

NUEVO REGLAMENTO SOBRE LA FACTURACIÓN Y EL IVA

El **Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre**, modifica determinados artículos del Reglamento del IVA, referentes a los libros registros de facturas expedidas y de facturas recibidas, así como aprueba un Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación para ajustarse a la Directiva 2001/115/CEE del Consejo de Europa que España estaba obligada a trasponer a nuestra legislación propia antes del 1 de enero de 2004. Pues bien, a partir de este año 2004 debemos de atenernos al nuevo Reglamento de facturación, que voy a tratar de resumir lo mejor posible:

EXPEDICIÓN Y REMISIÓN DE LAS FACTURAS

Los empresarios están obligados a expedir facturas:

. Por las entregas de bienes y prestaciones de servicios incluidas las no sujetas y las sujetas pero exentas del IVA.

. Por los cobros anticipados que perciban, antes de efectuar las entregas o la prestación del servicio (excepto en los cobros anticipados intracomunitarios).

. Por las entregas intracomunitarias y por las exportaciones.

. Siempre que se realice una entrega o se preste un servicio a un empresario, aunque esté en un régimen especial del IVA y siempre cuando el destinatario sea una persona jurídica.

. En las entregas de bienes que han de ser objeto de instalación o montaje antes de su puesta a disposición.

Las facturas deberán ser expedidas en el momento de realizarse la operación salvo cuando el destinatario de la operación sea un empresario o profesional que actúe como tal, en cuyo caso podrán expedirse dentro del plazo de un mes contado desde la entrega o la prestación del servicio.

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. Ello supone una limitación en el tiempo de expedir la factura cuando el destinatario es empresario o profesional.

Toda factura deberá ser remitida a su destinatario en el mismo momento de su expedición, o bien, cuando el destinatario sea empresario o profesional que actúe como tal, en el plazo de un mes a partir de la fecha de su expedición.

REQUISITOS DEBERÁN CONTENER LAS FACTURAS

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. Será obligatoria, en todo caso, la **expedición en series específicas de las facturas siguientes:**

1º.- Aquellas a las que se refiere el artículo 2.3 de la LIS, es decir, entre otros supuestos cuando las operaciones sujetas a gravamen se efectúen por entidades no establecidas en el territorio español y en las entregas subsiguientes a adquisiciones comunitarias.

2º.- Las expedidas por los destinatarios de las operaciones o por terceros cuando exista un acuerdo documentado por escrito por el que el empresario autorice al destinatario a expedir las facturas. Para cada uno de los destinatarios deberá existir una serie distinta.

3º.- Las rectificativas.

4º.- 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, que autorizó a los empresarios que se hubieran adjudicado bienes en los procedimientos administrativos y judiciales de ejecución forzosa a expedir factura documentando la operación y a ingresar su importe.

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, 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. Se trata de una obligación nueva.

En el caso de que una operación esté exenta o no sujeta al IVA, se especificará el artículo de la LIVA que sí lo reconoce.

La Ley 53/2002, de 30 de diciembre, ha modificado la redacción del artículo 97 de la LIVA, regulando que **los documentos** justificativos del derecho a la deducción –factura original, documento acreditativo del pago en la importación, factura expedida por el sujeto pasivo en el caso de inversión del sujeto y recibo formado por el titular de la explotación agrícola, forestal, ganadera o pesquera- “**que no cumplan todos y cada uno de los requisitos** establecidos legal y reglamentariamente **no justificarán el derecho a la deducción**, salvo que se produzca la correspondiente rectificación de los mismos”.

Esta redacción es más tajante que la existente hasta ahora y nos tememos que obligará a los tribunales a rectificar los criterios más ambiguos que mantenían en sus sentencias sobre los documentos que generan derecho a deducción.

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:

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.

Cuando la factura comprenda operaciones sujetas a diferentes tipos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

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.

El Reglamento no exige como requisito de las facturas la consignación de la palabra “factura” en el documento.

En algunos casos, el legislador español permite la justificación del gasto mediante documentos distintos de las facturas:

- . Operaciones bancarias, en que basta la nota de cargo de la entidad, en la que constarán los datos de una factura salvo su número y serie.
- . Adquisiciones de bienes muebles por escritura pública a un no empresario. Basta el

documento del Notario o de la entidad financiera.

- . Adquisiciones de valores mobiliarios a través de Notario, basta el documento público.
- . Operaciones financieras con rendimiento implícito realizadas a través de fedatario público o entidad financiera, hace falta certificación expedida por los mismos, en la que conste la fecha de la operación, la identificación del activo financiero, del adquirente y el precio de adquisición.

El Real Decreto 703/1997, de 16 de mayo, ha introducido determinadas modificaciones tanto en el Reglamento del IVA como en el RD 2402/1985 por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios o profesionales, en concreto exigiendo factura en las operaciones inmobiliarias aunque estén exentas y se realicen a través de Notario. En el mismo sentido la DGT en consulta contestada el 24 de junio de 1999, y el nuevo Reglamento de facturación que afirma textualmente “deberá expedirse factura en todo caso por las entregas de inmuebles en las que el sujeto pasivo haya renunciado a la exención”.

