NUEVO REGLAMENTO DE FACTURACIÓN
-Análisis de su contenido -

Real decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación

(BOE 1/12/2012)

CIRCULAR 6/13

Miembro de AEDAF Asociación Española de Asesores Fiscales

15/01/2013

planartús
Assessors d'empresa

ÍNDICE

Introducción

I. Obligación de expedir, entregar y conservar justificantes de las operaciones

II. Supuestos de expedición de factura

III. Requisitos de las facturas

IV. Remisión de facturas

V. Conservación de facturas y otros documentos

VI. Otras disposiciones

INTRODUCCIÓN

ANTECEDENTES:

- Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA.
- El Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.
- Directiva 2010/45/UE, de 13 de julio de 2010, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA, en lo que se refiere a las normas de facturación, que debe transponerse al ordenamiento jurídico interno de los Estados Miembros (EM) **antes del 1/01/2013**, a los efectos de:
  - ✓ Garantizar el correcto funcionamiento del mercado interior
  - ✓ Reducir las cargas administrativas a los sujetos pasivos (SP)
  - ✓ Garantizar la igualdad de trato entre las facturas en papel y las facturas electrónicas
  - ✓ Facilitar las transacciones económicas
  - ✓ Contribuir a la seguridad jurídica de los agentes económicos en la aplicación de la normativa reguladora en la materia

INTRODUCCIÓN

NOTA PRELIMINAR:

- Debido a que la nueva Directiva (2010/45/UE) implementa toda una serie de conceptos que podríamos calificar como "jurídicamente indeterminados", entendemos imprescindible a los efectos de analizar en profundidad todas las novedades introducidas y definir, en la medida de lo posible, el contenido que cabe entender que contemplan los citados conceptos, complementar el presente trabajo con las **Notas explicativas de la Comisión UE –Normas de facturación relativas al IVA-. Documento elaborado cuya "última modificación" es de fecha 05/10/2011**, y mediante el cuál esta institución intenta facilitar la comprensión de la legislación adoptada, clarificar las normas de facturación reguladas y buscar que los Estados Miembros (EM) puedan transponer esta normativa con el mayor grado de uniformidad.

  Cabe destacar, sin embargo, que estas normas no son jurídicamente vinculantes, no son exhaustivas y, además, constituyen un trabajo que aún se encuentra en curso, por lo que su análisis se realiza a los efectos exclusivos de buscar que las empresas dispongan de toda la información necesaria y, en especial, de estas notas explicativas, para adaptarse a tiempo a la nueva regulación.

INTRODUCCIÓN

PRINCIPALES NOVEDADES:

- Se aclaran los **casos en los que se debe aplicar las normas de facturación** establecidas en el nuevo Reglamento (mayor seguridad jurídica).
- Se establece que **no se exigirá factura a los casos de PS financieras y de seguros exentas** del IVA **cuando no se localicen en el TAI** y estén sujetas en otro EM. No obstante, la obligación de expedir factura permanece cuando están operaciones constituyan PS interiores o se localicen en la UE.
- Con la finalidad de establecer un sistema armonizado de facturación en el ámbito de la UE y facilitar el funcionamiento de los pequeños y medianos empresarios y profesionales, se establece un sistema de facturación basado en **2 tipos de facturas**:
  - ✓ La **factura completa** u ordinaria
  - ✓ La **factura simplificada**, que viene a sustituir a los denominados tickets.
- Las **facturas simplificadas** tienen un contenido más reducido que las completas y, salvo algunas excepciones, **podrán expedirse**, a elección del obligado a su expedición:
  - ✓ Cuando su importe no exceda de 400€, IVA incluido
  - ✓ Cuando se trate de facturas rectificativas
  - ✓ Cuando su importe no exceda de 3.000€, IVA incluido, y se trate en este caso de alguno de los supuestos respecto de los que tradicionalmente se ha autorizado la expedición de tickets en sustitución de facturas.

INTRODUCCIÓN

PRINCIPALES NOVEDADES:

- La nueva regulación supone un decidido **impulso a la facturación electrónica**, bajo el principio de mismo trato para la factura en papel y la factura electrónica, como instrumento para reducir costes y hacer más competitivas a las empresas.
- Se establece una **nueva definición de factura electrónica** como aquella que, cumpliendo los requisitos establecidos en el propio Reglamento, haya sido expedida y recibida en formato electrónico (ampliándose así las posibilidades para que el SP pueda expedirlas, sin necesidad de que dicha emisión deba de ajustarse a una tecnología determinada).
- En todo caso facturas en papel o electrónicas deberán reflejar la realidad de las operaciones que documenten y corresponderá al SP garantizar esta certidumbre durante toda su vigencia.
- El SP podrá garantizar la **autenticidad**, **integridad** y **legibilidad** de las facturas que expida o conserve mediante controles de gestión o de auditoria usuales de su actividad económica.

