



MENOS DE UN MES ES EL TIEMPO QUE HAN TENIDO EMPRESAS Y PROFESIONALES PARA PREPARAR SUS NUEVAS FACTURAS, Y POR ESO A MUCHOS LES HA PILLADO DESPREVENIDOS EL NUEVO RÉGIMEN DE FACTURACIÓN QUE ENTRÓ EN VIGOR EL 19 DE DICIEMBRE DE 2003. EN

ESTA MATERIA, EN LA QUE LAS OBLIGACIONES FORMALES TIENEN TANTO PESO COMO LOS EFECTOS JURÍDICOS DE ELLA DERIVADOS, SE HACE NECESARIA UNA VISIÓN CLARA Y COMPRENSIBLE DE LA MISMA, TAREA QUE VAMOS A ABORDAR EN ESTAS PÁGINAS.

Nuevo régimen de facturación



tu-
ra.

Afortuna-
damente esta
situación cambió en

2001 con la aprobación de la Directiva 2001/115, de 20 de diciembre, que simplifica y armoniza la expedición de facturas en el ámbito del IVA. La Directiva señalaba los supuestos en los que la expedición de factura era obligatoria para los empresarios o profesionales; establecía las menciones obligatorias en toda factura, e imponía a los Estados miembros la obligación de admitir el uso de las nuevas tecnologías, tanto en la remisión de facturas como en su conservación.

La Directiva era de obligada transposición antes del 1 de enero de 2004, y por eso a finales del pasado 2003, con las prisas habituales, se modificaron los correspondientes artículos de la Ley del IVA y se publicó el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento que regula las nuevas obligaciones de facturación.

Nueva normativa

La correcta emisión de una factura es trascendental desde el punto de vista del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), del Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) y del Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación (IPSI), ya que mediante la factura se realiza la repercusión y se logra, por tanto, el adecuado funcionamiento de su técnica impositiva.

La normativa comunitaria siempre ha sido muy parca en materia de facturación, limitándose a establecer una serie de requisitos mínimos que los Estados miembros debían exigir a toda fac-



Como acabamos de mencionar, la **Directiva 2001/115**, del Consejo estableció criterios comunes en materia de facturación. Esta Directiva se dividía en cuatro grandes bloques:

1. Menciones obligatorias de las facturas.
2. Facturación telemática.
3. Conservación de facturas.
4. Subcontratación de servicios de facturación.

La norma encargada de trasponer esta Directiva ha sido el **Real Decreto 1496/2003**, de 28 de noviembre, aunque en lo relativo a la facturación telemática se mantiene en vigor la **Orden HAC/3134/2002**, de 5 de diciembre, en tanto no se dicte otra norma que la sustituya.

Debemos recordar, por tanto, que el Real Decreto 2402/1985, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales queda derogado, sin perjuicio del régimen transitorio previsto en la Disposición Transitoria Única del Real Decreto 1496/2003.

Obligaciones de los empresarios y profesionales

Con carácter general, y tal y como dispone el artículo 1.º del Reglamento, los empresarios y profesionales están obligados a expedir y entregar

factura por las operaciones que realicen en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, así como a conservar copia o matriz de la factura.

Obligación de expedir factura: Según el artículo 2.º los empresarios y profesionales están obligados a expedir y entregar factura por todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en el ejercicio de su actividad, incluidas las no sujetas y las



exentas, y por los pagos recibidos con anterioridad a la realización de dichas entregas o prestaciones.

Toda obligación tiene siempre sus excepciones, que en este caso son muy similares a las recogidas en la normativa anterior. Así, según el artículo 3.º, no existirá obligación de expedir factura por las operaciones exentas del IVA en virtud de lo establecido en el artículo 20 de la Ley del IVA (aunque sí será obligatorio emitirla en algunas actividades

exentas, como los servicios médicos o las entregas de terrenos rústicos), ni por las operaciones a las que sea de aplicación el recargo de equivalencia, ni las realizadas por profesionales acogidos al régimen simplificado del IVA, ni por las operaciones en las que así lo autorice el Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT, ni por las actividades acogidas al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

Como novedad importante incorporada por el artículo 5.º del Reglamento, encontramos la posibilidad de que la obligación material de expedir factura pueda ser cumplida por los destinatarios de las operaciones o por terceros, aunque, en último término, el responsable de que esta obligación se cumpla siempre será el empresario o profesional.

