.

No obstante, las facturas podrán transmitirse o ponerse a disposición por vía electrónica mediante otros métodos, a reserva de su aceptación por el o los Estados miembros de que se trate.

2. A efectos de aplicación de la letra a) del párrafo primero del apartado 1, los Estados miembros podrán exigir también que la firma electrónica avanzada se base en un certificado reconocido y haya sido creada mediante un dispositivo seguro de creación de firmas, con arreglo a los puntos 6) y 10) del artículo 2 de la Directiva 1999/93/CE.

3. A efectos de la letra b) del párrafo primero del apartado 1, los Estados miembros podrán exigir también, con arreglo a las condiciones que establezcan, la presentación adicional de un documento recapitulativo en papel.

Artículo 234

Los Estados miembros no podrán imponer a los sujetos pasivos que entreguen bienes o presten servicios en su territorio ninguna otra obligación o formalidad relativa a la utilización de un sistema

de transmisión o de puesta a disposición de facturas por medios electrónicos.

Artículo 235

Los Estados miembros podrán prever condiciones específicas para la expedición de facturas por medios electrónicos por la entrega de bienes o la prestación de servicios en su territorio, desde un país con el cual no exista ningún instrumento jurídico relativo a la asistencia mutua que tengan un alcance similar al previsto por la Directiva 76/308/CEE y por el Reglamento (CE) nº 1798/2003.

Artículo 236

En el caso de lotes que incluyan varias facturas transmitidas al mismo destinatario o puestas a disposición simultáneamente, por medios electrónicos, los detalles comunes a las distintas facturas podrán mencionarse una sola vez en la medida en que se tenga acceso para cada factura a la totalidad de la información.

Artículo 237

La Comisión presentará, a más tardar el 31 de diciembre de 2008, un informe, acompañado de una propuesta, si procede, por la que se modifiquen las condiciones aplicables a la facturación electrónica con el fin de tomar en consideración la evolución tecnológica futura en la materia.

Sección 6. Medidas de simplificación

Artículo 238

1. Previa consulta del Comité del IVA y con arreglo a las condiciones que establezcan, los Estados miembros podrán disponer que no sea obligatorio que en las facturas relativas a las entregas de bienes o las prestaciones de servicios efectuadas en su territorio figuren algunos de los elementos establecidos en los artículos 226 y 230, a reserva de las disposiciones que los Estados miembros tienen la facultad de adoptar en virtud de los artículos 227, 228 y 231, en los siguientes casos:

a) cuando el importe de la factura sea pequeño;

b) cuando las prácticas comerciales o administrativas del sector de actividades de que se trate, o bien las condiciones técnicas de expedición de dichas facturas dificulten el cumplimiento de la totalidad de las obligaciones previstas en los artículos 226 y 230.

2. Las facturas deberán contener, en todo caso, los elementos siguientes:

a) la fecha de expedición de la factura;

b) la identificación del sujeto pasivo;

c) la identificación del tipo de bienes entregados o de servicios prestados;

d) la cuantía del IVA que deba abonarse o los datos que permitan calcularlo.

3. No podrá aplicarse la simplificación prevista en el apartado 1 a las operaciones contempladas en los artículos 20, 21, 22, 33, 36, 138 y 141.

Artículo 239

En los casos en que los Estados miembros se acojan a la facultad prevista en la letra b) del párrafo primero del apartado 1 del artículo 272 para no atribuir un número de identificación IVA a los sujetos pasivos que no efectúen ninguna de las operaciones contempladas en los artículos 20, 21, 22, 33, 36, 138 y 141, deberá sustituirse en la factura este número de identificación del proveedor y del adquirente o del destinatario por otro número, denominado número de identificación fiscal, tal y como lo definan los Estados miembros afectados.

Artículo 240

Los Estados miembros que hagan uso de la facultad prevista en la letra b) del párrafo primero del apartado 1 del artículo 272 podrán exigir además, cuando se haya atribuido al sujeto pasivo el número de identificación IVA, que consten en la factura los elementos siguientes:

1) para las prestaciones de servicios a que se refieren los artículos 44, 47, 50, 53, 54 y 55, y para las entregas de bienes a que se refieren los artí-

culos 138 y 141, el número de identificación IVA y el número de identificación fiscal del proveedor;

2) para las restantes entregas de bienes y prestaciones de servicios, únicamente el número de identificación fiscal del proveedor o únicamente el número de identificación IVA.

CAPÍTULO 4

Contabilidad

Sección 1. Definición.

Artículo 241

A efectos del presente capítulo, se entenderá por conservación de una factura «por medios electrónicos», la conservación de datos efectuada mediante equipos electrónicos de tratamiento, incluida la compresión numérica, y utilizando el teléfono, la radio, los medios ópticos u otros medios electromagnéticos.

Sección 2. Obligaciones generales

Artículo 242

Los sujetos pasivos deben llevar una contabilidad suficientemente detallada para hacer posible la aplicación del IVA y su control por la Administración fiscal.

Artículo 243

1. Los sujetos pasivos deberán llevar un registro de los bienes que hayan enviado o transportado por sí mismos o por su cuenta fuera del territorio del Estado miembro de partida, pero dentro de la Comunidad, para su utilización en operaciones consistentes en trabajos efectuados sobre estos bienes o en su utilización temporal, mencionadas en las letras f), g) y h) del apartado 2 del artículo 17.