(…)

INTRODUCCIÓN

ARTICULADO del REAL DECRETO (resaltamos los artículos y disposiciones que consideramos de aplicación para nuestros clientes):

- **Artículo 1**. Se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, cuyo texto se inserta a continuación en el RD y es **objeto de análisis en esta Circular.**
- **Artículo 2.** Establece una serie de disposiciones referidas a los medios de justificación documental de determinadas operaciones financieras a efectos tributarios.
- **Artículo 3.** Remite a la regulación reglamentaria las condiciones de la operativa de las entidades colaboradores en la devolución del IVA en régimen de viajeros.
- **Disposición transitoria primera,** referida a la vigencia de las autorizaciones concedidas por el Departamento de Gestión Tributaria de acuerdo con los anteriores Reglamentos (RD 2402/1985 y 1496/2003):
  - **Se considerarán vigentes**, mientras las mismas no sean revocadas, las relativas a:
    - La exoneración del deber de expedir factura, y
    - A la no especificación en las facturas rectificativas de la factura rectificada, bastando el período al que se refieren.

INTRODUCCIÓN

ARTICULADO del REAL DECRETO (resaltamos los artículos y disposiciones que consideramos de aplicación para nuestros clientes):

- **Disposición Transitoria primera:**

  Sólo se mantendrán vigentes hasta 31/12/2012:

  - Las autorizaciones concedidas para la no consignación de los datos del destinatario (art.4, apartado1 RD 2042/1985.
  - Las autorizaciones concedidas para la no consignación de las menciones contenidas en el apartado 1 del art.6, del RD 1496/2003.

  - Por lo que se refiere a todas las autorizaciones del Departamento de Gestión Tributaria que hayan sido realizadas a los efectos de emisión de documentos sustitutivos, en lugar de facturas, **se entenderán en la actualidad como concedidas para la emisión de facturas simplificadas**.

- **Disposición final cuarta:** Entrada en vigor, el 1/01/2013.

CONTENIDO DEL REGLAMENTO DE FACTURACIÓN

I.- OBLIGACIÓN DE EXPEDIR, ENTREGAR Y CONSERVAR JUSTIFICANTES DE LAS OPERACIONES – ART.1-

- Los empresarios o profesionales (EoP) están obligados **a expedir y entregar**, en su caso, **factura** u otro justificantes por las operaciones que realicen en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, así como **conservar copia o matriz** de aquellos.
- Igualmente están obligados a **conservar las facturas u otro justificantes recibidos** de otros EoP por las operaciones de las que sean destinatarios y que efectúen en el desarrollo de la citada actividad.
- Asimismo, otras personas y entidades que no tengan la condición de EoP están obligados a expedir y conservar factura u otros justificantes de las operaciones que realicen en los términos establecidos en el Reglamento.

II.- SUPUESTOS OBLIGATORIOS DE EXPEDICIÓN DE FACTURA (i) – ART.2-

- De acuerdo con el artículo 164.uno.3 LIVA los empresarios o profesionales (EoP) están obligados a expedir factura y copia de ésta por las entregas de bienes (EB) y prestaciones de servicios (PS) que realicen en el desarrollo de su actividad, incluidas las **no sujetas y las sujetas pero exentas.**

- 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 IVA por aplicación de lo dispuesto en el artículo 25 LIVA.

II.- SUPUESTOS OBLIGATORIOS DE EXPEDICIÓN DE FACTURA (ii) – ART.2-

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

a) Aquellas en las que el destinatario sea un EoP que actúe como tal (SIN EXCLUSIÓN), así como cualesquiera otras en las que el destinatario así lo exija para el ejercicio de cualquier derecho de naturaleza tributaria.

b) Las EB destinados a otro Estado miembro a que se refiere el artículo 25 LIVA (EIB).

c) Las EB a que se refieren el artículo 68.tres y cinco LIVA cuando, por aplicación de las reglas referidas en dicho precepto, se entiendan realizadas en el TAI (ventas a distancia).

d) Las EB expedidos o transportados fuera de la UE a que se refiere el artículo 21.1 y 2 LIVA, excepto las efectuadas en las tiendas libres de impuestos a que se refiere el apartado 2.B del citado artículo (exportaciones).

e) Las EB que han de ser objeto de instalación o montaje antes de su puesta a disposición a que se refiere el artículo 68.dos.2 LIVA

f) Aquellas de las que sean destinatarias personas jurídicas que no actúen como EoP, con independencia de que se encuentren establecidas en el TAI 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.

II.- SUPUESTOS OBLIGATORIOS DE EXPEDICIÓN DE FACTURA (iii) – ART.2-

- Tendrá la consideración de **justificante contable** a que se refiere el número 4 del apartado uno del 97 LIVA, 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 (introducido por la LPGE para 2011).