Los requisitos que deben cumplirse son: la existencia de un acuerdo previo por escrito entre ambas partes; la aceptación de cada factura por el empresario o profesional que haya realizado la operación; la remisión de copia de la factura al empresario y la mención en la propia factura de que la misma ha sido expedida en nombre y por cuenta del empresario o profesional que haya realizado la operación correspondiente.

Obligación de remisión de facturas: Los originales de las facturas expedidas deberán remitirse a los destina-

CONSULTAS A LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Consulta 2395, de 20 de enero de 2004:

¿En qué casos hay que expedir factura?

Los empresarios o profesionales están obligados, en todo caso, a expedir factura por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen, incluidas las no sujetas y las exentas: A) Si el destinatario es empresario o profesional o cuando así lo exija para el ejercicio de cualquier derecho de naturaleza tributaria; B) En las entregas intracomunitarias; C) En las ventas a distancia localizadas en España; D) Exportaciones, salvo tiendas libres de impuestos; E) Entregas de bienes con instalación previa;

F) Destinatario persona jurídica no empresario, o una Administración pública G) Cuando el sujeto pasivo es el destinatario por inversión.

Consulta 2396, de 20 de enero de 2004:

¿En qué supuestos expide obligatoriamente la factura el destinatario?

Desde el 1 de enero de 2004 la expedición obligatoria de una factura por parte del destinatario, uniéndola al justificante contable de la operación, se limita a los supuestos siguientes: A) Inversión del sujeto pasivo; B) Persona jurídica que no actúe co-

mo empresario y sea destinatario de una operación triangular o de determinados servicios prestados por no establecidos; C) Destinatario de las entregas de oro de inversión gravadas por haber renunciado a la exención.

Consulta 2402, de 20 de enero de 2004:

¿En qué supuestos puede expedirse tique?

Salvo en las operaciones en las que es obligatorio expedir una factura (ver consulta 2395 reproducida anteriormente), puede expedirse un tique en las operaciones de cuantía

inferior a 3.000 euros enumeradas en el art. 4 del Real Decreto 1496/2003, así como cuando lo autorice la AEAT. En ningún caso puede expedirse un tique cuando el sujeto pasivo sea el destinatario de la operación, ni cuando haya que expedir una factura de rectificación.

Consulta 2403, de 20 de enero de 2004:

¿Sirve el tique como documento justificativo para practicar la deducción del IVA?

La deducción de las cuotas soportadas exige, entre otros requisitos, estar en posesión del documento justificativo, que, por regla gene-



tarios en el momento de su expedición o en el plazo máximo de un mes cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal. En cuanto a la forma de remisión podrá utilizarse cualquier medio, aunque el legislador ha querido fomentar la remisión electrónica, asunto que trataremos un poco más adelante.

Obligación de conservación de facturas: Tal como señala el artículo 19, que se remite a la Ley General Tributaria (y ésta, a su vez, a la legislación mercantil), los empresarios o profesionales deberán conservar durante seis años las facturas y documentos sustitutivos recibidos, las copias o matrices de las facturas y documentos sustitutivos expedidos y los recibos. La forma de hacerlo podrá ser cualquiera que permita el acceso a ellos por parte de la Administración tributaria, aunque lo preferible sería su conservación electrónica.

Documentos sustitutivos

La obligación de expedir factura puede sustituirse por la expedición de un tique y copia de él en las siguientes operaciones, siempre y cuando el importe de las mismas no exceda de 3.000 euros:

- Ventas al por menor.
- Ventas o servicios en ambulancia.
- Ventas o servicios a domicilio del consumidor.
- Transporte de personas.