2. Los sujetos pasivos deberán llevar una contabilidad lo suficientemente detallada para

poder identificar los bienes que les hayan sido enviados a partir de otro Estado miembro, por un sujeto pasivo registrado a efectos del IVA en dicho Estado miembro o por cuenta de aquél, y que son objeto de una prestación de servicios consistente en informes periciales o trabajos realizados sobre estos bienes, contemplada en la letra c) del artículo 52.

Sección 3. Obligaciones específicas relativas a la conservación de todas las facturas.

Artículo 244

Todo sujeto pasivo deberá velar por que se conserven copias de las facturas emitidas por él mismo, por el adquirente o el destinatario o, en su nombre y por su cuenta, por un tercero, así como las facturas por él recibidas.

Artículo 245

1. A efectos de la presente Directiva, el sujeto pasivo podrá determinar el lugar de conservación de todas las facturas, a condición de que ponga a disposición de la autoridad competente, ante cualquier solicitud de ésta y sin demora injustificada, todas las facturas o información conservadas con arreglo al artículo 244.

2. Los Estados miembros podrán imponer a los sujetos pasivos establecidos en su territorio la obligación de comunicarles el lugar de conservación en caso de que esté situado fuera de su territorio.

Los Estados miembros podrán asimismo imponer a los sujetos pasivos establecidos en su territorio la obligación de conservar en él las facturas emitidas por ellos mismos o por el adquirente o el destinatario o, en su nombre o por su cuenta, por un tercero, así como todas las que hayan recibido, cuando la conservación no se lleve a cabo por medios electrónicos que garanticen un acceso completo en línea a los datos de que se trate.

Artículo 246

La autenticidad del origen y la integridad del contenido de las facturas conservadas, así como su legibilidad, deberán garantizarse durante todo el período de conservación.

Por lo que se refiere a las facturas contempladas en el párrafo segundo del apartado 1 del artículo 233, no podrán modificarse sus datos, que deberán permanecer legibles durante dicho período.

Artículo 247

1. Cada Estado miembro determinará el plazo durante el cual los sujetos pasivos deberán velar por que se conserven las facturas relativas a suministros de bienes o prestaciones de servicios efectuados en su territorio, así como las recibidas por los sujetos pasivos establecidos en su territorio.

2. Con objeto de garantizar el respeto de las condiciones establecidas en el artículo 246, el Estado miembro al que se refiere el apartado 1 podrá exigir que las facturas se conserven en la forma original, ya sea en papel o electrónica, en la que se hayan transmitido o puesto a disposición. Asimismo podrá exigir que, cuando las facturas se hayan conservado por medios electrónicos, se conserven asimismo los datos que garanticen la autenticidad del origen y la integridad del contenido de cada factura como contempla el artículo 246, párrafo primero.

3. El Estado miembro contemplado en el apartado 1 podrá imponer condiciones específicas que prohíban o limiten la conservación de las facturas en un país con el cual no exista ningún instrumento jurídico relativo a la asistencia mutua que tenga un alcance similar al previsto por la Directiva 76/308/CEE y por el Reglamento (CE) nº 1798/2003, ni relativo al derecho de acceso por medios electrónicos, carga remota y utilización mencionado en el artículo 249.

Artículo 248

Los Estados miembros podrán, en las condiciones que ellos mismos fijen, prever una obligación

de conservación de las facturas recibidas por personas que no sean sujetos pasivos.

Sección 4. Derecho de acceso a las facturas conservadas por medios electrónicos en otro Estado miembro.**Artículo 249**

Cuando un sujeto pasivo conserve las facturas que expida o reciba por medios electrónicos que garanticen un acceso en línea a los datos y cuando el lugar de conservación esté situado en un Estado miembro distinto de aquel en el que está establecido, las autoridades competentes del Estado miembro en el que está establecido tendrán derecho, a efectos de la presente Directiva, a acceder a dichas facturas por medios electrónicos, a proceder a su carga remota y a utilizarlas, dentro de los límites fijados por la normativa del Estado miembro de establecimiento del sujeto pasivo y en la medida en que ello les resulte necesario con fines de control.

TÍTULO X (ARTS. 164 A 166) DE LA LEY 37/1992, DE 28 DE DICIEMBRE, DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.

TITULO X

Obligaciones de los sujetos pasivos

Artículo 164. Obligaciones de los sujetos pasivos.

Uno. Sin perjuicio de lo establecido en el Título anterior, los sujetos pasivos del impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a:

1º. Presentar declaraciones relativas al comienzo, modificación y cese de las actividades que determinen su sujeción al impuesto.

2º. Solicitar de la Administración el número de identificación fiscal y comunicarlo y acreditarlo en los supuestos que se establezcan.

3º. Expedir y entregar factura de todas sus operaciones, ajustada a lo que se determine reglamentariamente.

4º. Llevar la contabilidad y los registros que se establezcan, sin perjuicio de lo dispuesto en el Código de Comercio y demás normas contables.

5º. Presentar periódicamente o a requerimiento de la Administración, información relativa a sus operaciones económicas con terceras personas.

6º. Presentar las declaraciones-liquidaciones correspondientes e ingresar el importe del impuesto resultante.