CONSECUENCIA DE LA DESAPARICIÓN DE LA OBLIGACIÓN DE EMITIR AUTOFACTURA EN LOS SUPUESTOS DE INVERSIÓN DEL SUJETO PASIVO (ISP).

II.- SUPUESTOS OBLIGATORIOS DE EXPEDICIÓN DE FACTURA (iv) – ART.2-

- Se establecen las reglas sobre cuando la obligación de expedir factura debe ajustarse a las normas establecidas en este Reglamento. En particular:
  - ✓ **REGLA BÁSICA:** cuando la EB o la PS se entienda realizada en TAI (art. 2.4.a), salvo que el prestador no se encuentre en TAI, el SP sea el destinatario para quién se realice la operación sujeta y la factura no sea expedida por este último.
  - ✓ **EXCEPCIONES** (art. 2.4.b): se aplicarán las normas de facturación del EM en que el proveedor de los bienes y servicios esté establecido o tenga un EP a partir del cual se efectúe la entrega o la prestación, o en el EM en que el proveedor de los bienes o el prestador de los servicios tenga su domicilio permanente o su residencia habitual, en los siguientes casos.
    - Operación sujeta en otro EM, el SP sea el destinatario para quién se realice la operación sujeta y la factura no sea expedida por este último.
    - Operación realizada fuera de la UE:
  - ✓ En el caso de **proveedores de B ó S no establecidos en UE** que realicen EB o PS gravadas en la UE no se aplicarán las citadas excepciones, sino que se aplicara la REGLA GENERAL, es decir, se aplicarán las normas de facturación del EM donde se efectúa la EB o PS.
  - ✓ De igual modo se aplicará la REGLA GENERAL en el caso de facturación por el destinatario cuando el destinatario que expida la factura sea el SP del IVA por inversión. Por consiguiente, será el EM en el que se efectúe la EB o PS el que determine las normas de facturación.

planartús
Assessors d'empresa

- Ejemplos ilustrativos de cómo rigen las reglas citadas anteriormente.

ENTREGAS DE BIENES

Tipo de ENTREGA	EM o país del proveedor	EM o país del destinatario	Circulación de los bienes	EM o país de imposición	EM cuyas normas se aplican conforme art. 219 bis	Referencia art. 219.bis (art. 2.4.a) RFACT)
EB de ámbito nacional	A	A	De A a A	A	A	Apartado 1
EIB exenta	A	B	De A a B	A	A	Apartado 1
EIB exenta con facturación por destinatario	A	B	De A a B	A	A	Apartado 1
Venta a distancia	A	B	De A a B	B	B	Apartado 1
Entrega transforentiza a particulares (valor inferior a umbral venta a distancia)	A	B	De A a B	A	A	Apartado 1
Segunda transacción en operación triangular intracomunitaria	B	C	De A a C	C	B	Apartado 2 letra a)
Destinatario deudor IVA conforme art. 194	A	B	De A a B	B	A	Apartado 2 letra a)
Entrega transforentiza de gas y electricidad	A	B	De A a B	B	A	Apartado 2 letra a)
Exportación	A	Trecer país	A a tercer país	A	A	Apartado 1
Entrega fuera de la UE	A	Trecer país	En tercer país	Fuera de la UE	A	Apartado 2 letra b)
Importación	Tercer país	A	tercer pais a A	Fuera de la UE	Fuera de la UE	Apartado 1

PRESTACIÓN DE SERVICIOS

Tipo de PRESTACIÓN	Artículo Directiva (art. LIVA)	EM o país del prestador	EM o país del destinatario	EM o país de imposición	EM cuyas normas se aplican conforme art. 219 bis	Referencia art. 219.bis (art. 2.4.a) RFACT)
Prestación general de servicios entre empresas	44 (art.60.1 LIVA)	A	A	A	A	Apartado 1
Prestación transfonteriza de servicios entre empresas (ISP)	44 y 196 (art.60.1 y 84.2 LIVA)	A	B	B	A	Apartado 2 letra a)
Prestación transfonteriza de servicios entre empresas con facturación por el destinatario	44, 196 y 224 (art.69.1 y 84.2 LIVA)	A	B	B	B	Apartado 1
Prestación general de servicios de empresas a consumidores	45 (art.69.1 y 84.2 LIVA)	A	B	A	A	Apartado 1
Servicios vinculados a bienes inmuebles (bienes sitos en EM C, sin inversión del sujeto pasivo)	47 (art.70.1 y 84.2 LIVA)	A	B	C	C	Apartado 1
Prestación de servicios entre empresas con destinatario fuera UE	44 (art.69.1 LIVA)	A	Tercer pais	Tercer pais	A	Apartado 2 letra b)
Prestación de determinados servicios a consumidores fuera UE	59 (art.69.1 LIVA)	A	Tercer pais	Tercer pais	A	Apartado 2 letra b)