- Servicio de hostelería y restauración.
- Servicios prestados por salas de baile o discotecas.
- Servicios telefónicos prestados por cabinas de uso público.
- Servicios de peluquería y belleza.
- Uso de instalaciones deportivas.
- Revelado de fotografías.
- Aparcamiento de vehículos y utilización de autopistas de peaje.

- Alquiler de películas.
- Servicios



de tintero-
rería.

No podrá expedirse el documento sustitutivo en los supuestos previstos en los apartados 2 y 3 del artículo 2.º (emisión obligatoria de factura e inversión del sujeto pasivo), ni en el del artículo 13.2 (relativo a facturas rectificativas).

Muy importante es la aclaración que se efectúa en el artículo 4.º *in fine*, que establece que los tiques no permiten la deducción de las cuotas

soportadas, ya que nunca van a tener la consideración de facturas a efectos de lo dispuesto en el artículo 97.1 de la Ley del IVA, regulador del derecho a deducción.

Requisitos formales de las facturas y documentos sustitutivos

Uno de los objetivos de la Directiva 2001/115 fue, precisamente, homogeneizar y armonizar los requisitos que venían exigiendo los Estados miembros en el tema de la facturación. Para lograrlo fijó una serie de exigencias que los Estados podían «suavizar» en determinados casos.

El capítulo II del Reglamento es el encargado de señalar los requisitos que deberán cumplir estos documentos, y que atañen al contenido, a los medios de expedición, al plazo y a la moneda y lengua en que se expresen las facturas.

Contenido: El artículo 6.º relaciona una serie de datos con los que debe contar la factura, una especie de contenido mínimo, sin perjuicio de que pueda incluirse cualquier otra mención.

El contenido general es el siguiente:

1. Número y, en su caso, serie.
2. Fecha de expedición.
3. Nombre y apellidos o razón social completa, tanto del obligado a expedir la factura como del destinatario de la misma.
4. Número de identificación fiscal

ral, es la factura original. A estos efectos, sólo tiene la consideración de factura original aquella que contenga todos los requisitos de los apartados 1 a 7 del art. 16 del Real Decreto 1496/2003.

Consulta 2405, de 20 de enero de 2004:

¿Pueden agruparse varias operaciones en una sola factura?

Si el destinatario es empresario o profesional, pueden agruparse en una única factura todas las operaciones realizadas en distintas fechas de un mes natural.

En idénticos términos puede realizarse la agrupación en una única factura de las diversas operaciones

realizadas con el mismo proveedor cuando el obligado a la expedición sea el sujeto pasivo.

Consulta 2413, de 20 de enero de 2004:

¿Qué documentos de facturación tienen que conservar los empresarios o profesionales?

Los empresarios y profesionales tienen que conservar los documentos recibidos y las copias de los expedidos, tanto si son facturas como tiques. Asimismo, deben conservarse las facturas expedidas por el destinatario que tenga la condición de sujeto pasivo del IVA, los documentos acreditativos del pago del impuesto a la importación, así

como el original (por el expedidor) y la copia (por el destinatario) de los recibos expedidos en aplicación del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

La obligación de conservar los documentos es independiente del régimen especial del IVA que aplique el empresario o profesional.

Consulta 2414, de 20 de enero de 2004:

¿Qué requisitos son necesarios para poder conservar las facturas fuera de España?

La obligación de conservación de los documentos por parte de los empresarios, profesionales o sujetos pasivos del IVA puede realizarse en

cualquier lugar que permita poner, de forma inmediata, a disposición de la Administración tributaria la documentación o información requerida.

Si la conservación va a ser llevada a cabo fuera de España se requiere comunicarlo previamente a la AEAT y realizar la conservación por medios electrónicos que permitan el acceso en línea, así como la carga remota y utilización por parte de la Administración tributaria.