Sin perjuicio de lo previsto en el párrafo anterior, los sujetos pasivos deberán presentar una declaración-resumen anual.

En los supuestos del artículo 13, número 2º., de esta Ley deberá acreditarse el pago del impuesto para efectuar la matriculación definitiva del medio de transporte.

7º. Nombrar un representante a efectos del cumplimiento de las obligaciones impuestas en esta Ley cuando se trate de sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad, salvo que se encuentren establecidos en Canarias, Ceuta o Melilla, o en un Estado con el que existan instrumentos de asistencia mutua análogos a los instituidos en la Comunidad.

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

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

Las facturas expedidas por el empresario o profesional, por su cliente o por un tercero, en nombre y por cuenta del citado empresario o profesional, podrán ser transmitidas por medios electrónicos, siempre que, en este último caso, el destinatario de las facturas haya dado su consentimiento y los medios electrónicos utilizados en su transmisión garanticen la autenticidad de su origen y la integridad de su contenido.

Reglamentariamente se determinarán los requisitos a los que deba ajustarse la facturación electrónica.

Tres. Lo previsto en los apartados anteriores será igualmente aplicable a quienes, sin ser sujetos pasivos de este impuesto, tengan sin embargo la condición de empresarios o profesionales a los efectos del mismo, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente.

Cuatro. La Administración tributaria, cuando lo considere necesario a los efectos de cualquier actuación dirigida a la comprobación de la

situación tributaria del empresario o profesional o sujeto pasivo, podrá exigir una traducción al castellano, o a cualquier otra lengua oficial, de las facturas correspondientes a entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas en el territorio de aplicación del impuesto, así como de las recibidas por los empresarios o profesionales o sujetos pasivos establecidos en dicho territorio.

Artículo 165. Reglas especiales en materia de facturación.

Uno. Las facturas recibidas, los justificantes contables y las copias de las facturas expedidas deberán conservarse, incluso por medios electrónicos, durante el plazo de prescripción del Impuesto. Esta obligación se podrá cumplir por un tercero, que actuará en nombre y por cuenta del sujeto pasivo.

Cuando los documentos a que se refiere el párrafo anterior se refieran a adquisiciones por las cuales se hayan soportado o satisfecho cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuya deducción esté sometida a una período de regularización, deberán conservarse durante el período de regularización correspondiente a dichas cuotas y los cuatro años siguientes.

Reglamentariamente se establecerán los requisitos para el cumplimiento de las obligaciones que establece este apartado.

Dos. Reglamentariamente podrán establecerse fórmulas alternativas para el cumplimiento de las obligaciones de facturación y de conservación de los documentos a que se refiere el apartado dos anterior, con el fin de impedir perturbaciones en el desarrollo de las actividades empresariales o profesionales.

Tres. Cuando el sujeto pasivo conserve por medios electrónicos las facturas expedidas o recibidas, se deberá garantizar a la Administración tributaria tanto el acceso en línea a dichas facturas como su carga remota y utilización. La anterior obligación será independiente del lugar de conservación.

Artículo 166. Obligaciones contables.

Uno. La contabilidad deberá permitir determinar con precisión:

1º. El importe total del Impuesto sobre el Valor Añadido que el sujeto pasivo haya repercutido a sus clientes.

2º. El importe total del Impuesto soportado por el sujeto pasivo.

Dos. Todas las operaciones realizadas por los sujetos pasivos en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales deberán contabilizarse o registrarse dentro de los plazos establecidos para la liquidación y pago del Impuesto.

Tres. El Ministro de Economía y Hacienda podrá disponer adaptaciones o modificaciones de las obligaciones registrales de determinados sectores empresariales o profesionales.

TÍTULO IX (ARTS. 62 A 70) DEL REGLAMENTO DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO, APROBADO POR EL REAL DECRETO 1624/1992, DE 29 DE DICIEMBRE.

TITULO IX

Obligaciones contables de los sujetos pasivos

Artículo 62. Libros Registros del Impuesto sobre el Valor Añadido.

1. Los empresarios o profesionales y otros sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido deberán llevar, con carácter general y en los términos dispuestos por este reglamento, los siguientes libros registros:

- a) Libro registro de facturas expedidas.
- b) Libro registro de facturas recibidas.
- c) Libro registro de bienes de inversión.
- d) Libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias.

2. Lo dispuesto en el apartado anterior no será de aplicación respecto de las actividades acogidas a los regímenes especiales simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca, del recargo de equivalencia y del aplicable a los servicios prestados por vía electrónica, con las salvedades establecidas en las normas reguladoras de dichos regímenes especiales, ni respecto de las entregas a título ocasional de medios de transporte nuevos realizadas por las personas a que se refiere el artículo 5.uno.e) de la Ley del Impuesto.

3. Los libros o registros, incluidos los de carácter informático que, en cumplimiento de sus obligaciones fiscales o contables, deban llevar los empresarios o profesionales y otros sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido, podrán ser utilizados a efectos de este impuesto, siempre que se ajusten a los requisitos que se establecen en este reglamento.