II.- SUPUESTOS OBLIGATORIOS DE EXPEDICIÓN DE FACTURA (vii) – ART.3- EXCEPCIONES DE LA OBLIGACIÓN

1. No existirá obligación de expedir factura, salvo en los supuestos contenidos en el apartado 2 del artículo 2 de este Reglamento, por las operaciones siguientes:
   - ✓ Las operaciones exentas en virtud de lo establecido en el artículo 20 LIVA. No obstante, la expedición de factura será obligatoria en las operaciones exentas de este Impuesto de acuerdo con el artículo 20.uno.2, 3, 4, 5, 15, 20, 21, 22, 24 y 25 de la Ley del Impuesto.
   - ✓ Las realizadas por EoP 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 (SP) haya renunciado a la exención, a las que se refiere el artículo 154.dos de la Ley del Impuesto (Recargo de equivalencia)
   - ✓ Las realizadas por EoP 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 de la Ley del Impuesto (Régimen simplificado).
2. En ningún caso existirá obligación en PS definidas en el art. 20.uno.16º y 18º, apartados a) a n) LIVA que, conforme a las reglas de localización, no se entiendan realizadas en el TAI y estén sujetas al mismo en otro EM.
3. Tampoco estarán obligados los empresarios que desarrollen actividades acogidas al régimen especial de agricultura, ganadería y pesca, sin perjuicio de lo establecido en el art. 16.1 de este Reglamento. En todo caso deberá expedirse en el caso de entregas de bienes inmuebles (art.129.Uno, segundo párrafo).

II.- SUPUESTOS OBLIGATORIOS DE EXPEDICIÓN DE FACTURA (viii) – ART.4- FACTURAS SIMPLIFICADAS

La obligación de expedir factura **podrá ser cumplida mediante la expedición de FACTURA SIMPLIFICADA** y copia de ésta, en los siguientes supuestos:

- Cuando su importe no exceda de 400 euros, IVA incluido.
- Cuando deba expedirse una factura rectificativa.
- Cuando su importe **no exceda de 3.000 euros**, IVA incluido, en las operaciones que se describen a continuación:

  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.

  (...)

II.- SUPUESTOS OBLIGATORIOS DE EXPEDICIÓN DE FACTURA (ix) – ART.4- FACTURAS SIMPLIFICADAS

(...)

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 equipos fotográficos.
k. Aparcamiento y estacionamiento de vehículos.
l. Alquiler de películas.
m. Servicios de tintorería y lavandería.
n. Utilización de autopistas de peaje.

- Las que autorice el Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT en relación con sectores empresariales o profesionales o empresas determinadas, cuando las prácticas comerciales o administrativas del sector de actividad de que se trate, o bien las condiciones técnicas de expedición de las facturas, dificulten particularmente la inclusión en las mismas de los datos o requisitos previstos en el art.6.

II.- SUPUESTOS OBLIGATORIOS DE EXPEDICIÓN DE FACTURA (x) – ART.4- FACTURAS SIMPLIFICADAS

- **No podrá expedirse factura simplificada** por las siguientes operaciones:

a) Las EB con destino a otro EM a que se refiere el art 25 LIVA (EIB exentas).

b) Las EB a que se refiere el art. 68 Tres y Cinco LIVA (ventas a distancia) cuando, por aplicación de las reglas referidas en dicho precepto, se entiendan realizadas en el TAI.

c) Las EB o PS que se entiendan realizadas en TAI, cuando el proveedor del bien o el prestador del servicio no se encuentren establecidos en dicho territorio, el SP sea el destinatario para quien se realice la operación sujeta al mismo y la factura sea expedida por este último con arreglo a lo establecido en el art. 5 del Reglamento.

d) Las EB o PS a las que se refiere el art. 2.4. b) a') y b')

–EXCEPCIONES A LA REGLA GENERAL DE DETERMINACIÓN DE LAS OPERACIONES CUYA EXPEDICIÓN DE FACTURA QUEDA SOMETIDA AL PRESENTE REGLAMENTO-

II.- SUPUESTOS OBLIGATORIOS DE EXPEDICIÓN DE FACTURA (xi) – ART.5- CUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN POR EL DESTINATARIO O POR UN TERCERO.

- En cualquiera de estos casos, el EoP o SP obligado a la expedición de la factura será el responsable del cumplimiento de todas las obligaciones que se establecen en este título.

- Para que la obligación a que se refiere el artículo 2 pueda ser cumplida materialmente por el **destinatario** de las operaciones que no sea SP del IVA correspondiente a éstas, habrán de cumplirse los siguientes requisitos:

  a) Deberá existir un acuerdo 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.

  d) Estas facturas serán expedidas en nombre y por cuenta del empresario o profesional que haya realizado las operaciones que en ellas se documentan.