LAS AUTOFACTURAS

Hasta ahora, los empresarios debían extender “autofacturas” en los casos de:

- . Adquisiciones intracomunitarias
- . Adquisiciones con inversión del sujeto pasivo.
- . Adquisiciones de oro sin elaborar.

El nuevo Reglamento aplicable a partir del 1 de enero de 2004, SUPRIME LA OBLIGACIÓN DE EXPEDIR AUTOFACTURA POR LA REALIZACIÓN DE ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS DE BIENES (el documento creado por la empresa en el que aparecía al mismo tiempo IVA soportado e IVA repercutido). Sin perjuicio de que se sigan reflejando las anotaciones en los libros de IVA. De tal forma que deberá reflejarse, como se hacía hasta ahora, tanto en el libro de IVA soportado como en el de IVA repercutido y asimismo hacerse constar en las declaraciones-autoliquidaciones trimestrales o mensuales, dado que lo único que se ha suprimido es la autofactura, pero no las anotaciones tanto en los Libros de IVA soportado y repercutido como en las declaraciones-autoliquidaciones.

LOS TIQUES

La obligación de expedir factura, podrá ser cumplida mediante la expedición de tiques 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 al consumidor final no empresario.
- 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.
- 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.
- 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.

En ningún caso los tiques generarán derecho a la deducción del IVA Soportado.

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: cuando el empresario cuente con varios establecimientos desde los que efectúe sus operaciones; cuando el obligado a su expedición realice operaciones de distinta naturaleza, o cuando sean tiques 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. Antes sólo era obligatorio el NIF.

c) Tipo impositivo aplicado o la expresión “IVA incluido”.

d) Contraprestación total.

No será obligatorio que los tiques rectificativos constituyan una serie especial.

MONEDA E IDIOMA DE EXPEDICIÓN DE LAS FACTURAS

Los importes que figuran en las facturas o documentos sustitutivos, dice el Reglamento de facturación, podrán expresarse **en cualquier moneda, a condición de que el importe del impuesto que, en su caso, se repercute se exprese en euros.**

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.

FACTURAS RECTIFICATIVAS

El empresario debe expedir una factura rectificativa:

- . Siempre que la factura original no cumpla alguno de los requisitos obligatorios.
- . Se hubieran determinado incorrectamente las cuotas del IVA en la factura original.

Como podéis apreciar las facturas rectificativas no son notas de abono.

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, no será necesaria la especificación de las facturas rectificativas, y bastará la simple determinación del período a que se refieran.

La rectificación se realizará mediante la emisión de una nueva factura o documento sustitutivo en el que se hagan constar los **datos identificativos de la factura o documento sustitutivo rectificadas** y la rectificación efectuada.

Se hará constar en el documento **su condición de documento rectificativo** y la descripción de la causa que motiva la rectificación.

Las facturas rectificativas constituirán una serie especial.

FACTURAS RECAPITULATIVAS

Podrán incluirse en una sola factura distintas operaciones realizadas en distintas fechas para un mismo destinatario (**facturas recapitulativas**), 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 período de liquidación del impuesto en el curso del cual se hayan realizado las operaciones.

DUPLICADOS DE LAS FACTURAS

La **expedición de ejemplares duplicados de los originales de las facturas** únicamente será admisible:

a) Cuando en una misma entrega de bienes o prestación de servicios concurren varios destinatarios, en cuyo caso, deberá consignarse en el original y en cada uno de los duplicados la porción de base imponible y de cuota repercutida a cada uno de ellos.

b) En los supuestos de pérdida del original.

En cada uno de los ejemplares duplicados deberá hacerse constar la **expresión “duplicado”**.

QUIENES PUEDEN EXPEDIR Y ENTREGAR LAS FACTURAS

Siguiendo los criterios de dicha Directiva 2001/115/CEE, la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, modifica el apartado dos del artículo 164 de la LIVA, estableciendo que: “**La obligación de expedir y entregar factura** por las operaciones efectuadas por los empresarios o profesionales **se podrá cumplir:**

- . **Por los empresarios.**
- . **Por el cliente** de los empresarios o profesionales.
- . **Por un tercero.**

El Reglamento sobre facturación, después de reconocer que además del empresario, la obligación de expedir factura puede ser cumplida materialmente por los destinatarios de las operaciones o por un tercero, regula, que, en todo caso “el empresario o profesional o sujeto pasivo obligado a la expedición de la factura será el responsable del cumplimiento de todas las obligaciones” establecidas en relación a la facturación, y que habrán de cumplirse los siguientes requisitos:

a) Deberá existir un **acuerdo documentado por escrito** entre el empresario 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.

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.

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 facturas o documentos sustitutivos.

Existen muchos más casos de los que se creen en los que el que entrega el bien o presta el servicio encarga o confía al cliente la confección de la factura, los hiper y grandes superficies son un ejemplo de ello.