4. Quienes fuesen titulares de diversos establecimientos situados en el territorio de aplicación del impuesto podrán llevar, en cada uno de ellos, los libros registros establecidos en el apartado 1, en los que anotarán por separado las operaciones efectuadas desde dichos establecimientos, siempre que los asientos resúmenes de éstos se trasladen a los correspondientes libros registros generales que deberán llevarse en el domicilio fiscal.

5. El Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria podrá autorizar, previas las comprobaciones que estime oportunas, la sustitución de los libros registros mencionados en el apartado 1 por sistemas de registro diferentes, así como la modificación de los requisitos exigidos para las anotaciones registrales, siempre que respondan a la organización administrativa y contable de los empresarios o profesionales o sujetos pasivos y, al mismo tiempo, quede garantizada plenamente la comprobación de sus obligaciones tributarias por el Impuesto sobre el Valor Añadido. Dichas autorizaciones serán revocables en cualquier momento.

Artículo 63. 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 y se consignarán el número y, en su caso, serie, la fecha de expedición, la fecha de realización de las operaciones, en caso de que sea distinta de la anterior, el nombre y apellidos, razón social o denominación completa y número de identificación fiscal del destinatario, la base imponible de las operaciones, determinada conforme a los artículos 78 y 79 de la Ley del Impuesto y, en su caso, el tipo impositivo y la 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, 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:

a) Que en los documentos expedidos no sea preceptiva la identificación del destinatario, conforme a lo dispuesto por el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre.

b) Que las operaciones documentadas se deban entender realizadas, conforme a lo dispuesto en el artículo 9 del citado Reglamento dentro de un mismo mes natural.

c) Que a las operaciones documentadas en ellos 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. Derogado.

6. Igualmente, deberán anotarse por separado las facturas o documentos sustitutivos rectificativos a que se refiere el artículo 13 del reglamento citado en el apartado anterior,

consignando asimismo los datos citados en dicho apartado.

Artículo 64. 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 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.

Igualmente, deberán anotarse las facturas o, en su caso, los justificantes contables a que se refiere el número 4º del apartado uno del artículo 97 de la Ley del Impuesto.

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. Se consignarán su número de recepción, la fecha de expedición, la fecha de realización de las operaciones, en caso de que sea distinta de la anterior y así conste en el citado documento, el nombre y apellidos, razón social o denominación completa y número de identificación fiscal del obligado a su expedición, la base imponible, determinada conforme a los

artículos 78 y 79 de la Ley del Impuesto, y, en su caso, el tipo impositivo y la cuota tributaria.

En el caso de las facturas a que se refiere el párrafo segundo del apartado 2 de este artículo, las cuotas tributarias correspondientes a las adquisiciones intracomunitarias de bienes a que den lugar las entregas en ellas documentadas habrán de calcularse y consignarse en la anotación relativa a dichas facturas.

Igualmente, en el caso de las facturas o, en su caso, de los justificantes contables a que se refiere el párrafo tercero del apartado 2 de este artículo, las cuotas tributarias correspondientes a las entregas de bienes o prestaciones de servicios en ellas documentadas, 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 procedan de un único proveedor, la suma global de la base imponible y la cuota impositiva global, siempre que el importe total conjunto de las operaciones, 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.

Artículo 65. Libro Registro de bienes de inversión.

1. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido que tengan que practicar la regularización de las deducciones por bienes de inversión, según lo dispuesto en los artículos 107 a 110, ambos inclusive, de la Ley del Impuesto, deberán llevar, ajustado a los requisitos formales del artículo 68 de este Reglamento, un Libro Registro de bienes de inversión.

2. En dicho Libro se registrarán, debidamente individualizados, los bienes adquiridos por el sujeto pasivo calificados como de inversión según lo dispuesto en el artículo 108 de la Ley del Impuesto.

3. Asimismo, los sujetos pasivos deberán reflejar en este Libro Registro los datos suficientes para identificar de forma precisa las facturas y documentos de Aduanas correspondientes a cada uno de los bienes de inversión asentados.

4. Se anotarán, igualmente, por cada bien individualizado, la fecha del comienzo de su utilización, prorrata anual definitiva y la regularización anual, si procede, de las deducciones.

5. En los casos de entregas de bienes de inversión durante el período de regularización, se darán de baja del Libro Registro los bienes de inversión correspondientes, anotando la referencia precisa al asentamiento del Libro Registro de facturas emitidas que recoge dicha entrega, así como la regularización de la deducción efectuada con motivo de la misma, según el procedimiento señalado en el artículo 110 de la Ley del Impuesto.

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

Artículo 66. Libro Registro de determinadas operaciones intracomunitarias.

1. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido deberán llevar un Libro Registro de determinadas operaciones intracomunitarias, en el que se anotarán las que se describen a continuación:

1º. El envío o recepción de bienes para la realización de los informes periciales o trabajos mencionados en la letra b) del número 7º del apartado uno del artículo 70 de la Ley del Impuesto.

2º. Las transferencias de bienes y las adquisiciones intracomunitarias de bienes compren-

didas en los artículos 9, número 3º y 16, número 2º, de la Ley del Impuesto, incluidas, en ambos casos, las contempladas en las excepciones correspondientes a las letras e), f) y g) del citado artículo 9, número 3º.

2. En el mencionado Libro Registro deberán constar los siguientes datos:

1º. Operación y fecha de la misma.