II.- SUPUESTOS OBLIGATORIOS DE EXPEDICIÓN DE FACTURA (xii) – ART.5- CUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN POR EL DESTINATARIO O POR UN TERCERO.

- La obligación de expedir factura podrá ser cumplida mediante la **contratación de terceros** a los que encomienden la expedición de las facturas o documentos sustitutivos.

- Cuando el **destinatario** de las operaciones **o el tercero** que expida las facturas o documentos sustitutivos **no esté establecido en la UE**, 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 Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinadas exacciones, derechos, impuestos y otras medidas, y el Reglamento (UE) nº 904/2010 del Consejo, de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y lucha contra el. Fraude en el IVA, **únicamente cabrá la expedición** de facturas por el destinatario de las operaciones o por terceros **previa comunicación** (antes autorización) de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

III.- REQUISITOS DE LAS FACTURAS (i) – ART.6- CONTENIDO DE LAS FACTURAS.

- 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:
  - ✓ 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:
      - 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.
      - Las rectificativas.
      - Las que se expidan conforme a la disposición adicional quinta del Reglamento del IVA, aprobado por el artículo 1 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.
  - ✓ La fecha de su expedición.
  - ✓ Nombre y apellidos, razón o denominación social completa, tanto del obligado a expedir factura como del destinatario de las operaciones.

III.- REQUISITOS DE LAS FACTURAS (ii) – ART.6- CONTENIDO DE LAS FACTURAS.

- ✓ Número de Identificación Fiscal (NIF) atribuido por la Administración tributaria española o, en su caso, por la de otro Estado miembro de la Comunidad, con el que ha realizado la operación el obligado a expedir la factura.

  Asimismo, **será obligatoria la consignación del NIF** del destinatario en los siguientes casos:

  - Que se trate de una EB destinados a otro EM que se encuentre exenta conforme al artículo 25 de la Ley del Impuesto.
  - Que se trate de una operación cuyo destinatario sea el SP del Impuesto correspondiente a aquélla.
  - Que se trate de operaciones que se entiendan realizadas en el TAI y el EoP obligado a la expedición de la factura haya de considerarse establecido en dicho territorio.

- ✓ 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.

III.- REQUISITOS DE LAS FACTURAS (iii) – ART.6- CONTENIDO DE LAS FACTURAS.

- ✓ 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.
- ✓ El tipo impositivo o tipos impositivos, en su caso, aplicados a las operaciones.
- ✓ La cuota tributaria que, en su caso, se repercuta, que deberá consignarse por separado.
- ✓ 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.
- ✓ En el supuesto de que la operación que se documenta en una factura esté exenta o no sujeta al impuesto o de que el SP del impuesto correspondiente a aquélla sea su destinatario, se deberá incluir en ella una referencia a las disposiciones correspondientes de la Directiva 2006/112/CEE de 28 de noviembre, relativa al sistema común del IVA, 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 SP del impuesto es el destinatario de la operación.

  Este precepto 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.

III.- REQUISITOS DE LAS FACTURAS (iv) – ART.6- CONTENIDO DE LAS FACTURAS.

- ✓ 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 IVA y otras en las que no se den dichas circunstancias.
  - ✓ Cuando se incluyan operaciones en las que el SP del IVA correspondiente a aquéllas sea su destinatario y otras en las que no se dé esta circunstancia.
  - ✓ Cuando se comprendan operaciones sujetas a diferentes tipos del IVA.
- ✓ En las entregas de medios de transporte nuevos a que se refiere el artículo 25 LIVA se deberá hacer constar en la factura la fecha de su primera puesta en servicio y las distancias recorridas u horas de navegación o vuelo realizadas hasta su entrega.
- ✓ En el caso de que sea el adquirente o destinatario de la EB o PS quien expida la factura del proveedor o prestador, de conformidad con lo establecido en el art. 5 de este Reglamento, la mención "facturación por el destinatario".
- ✓ En caso de aplicación del régimen especial de las agencias de viajes, la mención "Régimen especial de las Agencias de viajes".
- ✓ A efectos de lo dispuesto en el artículo 97.uno LIVA, únicamente tendrá la consideración de factura aquella que contenga todos los datos y reúna los requisitos a que se refiere a este artículo o el art. 7 siguiente.

III.- REQUISITOS DE LAS FACTURAS (v) – ART.7- CONTENIDO DE LAS FACTURAS SIMPLIFICADAS.

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

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

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

  - 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 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.
  - Las rectificativas.

  Cuando el empresario o profesional expida facturas conforme a este artículo y al art. 6 para la documentación de las operaciones efectuadas en un mismo año natural, será obligatoria la expedición mediante series separadas de unos y otras.