Colfin

Colfin, S.A.
NIF: A-74000128
C/ Miranda, 3
Pol. Industrial La Almena
46000 Valencia

FACTURA Nº 00158

FECHA: 29 / 3 / 2004

SIMBA

NIF: A-6300186
C/ MACHADO, 53
42000 Soria

Concepto	Cantidad	Precio unitario	Importe bruto	% dto.	Importe dto.	Importe neto
Componentes plásticos	30	166,67 €	5.000 €			5.000 €
Soportes techo	120	10,20 €	1.224 €			1.224 €
Lonas termoselladas tipo C	12	250 €	3.000 €			3.000 €
Mangera estándar	5	48,23 €	241,15 €			241,15 €

Base Imponible	tipo	I.V.A. cuota	Recargo Equivalencia tipo	entregado a cuenta	TOTAL FACTURA
9.465,15 €	16 %	1.514,42 €			10.979,57 €

Forma de pago	S / Referencia	Nº Bulkos
	Enviado por:	Nº Certificado

del empresario o profesional y, en algunos casos, del destinatario.

5. Domicilio de ambas partes.
6. Descripción de las operaciones.
7. Tipo/s impositivo/s aplicado/s a las operaciones.
8. Cuota tributaria que se repercuta.
9. Fecha en que se han realizado las operaciones, siempre que no coincida con la fecha de expedición.

Además, pueden ser exigibles algunos requisitos de carácter espe-

cial, dependiendo del tipo de operación que se lleve a cabo:

- En las copias de las facturas se indicará tal condición de copia.
- Cuando se trate de operaciones exentas o no sujetas se hará una referencia al precepto de la Ley del IVA que establezca la correspondiente exención.
- En las entregas de medios de transporte nuevos se incluirán todas sus características y la fecha de su primera puesta en servicio.
- En las operaciones triangulares o en cadena tal situación deberá hacer-

se constar en la factura.

• Existe la posibilidad de expedir facturas simplificadas cuando así lo permita el Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT, aunque siempre deberá aparecer la fecha de expedición, la identidad del obligado, la identificación de los bienes entregados o servicios prestados y la cuota tributaria.

Los tiques, por su parte, deberán incorporar el número y, en su caso, la serie; el NIF, nombre y apellidos o razón social del obligado a su expedición; tipo impositivo aplicado o la expresión «IVA incluido» y la contraprestación total; así lo establece el artículo 7.º

Medios de expedición: Tanto las facturas como los documentos sustitutivos podrán expedirse por cualquier medio (ya sea papel o soporte electrónico) que permita la constatación de la fecha de expedición, su consignación en el Libro Registro de facturas expedidas y su adecuada conservación; así lo dispone el artículo 8.º del Reglamento.

Plazo de expedición: Como norma general se establece que las facturas y documentos sustitutivos se expedirán en el momento en que se realice la operación; sin embargo, cuando el destinatario de la operación sea, a su vez, un empresario o profesional que actúe como tal, podrán expedirse en el plazo de un mes desde que se realizó la operación, entendiéndose por fecha de realización de la operación aquella en que se ha producido el devengo del impuesto correspondiente.

Moneda e idioma: El artículo 10 permite que los importes puedan expresarse en cualquier moneda, si bien el importe del impuesto que se repercute debe ir expresado en euros. Por lo que se refiere al idioma, también puede utilizarse cualquier lengua, aunque la Administración tributaria podrá exigir una traducción al castellano o a cualquier otra lengua oficial de España en sus labores de comprobación de la situación tributaria del empresario o profesional.



Rectificación de las facturas o documentos sustitutivos

¿Qué ocurre cuando se incumple alguno de los requisitos de contenido o cuando se da alguna circunstancia que obliga a modificar la base imponible? En estos casos, tal como dispone el artículo 13, hay que expedir una factura rectificativa de la original tan pronto como el obligado a expedirla tenga constancia de tales hechos. Hay que recordar que sólo tendrán carácter de rectificativas las facturas que se emitan por estas dos causas.