2º. Descripción de los bienes objeto de la operación con referencia, en su caso, a su factura de adquisición o título de posesión.

3º. Otras facturas o documentación relativas a las operaciones de que se trate.

4º. Identificación del destinatario o remitente, indicando su número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, razón social y domicilio.

5º. Estado miembro de origen o destino de los bienes.

6º. Plazo que, en su caso, se haya fijado para la realización de las operaciones mencionadas.

Artículo 67. Contenido de los documentos registrales.

Los Libros Registros deberán permitir determinar con precisión en cada período de liquidación:

1º. El importe total del Impuesto sobre el Valor Añadido que el sujeto pasivo haya repercutido a sus clientes.

2º. El importe total del impuesto soportado por el sujeto pasivo por sus adquisiciones o importaciones de bienes o por los servicios recibidos o, en su caso, por los autoconsumos que realice.

3º. Respecto a las operaciones reflejadas en el Libro Registro de determinadas operaciones intracomunitarias, la situación de los bienes a que se refieren las mismas, en tanto no tenga lugar el devengo de las entregas o adquisiciones intracomunitarias.

Artículo 68. Requisitos formales.

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.

Artículo 69. 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.

4. Las operaciones a que se refiere el artículo 66.1 deberán anotarse en el plazo de siete días a partir del momento de inicio de la expedición o transporte de los bienes a que se refieren.

Artículo 70. Rectificación de las anotaciones registrales.

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

2. En caso de tratarse de bienes de inversión, las rectificaciones, en lo que afecten a la regularización de las deducciones por adquisición de aquellos, se anotarán en el libro registro de bienes de inversión junto a la anotación del bien al que se refieran.

**ARTÍCULOS CORRESPONDIENTES A LOS
REGÍMENES ESPECIALES DE LA LEY Y DEL
REGLAMENTO DEL IVA.**

CAPÍTULO VIII

**Régimen especial aplicable a los servicios
prestados por vía electrónica.**

Artículo 163 ter. Obligaciones formales.

Uno. En caso de que España sea el Estado de identificación elegido por el empresario o profesional no establecido en la Comunidad, éste quedará obligado a:

.....

d) Mantener un registro de las operaciones incluidas en este régimen especial. Este registro deberá llevarse con la precisión suficiente para que la Administración tributaria del Estado miembro de consumo pueda comprobar si la declaración mencionada en el párrafo b) anterior es correcta.

Este registro estará a disposición tanto del Estado miembro de identificación como del de consumo, quedando obligado el empresario o profesional no establecido a ponerlo a disposición de las Administraciones tributarias de los referidos Estados, previa solicitud de las mismas, por vía electrónica.

Este registro de operaciones deberá conservarse por el empresario o profesional no establecido durante un período de diez años desde el final del año en que se hubiera realizado la operación.

e) Expedir y entregar factura o documento sustitutivo cuando el destinatario de las operaciones se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del impuesto.

Dos. En caso de que el empresario o profesional no establecido hubiera elegido cualquier otro Estado miembro distinto de España para presentar la declaración de inicio en este régimen especial, y en relación con las operaciones que,

de acuerdo con lo dispuesto por el número 4º del apartado uno del artículo 70 de esta Ley, deban considerarse efectuadas en el territorio de aplicación del Impuesto, el ingreso del Impuesto correspondiente a las mismas deberá efectuarse mediante la presentación en el Estado miembro de identificación de la declaración a que se hace referencia en el apartado anterior.

Además, el empresario o profesional no establecido deberá cumplir el resto de obligaciones contenidas en el apartado Uno anterior en el Estado miembro de identificación y, en particular, las establecidas en la letra d) de dicho apartado. Asimismo, el empresario o profesional deberá expedir y entregar factura o documento sustitutivo cuando el destinatario de las operaciones se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del Impuesto.

TÍTULO VIII

Regímenes especiales

CAPÍTULO II

Régimen Simplificado

Artículo 40. Obligaciones formales.

1. Los sujetos pasivos acogidos al régimen simplificado deberán llevar un libro registro de facturas recibidas en el que anotarán las facturas y documentos relativos a las adquisiciones e importaciones de bienes y servicios por los que se haya soportado o satisfecho el impuesto y destinados a su utilización en las actividades por las que resulte aplicable el referido régimen especial. En este libro registro deberán anotarse con la debida separación las importaciones y adquisiciones de los activos fijos a que se refiere el artículo 123.uno.B) y C) de la Ley del Impuesto, y se harán constar, en relación con estos últimos, todos los datos necesarios para efectuar las regularizaciones que, en su caso, hubieran de realizarse.

Los sujetos pasivos que realicen otras actividades a las que no sea aplicable el régimen simplificado deberán anotar con la debida separación las facturas relativas a las adquisiciones correspondientes a cada sector diferenciado de actividad.

Los sujetos pasivos acogidos al régimen simplificado por actividades cuyos índices o módulos operen sobre el volumen de ingresos realizado habrán de llevar asimismo un libro registro en el que anotarán las operaciones efectuadas en desarrollo de las referidas actividades.

2. Los sujetos pasivos acogidos a este régimen deberán conservar los justificantes de los índices o módulos aplicados de conformidad con lo que, en su caso, prevea la orden ministerial que los apruebe.