- ✓ La fecha de su expedición.
- ✓ Número de identificación fiscal, así como el nombre y apellidos, razón o denominación social completa del obligado a su expedición.

III.- REQUISITOS DE LAS FACTURAS (vi) – ART.7- CONTENIDO DE LAS FACTURAS SIMPLIFICADAS.

- ✓ La identificación del tipo de los bienes entregados y de servicios prestados.
- ✓ Tipo impositivo aplicado o la expresión *IVA incluido*.
- ✓ Contraprestación total.

En el caso de facturas rectificativas, la referencia expresa e inequívoca de la factura rectificada y de las especificaciones que se modifican.

- ✓ La mención en el caso de aplicación de exenciones, no sujeciones, inversión del SP o de regímenes especiales.

- ❖ A los efectos del art. 97.Uno LIVA, cuando el empresario o profesional y cuando el destinatario de la operación así lo exija, el expedidor de la factura simplificada deberá hacer constar, además los siguientes datos:
  - ✓ NIF atribuido por la Administración española o en su caso por la de otro EM de la UE, así como el domicilio del destinatario.
  - ✓ La cuota tributaria que, en su caso, se repercuta, que deberá consignarse por separado.
- ❖ También deberán hacerse constar los datos de punto anterior, cuando el destinatario no sea E o P y así lo exija para el ejercicio de cualquier derecho de naturaleza tributaria.

III.- REQUISITOS DE LAS FACTURAS (vii) – ART.8- MEDIOS DE EXPEDICIÓN DE LAS FACTURAS

- Las facturas o documentos sustitutivos podrán expedirse por cualquier medio, en papel o en formato electrónico, que permita **garantizar** al obligado a su expedición la autenticidad del origen, la integridad de su contenido y su legibilidad, **desde su fecha de expedición y durante todo el período de conservación**.
- La **autenticidad del origen** e **integridad del contenido** de la factura, en papel o electrónica, podrá garantizarse por cualquier medio de prueba en Derecho.
- En particular, la autenticidad del origen y la integridad del contenido de la factura podrán garantizarse **mediante controles de gestión** o de **auditoria usuales** de la actividad empresarial o profesional del SP.
- Los referidos controles de gestión deberán **permitir crear una pista de auditoria fiable** que establezca la necesaria conexión entre la factura y el EB o PS que la misma documenta.
- La autenticidad del origen de la factura, en papel o electrónica, garantizará la identidad del obligado a su expedición y del emisor de la factura.
- La integridad del contenido de la factura, garantizará que el mismo no ha sido modificado.

III.- REQUISITOS DE LAS FACTURAS (viii) – ART.9- FACTURA ELECTRÓNICA

- Se entenderá por factura electrónica aquella factura que se ajuste a lo establecido en este Reglamento y que **haya sido expedida y recibida en formato electrónico**.
- La expedición de la factura electrónica **estará condicionada** a que su destinatario **haya dado su conformidad**.
- Según las Notas explicativas de la Comisión UE –Normas de facturación relativas al IVA-. Documento elaborado "última modificación" en fecha 05/10/2011. **REF. DOC. A-2**.
  - Cada SP podrá escoger el **formato de la factura**. Entre las posibles opciones caben:
    - Facturas en forma de mensajes estructurados (por ej. XML)
    - Mensajes de correo electrónico con archivo PDF anexo o un fax en formato electrónico (no en formato papel)
    - Las facturas emitidas en formato papel que sean escaneadas, enviadas y recibidas por correo electrónico se pueden considerar facturas electrónicas.
    - El formato electrónico de la factura no es relevante, sino únicamente el hecho de que la factura presente un formato electrónico cuando sea expedida y recibida.

III.- REQUISITOS DE LAS FACTURAS (ix) – ART.9- FACTURA ELECTRÓNICA

(…)

- Una factura se considerará expedida cuando el proveedor de los B o el prestador de los S , ponga a disposición la factura de modo que pueda ser recibida por el destinatario.
- Esto puede significar que la factura electrónica se transmite directamente, por ejemplo, a través de un correo electrónico, enlace seguro, o indirectamente, por ejemplo mediante uno o varios proveedores de servicios, o que se pone a disposición del destinatario, o se le permite acceder a ella, a través de un portal en Internet o cualquier otro método.
- Es importante establecer la fecha en la que la factura se considera expedida, a fin de verificar el cumplimiento por parte del proveedor de la obligación de expedir la factura dentro del periodo requerido, y del receptor de la obligación de conservar las facturas.
- El uso de facturas electrónicas se condiciona a su previa aceptación. Ésta podrá efectuarse por cualquier medio, sea por escrito, ya sea formal o no, o bien mediante el acuerdo tácito, por ejemplo, el procesamiento (reconocimiento de la obligación) o el pago de la factura recibida **(REF.DOC: A-3)**.