FACTURAS EXPEDIDAS POR MEDIOS ELECTRÓNICOS

“**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”. Se entenderá por remisión por medios electrónicos la transmisión o puesta a disposición del destinatario por medio de equipos electrónicos de tratamiento, incluida la comprensión numérica, y almacenamiento de datos, utilizando el teléfono, la radio, los medios ópticos u otros medios magnéticos, **acreditándose la autenticidad del origen y de la integridad del contenido de las facturas:**

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.

b) Mediante un intercambio electrónico de datos (EDL) tal como se define en el artículo 2 de la Recomendación 1994/820/CE de la Comisión.

c) Mediante elementos propuestos a tal fin por los interesados y autorizados por la AEAT.

Los empresarios están obligados a conservar, incluso por medios electrónicos ¹ las facturas recibidas, las expedidas y los justificantes contables durante el plazo de prescripción del derecho de la Administración a inspeccionar el ejercicio de que se trate, más aún, de acuerdo al artículo 30 del Código de Comercio los empresarios deben conservar los libros, la correspondencia, documentación y justificantes concernientes a su negocio **durante seis años** , a partir del último asiento realizado en los libros.

No se exige la conservación de las facturas por orden cronológico, sino únicamente una conversación ordenada, por ejemplo agrupadas por clientes o proveedores.

Se permite que la totalidad de las facturas –no sólo de las emitidas como ocurría hasta ahora- sean conservadas en un soporte distinto al que fueron emitidas o recibidas a condición de que se conserven con su contenido original.

La obligación de conservación podrá cumplirse mediante la utilización de medios electrónicos, es decir, mediante equipos electrónicos de tratamiento, incluida la comprensión numérica y almacenamiento de datos, utilizando medios ópticos u otros medios electromagnéticos.

La Administración podrá exigir la transformación en lenguaje legible de los documentos conservados por medios electrónicos, pero nada dice el Reglamento de su impresión en papel aunque siempre deberá disponer la Administración de la posibilidad de acceso en línea a los mismos así como de su carga remota.

El obligado a conservar las facturas podrá decidir el lugar donde desea conservarlas dentro del territorio nacional, pero ante la solicitud de la Administración deberá ponerlas a su disposición sin demora injustificada.

LIBROS REGISTROS DEL IVA

a) Libro registro de facturas expedidas.

b) Libro registro de facturas recibidas.

c) Libro registro de bienes de inversión. Sólo para los que tengan regla de prorrata por bienes de inversión (más de 10 puntos porcentuales de diferencia de deducción de un año a otro, lo cual es poco probable).

¹ La Orden HAC 3134/2002, de 5 de diciembre desarrolla las normas de facturación telemática, sobre el deber de expedir y entregar facturas mediante sistema de firma electrónica avanzada o de cualquier otro que permita garantizar la autenticidad del origen de las facturas expedidas por medios electrónicos y la integridad de su contenido. La Resolución 2/2003, de 14 de febrero de la Dirección General de la AEAT completa la Orden del Ministerio de Hacienda, en relación con los medios de identificación y mecanismos de producción y verificación de la firma electrónica.

Los libros o registros, incluidos los de carácter informático que, en cumplimiento de sus obligaciones contables, deban llevar los empresarios, podrán ser utilizados a efectos del IVA, siempre que se ajusten a los requisitos que se establecen en el Reglamento de facturación. Pero será difícil que la ficha de mayor contable recoja todos los requisitos exigidos.

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 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.

Libro de facturas expedidas.

En este libro los empresarios y profesionales, de las facturas que hayan emitido, **anotarán:**

El número, la fecha de expedición, identificación del destinatario, base imponible, el tipo impositivo y cuota tributaria.

La anotación individualizada de las facturas se podrá sustituir 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 o documentos sustitutivos numerados correlativamente y expedidos en la misma fecha, cuyo importe total conjunto, Impuesto sobre el Valor Añadido no incluido, no exceda de 6.000 euros.

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

Las facturas a que se refiere el artículo 2.3. del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación deberán ser anotadas en este libro registro con la debida separación, reflejando el número, la fecha de expedición, identificación del proveedor, naturaleza de la operación, base imponible, tipo impositivo y cuota.

Igualmente, deberán anotarse por separado las facturas o documentos sustitutivos rectificativos.

Libro registro de facturas recibidas.

Deberán numerarse correlativamente todas las **facturas 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 y se anotarán en el libro registro de facturas recibidas.

Asimismo, **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.

Se anotarán, una por una, las facturas recibidas y, en su caso, los documentos de aduanas y las adquisiciones intracomunitarias, reflejando su número de recepción, fecha, nombre y apellidos o razón social del obligado a su expedición, base imponible y el tipo impositivo y cuota.

En el caso de las adquisiciones intracomunitarias, 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.

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

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

Las anotaciones registrales deberán hacerse expresando los valores en euros.

Las operaciones 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.

Las facturas recibidas deberán anotarse en el correspondiente libro registro por el orden en que se reciban (no por la fecha de expedición del proveedor), y dentro del período de liquidación en que proceda efectuar su deducción.

Como habéis podido apreciar el Ministerio de Hacienda todos los días cambia la legislación para que no nos aburramos.

IGNACIO BECERRA GUIBERT. Asesor Fiscal