CAPÍTULO III

Régimen Especial de la agricultura, ganadería y pesca

Artículo 47. Obligaciones formales.

1. Con carácter general, los sujetos pasivos acogidos a este régimen especial habrán de llevar, en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, un Libro Registro en el que anotarán las operaciones comprendidas en el régimen especial.

2. Los sujetos pasivos que se indican a continuación deberán asimismo cumplir las obligaciones siguientes:

1.º Los sujetos pasivos que realicen otras actividades a las que sean aplicables el régimen simplificado o el régimen especial del recargo de equivalencia deberán llevar el Libro Registro de facturas recibidas, anotando con la debida separación las facturas que correspondan a adquisiciones correspondientes a cada sector diferenciado de actividad, incluso las referentes al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

2.º Los sujetos pasivos que realicen actividades a las que sea aplicable cualquier otro régimen distinto de los mencionados en el número 1º deberán cumplir respecto de ellas las obligaciones formales establecidas con carácter general o específico en este Reglamento. En todo caso, en el Libro Registro de facturas recibidas deberán anotarse con la debida separación las facturas relativas a adquisiciones correspondientes a actividades a las que sea aplicable el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

CAPÍTULO IV

Régimen Especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección**Artículo 51. Obligaciones formales y registrales específicas.**

Además de las establecidas con carácter general, los sujetos pasivos que apliquen el régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección deberán cumplir, respecto de las operaciones afectadas por el referido régimen especial, las siguientes obligaciones específicas:

a) Llevar un libro registro específico en el que se anotarán, de manera individualizada y con la debida separación, cada una de las adquisiciones, importaciones y entregas, realizadas por el sujeto pasivo, a las que resulte aplicable la determinación de la base imponible mediante el margen de beneficio de cada operación.

Dicho libro deberá reflejar los siguientes datos:

1.º Descripción del bien adquirido o importado.

2.º Número de factura, documento de compra o documento de importación de dicho bien.

3.º Precio de compra.

4.º Número de la factura o documento sustitutivo expedido por el sujeto pasivo con ocasión de la transmisión de dicho bien.

5.º Precio de venta.

6.º Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a la venta o, en su caso, indicación de la exención aplicada.

7.º Indicación, en su caso, de la aplicación del régimen general en la entrega de los bienes.

b) Llevar un libro registro específico, distinto del indicado en el párrafo a) anterior, en el que

se anotarán las adquisiciones, importaciones y entregas, realizadas por el sujeto pasivo durante cada período de liquidación, a las que resulte aplicable la determinación de la base imponible mediante el margen de beneficio global.

Dicho libro deberá reflejar los siguientes datos:

1.º Descripción de los bienes adquiridos, importados o entregados en cada operación.

2.º Número de factura o documento de compra o documento de importación de los bienes.

3.º Precio de compra.

4.º Número de factura o documento sustitutivo, emitido por el sujeto pasivo con ocasión de la transmisión de los bienes.

5.º Precio de venta.

6.º Indicación, en su caso, de la exención aplicada.

7.º Valor de las existencias iniciales y finales correspondientes a cada año natural, a los efectos de practicar la regularización prevista en el artículo 137.dos de la Ley del Impuesto. Para el cálculo de estos valores se aplicarán las normas de valoración establecidas en el Plan General de Contabilidad.

c) En los supuestos de iniciación o cese y a los efectos de la regularización prevista en el artículo 137.dos.6.º de la Ley del Impuesto, los sujetos pasivos deberán confeccionar inventarios de sus existencias, respecto de las cuales resulte aplicable la modalidad del margen de beneficio global para determinar la base imponible, con referencia al día inmediatamente anterior al de iniciación o cese en la aplicación de aquélla.

Los mencionados inventarios, firmados por el sujeto pasivo, deberán ser presentados en la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal en el plazo de 15 días a partir del día de comienzo o cese en la aplicación de

la mencionada modalidad de determinación de la base imponible.»

CAPÍTULO IV BIS

Régimen especial del oro de inversión

Artículo 51 quater. Obligaciones registrales específicas.

Los empresarios o profesionales que realicen operaciones que tengan por objeto oro de inversión y otras actividades a las que no se aplique el régimen especial, deberán hacer constar en el Libro Registro de facturas recibidas, con la debida separación, las adquisiciones o importaciones que correspondan a cada sector diferenciado de actividad.

CAPÍTULO V

Régimen especial de las agencias de viajes

Artículo 53. Obligaciones registrales específicas.

Los sujetos pasivos deberán anotar en el Libro Registro de facturas recibidas, con la debida separación, las correspondientes a las adquisiciones de bienes o servicios efectuadas directamente en interés del viajero.

CAPÍTULO VI

Régimen especial del recargo de equivalencia

Artículo 61. Obligaciones formales y registrales del régimen especial del recargo de equivalencia.

1. Los sujetos pasivos a que se refiere el artículo 59, apartado 1 de este Reglamento estarán obligados a acreditar ante sus proveedores o, en su caso, ante la Aduana, el hecho de estar sometidos o no al régimen especial del recargo

de equivalencia en relación con las adquisiciones o importaciones que realicen.