III.- REQUISITOS DE LAS FACTURAS (x) – ART.10- AUTENTICIDAD O INTEGRIDAD DE LA FACTURA ELECTRÓNICA

- La autenticidad del origen y la integridad del contenido de la factura electrónica podrán garantizarse por cualquiera de los medios señalados en el art. 8.

- En cualquier caso la autenticidad del origen y la integridad del contenido quedarán garantizadas por alguna de las siguientes formas:
  - ✓ Mediante una factura electrónica avanzada basada en un certificado reconocido y creada mediante un dispositivo seguro.
  - ✓ Mediante un intercambio electrónico de datos (EDI)

- Según las Notas explicativas de la Comisión UE –Normas de facturación relativas al IVA-. Documento elaborado "última modificación" en fecha 05/10/2011. **REF. DOC. A-4**. Se deberán tener en cuenta los siguientes elementos:

  - **Garantía del proveedor de B o del prestador de S**: Este requisito se podrá satisfacer mediante el mantenimiento de un registro de la factura en los documentos contables.
  - **Garantía del destinatario sobre la factura recibida**:
    - De identidad del proveedor de B o prestador de S:
      - Verificar que la identidad del proveedor o prestador es correcta.
      - Además deberá garantizarse que se han realizado las entregas o prestado los servicios que figuran en las facturas ➔ (…)

III.- REQUISITOS DE LAS FACTURAS (xi) – ART.10- AUTENTICIDAD O INTEGRIDAD DE LA FACTURA ELECTRÓNICA

(…) ➔ aplicar cualesquiera control de auditoria que cree una pista de auditoria fiable.

- **Garantía del emisor** de la factura:
  - Se podrá garantizar, por ejemplo, mediante la firma electrónica avanzada o el EDI.
  - Este requisito se puede aplicar igualmente en los casos en que la factura haya sido expedida por el destinatario o por un tercero.
- **Integridad del contenido (REF.DOC. A-5)**:
  - El SP podrá elegir si, para cumplir la obligación, aplica, por ejemplo, controles de gestión que creen una pista de auditoria fiable entre la factura y la EB o la PS, o tecnologías específicas.
  - El requisito de que el contenido no ha sido modificado no afecta al formato de la factura electrónica. Así, el formato en el que se presente el contenido de la factura podrá ser convertido en otros formatos. Dichos cambios siempre deberán quedar garantizados por una pista de auditoria fiable.
  - En este contexto "forma" hace referencia al tipo de factura (en papel o electrónica) y el "formato" se refiere a la presentación de la factura electrónica. Un ejemplo de modificación del formato puede ser el cambio del modo de presentar la fecha, por ejemplo aaaa/mm/dd en lugar de dd/mm/aa, o el tipo de archivo, como por ejemplo XML.

III.- REQUISITOS DE LAS FACTURAS (xii) – ART.11- PLAZO PARA LA EXPEDICIÓN DE LAS FACTURAS

- Las facturas deberán ser expedidas e**n el momento de realizarse la operación**.

  No obstante, cuando el destinatario de la operación sea un EoP que actúe como tal, deberán expedirse **antes del día 16 del mes siguiente** a aquel en que se haya producido el devengo del impuesto correspondiente a la citada operación.

- En las EB comprendidas en el art. 75.Uno.8º LIVA, las facturas deberán expedirse **antes del día 16 del mes siguiente** a aquel en que se inicie la expedición o el transporte con destino al adquirente.

III.- REQUISITOS DE LAS FACTURAS (xiii) – ART.12- MONEDA Y LENGUA EN QUE SE PODRÁN EXPRESAR Y EXPEDIR LAS FACTURAS

- Los importes que figuran en las facturas podrán expresarse **en cualquier moneda**, a condición de que el importe del impuesto que, en su caso, se repercuta se exprese en euros, a cuyo efecto utilizará el **tipo de cambio** a que se refiere el del artículo 79.once LIVA.
- Las facturas 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 EoP SP, 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 IVA, así como de las recibidas por los EoP o SP establecidos en dicho territorio.

III.- REQUISITOS DE LAS FACTURAS (xiv) – ART.13- FACTURAS RECAPITULATIVAS

- Podrán incluirse en una sola factura distintas operaciones realizadas en distintas fechas para un **mismo destinatario**, siempre que las mismas 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 antes del día 16 del mes siguiente a aquel en el curso del cual se hayan realizado las operaciones.
- En las EB comprendidas en el art. 75.Uno.8º LIVA, las facturas deberán expedirse **antes del día 16 del mes siguiente** a aquel en que se inicie la expedición o el transporte con destino al adquirente.