La rectificación se realizará mediante la emisión de una nueva factura en la que se harán constar los datos identificativos de la factura rectificada, la rectificación efectuada, así como la causa de la misma, y la condición de factura rectificativa.

Facturación telemática

La facturación electrónica ha sido considerada por algunos sectores como la piedra angular de la reforma llevada a cabo por la Directiva 2001/115, la cual admite plenos efectos fiscales a las facturas expedidas en formato electrónico, siempre y cuando se garantice la autenticidad del origen y la integridad de su contenido.

A falta de un desarrollo normativo en esta materia, el nuevo Reglamento de Facturación mantiene en vigor la Orden HAC/3134/2002, sobre desarrollo del régimen de facturación telemática, que se basa en la utilización de sistemas de firma electrónica avanzada o de cualquier otro sistema de intercambio electrónico de datos (EDI).

La autenticidad del origen y la integridad de su contenido se garantizan de la siguiente forma:

1. Cuando el sistema de intercambio electrónico de datos se basa en un sistema de firma electrónica de datos, ésta deberá estar fundamentada en la utilización de un certificado electrónico y generada por un dispositivo de producción de firma de entre los admitidos por la AEAT.

2. Cuando se trate de otros sistemas de intercambio electrónico de datos, mediante los elementos pro-

RECUERDE

A continuación mostramos un **cuadro comparativo** entre el contenido exigido por la normativa anterior y el exigido por el nuevo Reglamento de facturación que resultará muy útil para realizar, si procede, la oportuna adaptación de facturas y documentos sustitutivos:

Facturas

Real Decreto 2402/1985

Número y, en su caso, serie.
Nombre y apellidos o denominación social, tanto del expedidor como del destinatario.
Número de identificación fiscal del expedidor.
Número de identificación fiscal del destinatario.
Domicilio del expedidor y del destinatario.
Descripción de la operación y consignación de los datos necesarios para determinar la base imponible.
Tipo tributario.
Cuota tributaria repercutida o expresión «IVA incluido» cuando la cuota del IVA se repercuta dentro del precio.
Lugar y fecha de emisión.

Real Decreto 1496/2003

▶ Número y, en su caso, serie.
▶ Nombre y apellidos o denominación social, tanto del expedidor como del destinatario.
▶ Número de identificación fiscal del expedidor.
▶ Número de identificación fiscal del destinatario sólo en determinados casos.
▶ Domicilio del expedidor y del destinatario y lugar fijo de negocios en que se realice la operación.
▶ Descripción de las operaciones y consignación de los datos necesarios para determinar la base imponible. Precio unitario de cada operación y cualquier descuento o rebaja que no esté incluido en el precio unitario.
▶ Tipo tributario.
▶ Cuota tributaria consignada por separado.
▶ Fecha de expedición y fecha en que se hayan efectuado las operaciones o en que se haya efectuado el pago anticipado.
▶ En caso de operaciones exentas o no sujetas se mencionará el precepto en el que se basa la exención o la no sujeción.

Documentos sustitutivos

Real Decreto 2402/1985

Número y, en su caso, serie.
Número de identificación fiscal del expedidor.
Tipo impositivo aplicado o la expresión «IVA incluido».
Contraprestación total.

Real Decreto 1496/2003

▶ Número y, en su caso, serie.
▶ Número de identificación fiscal, nombre y apellidos o razón social completa del obligado a su expedición.
▶ Tipo impositivo aplicado o la expresión «IVA incluido».
▶ Contraprestación total.

puestos para este fin por el contribuyente una vez que sean autorizados por la Administración Tributaria.

En lo relativo a la conservación de este tipo de facturas, deberá realizarse de tal forma que quede garantizado el acceso en línea a ellas, así como su car-

ga remota y utilización sin demora por parte de cualquier órgano de la Administración tributaria que esté realizando una comprobación tributaria. Así, estará permitida la conservación mediante equipos electrónicos de tratamiento, incluida la comprensión numérica y