2. Los sujetos pasivos a los que sea aplicable este régimen especial no estarán obligados a llevar registros contables en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior:

1.º Los empresarios que realicen otras actividades a las que sean aplicables el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca o el régimen simplificado, quienes deberán llevar el Libro Registro de facturas recibidas, anotando con la debida separación las facturas que correspondan a adquisiciones correspondientes a cada sector diferenciado de actividad, incluso las referentes al régimen especial del recargo de equivalencia.

2.º Los empresarios que realicen operaciones u otras actividades a las que sean aplicables el régimen general de Impuesto o cualquier otro de los regímenes especiales del mismo, distinto de los mencionados en el número anterior, quienes deberán cumplir respecto de ellas las obligaciones formales establecidas con carácter general o específico en este Reglamento. En todo caso, en el Libro Registro de facturas recibidas deberán anotarse con la debida separación las facturas relativas a adquisiciones correspondientes a actividades a las que sea aplicable el régimen especial del recargo de equivalencia.

3. Los sujetos pasivos a los que sea de aplicación este régimen especial deberán presentar también las declaraciones-liquidaciones que correspondan en los siguientes supuestos:

1.º Cuando realicen adquisiciones intracomunitarias de bienes, adquieran bienes o reciban servicios relativos a los bienes comprendidos en el régimen especial, entregados o prestados por empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto.

En estos casos, ingresarán mediante las referidas declaraciones el Impuesto y el recargo

que corresponda a los bienes a que se refieran las mencionadas operaciones.

2.º Cuando realicen entregas de bienes a viajeros con derecho a la devolución del Impuesto.

Mediante dichas declaraciones solicitarán la devolución de las cantidades que hubiesen reembolsado a los viajeros, acreditados con las correspondientes transferencias a los interesados o a las entidades colaboradoras que actúen en este procedimiento de devolución del Impuesto.

3.º Cuando efectúen la renuncia a la aplicación de la exención del Impuesto a que se refiere el artículo 20, apartado dos de su Ley reguladora y el artículo 8, apartado 1 de este Reglamento.

En estos casos, ingresarán mediante las correspondientes declaraciones el Impuesto devengado por las operaciones realizadas y en relación con las cuales se hubiese renunciado a la aplicación de la exención.

CAPÍTULO VII

Régimen especial del grupo de entidades

Artículo 61 quáter. Renuncia a las exenciones.

1. La facultad de renuncia a las exenciones que se establece en el artículo 163 sexies. cinco de la Ley del Impuesto se podrá efectuar cuando la entidad de que se trate haya optado en tiempo y forma por el tratamiento especial de las operaciones intragrupo que se señala en el citado precepto.

Esta facultad se efectuará operación por operación, documentándose en la forma que se establece en el apartado siguiente.

La citada facultad no dependerá de la condición de empresario o profesional con derecho a la deducción de las cuotas soportadas del destinatario de las operaciones a las que se refiera la renuncia.

2. Esta renuncia se realizará mediante la expedición de una factura en la que conste la

repercusión del impuesto, en su caso, y una referencia al artículo 163 sexies.cinco de la Ley del Impuesto.

Esta factura deberá cumplir todos los requisitos que se establecen en el artículo 6 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, sin que a estos efectos sea aplicable el apartado 7 de dicho artículo.

3. En caso de que a las operaciones a las que se refiera esta renuncia les sea igualmente aplicable lo dispuesto en el artículo 20.dos de la Ley del Impuesto, prevalecerá la facultad que se establece en el artículo 163 sexies.cinco de dicha Ley.

En tal caso, la renuncia a la exención deberá comunicarse fehacientemente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los correspondientes bienes, entendiéndose comunicada de forma fehaciente si en la factura que se expida con ocasión de la realización de las operaciones se efectúa la repercusión expresa del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Artículo 61 quinquies. Obligaciones formales específicas del régimen especial.

1. Cuando el grupo de entidades opte por la aplicación de lo dispuesto en el artículo 163 sexies.cinco de la Ley del Impuesto, la entidad dominante deberá disponer de un sistema de información analítica cuyo contenido será el siguiente:

a) La descripción de los bienes y servicios utilizados total o parcialmente, directa o indirectamente, en la realización de operaciones intragrupo y por los cuales se haya soportado o satisfecho el Impuesto.

En esta relación se incluirán tanto los bienes y servicios adquiridos a terceros como aquellos otros que, sin haber sido adquiridos a terceros, hayan dado lugar a cuotas soportadas o satisfe-

chas por cualquiera de las operaciones sujetas al Impuesto.

b) El importe de la base imponible y de las cuotas soportadas o satisfechas por dichos bienes o servicios, conservando los justificantes documentales correspondientes.

c) El importe de las cuotas deducidas de las soportadas o satisfechas por dichos bienes y servicios, indicando la regla de prorratea, general o especial, aplicada por todas y cada una de las entidades que estén aplicando el régimen especial.

Para el caso de los bienes de inversión, se deberá consignar igualmente el importe de las regularizaciones practicadas, en su caso, en relación con los mismos, así como el inicio de su utilización efectiva.

d) Los criterios utilizados para la imputación del coste de dichos bienes y servicios a la base imponible de las operaciones intragrupo y al sector diferenciado constituido por dichas operaciones. Estos criterios deberán especificarse en una memoria, que formará parte del sistema de información, y deberán cuantificarse, siendo obligatoria la conservación de los justificantes formales de las magnitudes utilizadas, en su caso, durante todo el plazo durante el cual deba conservarse el sistema de información. Los citados criterios atenderán, siempre que sea posible, a la utilización real de los citados bienes y servicios en las operaciones intragrupo, sin perjuicio de la utilización de cualesquiera otros, como la imputación proporcional al valor normal de mercado de dichas operaciones en condiciones de libre competencia, cuando se trate de bienes y servicios cuya utilización real resulte imposible de concretar. Estos criterios podrán ser sometidos a la valoración previa de la Administración tributaria. El Ministro de Economía y Hacienda dictará las disposiciones necesarias para el desarrollo y aplicación de esta valoración previa.

2. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 61 quáter de este reglamento, las operaciones intragrupo que se realicen entre

entidades que apliquen lo dispuesto en el artículo 163 sexies.cinco de la Ley del Impuesto deberán documentarse en factura que deberá cumplir todos los requisitos que se establecen en el artículo 6 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, sin que sea aplicable lo dispuesto en su apartado 7. No obstante, como base imponible de las citadas operaciones se deberá hacer constar tanto la que resulte de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 163 octies.uno de la Ley del Impuesto como la que resultaría de la aplicación de lo dispuesto en los artículos 78 y 79 de dicha ley, identificando la que corresponda a cada caso.

Estas facturas deberán expedirse en una serie especial y consignarse por separado, en su caso, en el libro registro de facturas expedidas.

DISPOSICIÓN ADICIONAL QUINTA DEL REGLAMENTO DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO, APROBADO POR EL REAL DECRETO 1624/1992, DE 29 DE DICIEMBRE.**Disposición adicional quinta.- Procedimientos administrativos y judiciales de ejecución forzosa.**

En los procedimientos administrativos y judiciales de ejecución forzosa a los que se refiere la disposición adicional sexta de la Ley del Impuesto, los adjudicatarios que tengan la condición de empresario o profesional están facultados, en nombre y por cuenta del sujeto pasivo, y con respecto a las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al mismo que se produzcan en aquellos procedimientos, para expedir la factura en que se documente la operación y se repercute la cuota del impuesto, presentar la declaración-liquidación correspondiente e ingresar el importe del impuesto resultante, así como para efectuar, en su caso, la renuncia a las exenciones prevista en el apartado dos del artículo 20 de dicha Ley, siendo aplicables las siguientes reglas:

1ª. El ejercicio por el adjudicatario de estas facultades deberá ser manifestado por escrito ante el órgano judicial o administrativo que esté desarrollando el procedimiento respectivo, de forma previa o simultánea al pago del importe de la adjudicación.

En esta comunicación se hará constar, en su caso, el cumplimiento de los requisitos que se establecen por el artículo 8 de este Reglamento para la renuncia a la exención de las operaciones inmobiliarias, así como el ejercicio de la misma.

El adjudicatario quedará obligado a poner en conocimiento del sujeto pasivo del impuesto correspondiente a dicha operación o a sus representantes que ha ejercido estas facultades, remitiéndole copia de la comunicación presentada ante el órgano judicial o administrativo, en el plazo de los siete días siguientes al de su presentación ante aquél.

El ejercicio de esta facultad por el adjudicatario determinará que el sujeto pasivo o sus representantes no puedan efectuar la renuncia a las exenciones prevista en el apartado dos del

artículo 20 de la Ley del Impuesto, ni proceder a la confección de la factura en que se documente la operación, ni incluir dicha operación en sus declaraciones-liquidaciones, ni ingresar el impuesto devengado con ocasión de la misma.

2ª. La expedición de la factura en la que se documente la operación deberá efectuarse en el plazo de treinta días a partir del momento de la adjudicación.

Dicha factura será confeccionada por el adjudicatario, y en ella se hará constar, como expedidor de la misma, al sujeto pasivo titular de los bienes o servicios objeto de la ejecución y, como destinatario de la operación, al adjudicatario.

Estas facturas tendrán una serie especial de numeración.

El adjudicatario remitirá una copia de la factura al sujeto pasivo del impuesto, o a sus representantes, en el plazo de los siete días siguientes a la fecha de su expedición, debiendo quedar en poder del adjudicatario el original de la misma.

3ª. El adjudicatario efectuará la declaración e ingreso de la cuota resultante de la operación mediante la presentación de una declaración-liquidación especial de carácter no periódico de las que se regulan en el apartado 7 del artículo 71 de este Reglamento.

El adjudicatario remitirá una copia de la declaración-liquidación, en la que conste la validación del ingreso efectuado, al sujeto pasivo, o a sus representantes, en el plazo de los siete días siguientes a la fecha del mencionado ingreso, debiendo quedar en poder del adjudicatario el original de la misma.

4ª. Cuando no sea posible remitir al sujeto pasivo o sus representantes la comunicación del ejercicio de estas facultades, la copia de la factura o de la declaración-liquidación a que se refieren las reglas 1ª, 2ª, y 3ª. anteriores por causa no imputable al adjudicatario, dichos documentos habrán de remitirse en el plazo de siete días desde el momento en que exista constancia de tal imposibilidad, a la Agencia Estatal de Administración Tributaria indicando tal circunstancia.