III.- REQUISITOS DE LAS FACTURAS (xv) – ART.14- DUPLICADOS DE LAS FACTURAS

- Los EoP o SP sólo podrán expedir **un original de cada factura**.
- La expedición de ejemplares duplicados de los originales de las facturas únicamente será admisible en los siguientes casos:
  - ✓ Cuando en una misma EB o PS concurriesen **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.
  - ✓ En los supuestos de **pérdida del original** por cualquier causa.
- Los ejemplares duplicados tendrán la misma eficacia que los correspondientes documentos originales.
- En cada uno de los ejemplares duplicados deberá hacerse constar la expresión ***duplicado***.

III.- REQUISITOS DE LAS FACTURAS (xvi) – ART.15- FACTURAS RECTIFICATIVAS

- Deberá expedirse una factura o documento sustitutivo rectificativo CUANDO:
  - ✓ La factura original **no cumpla alguno de los requisitos que se establecen en los artículos 6 ó 7.**
  - ✓ 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 LIVA, dan lugar a la modificación de la base imponible.
  - ✓ EXCEPCIÓN: 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, no será necesaria la expedición de una factura rectificativa, sino que se **podrá practicar la rectificación en la factura 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.
- La **expedición** de la factura rectificativa 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 LIVA.

III.- REQUISITOS DE LAS FACTURAS (xvii) – ART.15- FACTURAS RECTIFICATIVAS

- 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 rectificada**.
- **Se podrá efectuar la rectificación de varias facturas en un único documento de rectificación**, siempre que se identifiquen todas las facturas rectificadas. 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 AEAT, no será necesaria la identificación de las facturas rectificadas, bastando la determinación del periodo al que se refieran.
- La factura o documento sustitutivo rectificativo deberá **cumplir los requisitos que se establecen, respectivamente, por los artículos 6 ó 7**.
- 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**.

III.- REQUISITOS DE LAS FACTURAS (xviii) – ART.15- FACTURAS RECTIFICATIVAS

- Únicamente tendrán la consideración de facturas rectificativas las que se expidan por alguna de las causas previstas en los apartados 1 y 2.
- No obstante, las facturas que se expidan en sustitución o canje de facturas simplificadas expedidas con anterioridad no tendrán la condición de rectificativas, siempre que las facturas simplificadas expedidas en su día cumpliesen los requisitos establecidos en el artículo 7.1.

III.- REQUISITOS DE LAS FACTURAS (xix) – ART.16- PARTICULARIDADES DE LA OBLIGACIÓN DE DOCUMENTAR LAS OPERACIONES EN LOS REGÍMENES ESPECIALES

- EoP que deban efectuar el reintegro de las compensaciones al adquirir bienes o servicios a personas acogidas al **régimen especial de agricultura, ganadería y pesca**.
  - ✓ Deberán expedir un recibo donde consten:
    - Serie y número
    - Nombre y apellidos, razón o denominación social completa. NIF y domicilio del obligado a su expedición y del titular de la explotación.
    - Descripción de los B o S, así como el lugar y fecha de realización material y efectiva de las operaciones.
    - Porcentaje de compensación aplicado
    - Importe compensación.
    - La firma del titular de la explotación.
  - ✓ Deberán entregar copia del recibo al proveedor o prestador.
- SP que apliquen el **régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección**.
  - ✓ Deberán expedir un documento que justifique las adquisición de bienes a quien no tenga la condición de EoP. Dicho documento de compra deberá ser firmado por el transmitente y contendrá los datos y requisitos a que se refiere el art- 6.1.

III.- REQUISITOS DE LAS FACTURAS (xx) – ART.16- PARTICULARIDADES DE LA OBLIGACIÓN DE DOCUMENTAR LAS OPERACIONES EN LOS REGÍMENES ESPECIALES

- ✓ En las facturas que expidan los SP revendedores deberán hacer mención del acogimiento al régimen. No podrán consignar separadamente la cuota de IVA repercutida, y esta deberá entenderse comprendida en el precio total de la operación.

- ❖ SP acogidos al **régimen especial de las agencias de viaje**.
  - ✓ No estarán obligados a consignar separadamente la cuota repercutida, el impuesto deberá entenderse incluido en el precio de la operación.
  - ✓ No obstante, cuando las operaciones tengan por destinatario otro empresario o profesional y dichas operaciones comprendan exclusivamente EB o PS efectuadas 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 de multiplicar el precio total de la operación por 6 y dividir por 100.
- ❖ SP que deban repercutir el **recargo de equivalencia** (RE).
  - ✓ Deberán en todo caso expedir facturas separadas para documentar las entregas sometidas al RE, consignando en ellas el tipo del recargo que se haya aplicado y el importe.
  - ✓ Los comerciantes acogidos al RE que realicen simultáneamente actividades EoP en otros sectores diferenciados de actividad, deberán tener documentadas en facturas diferentes las adquisiciones de mercaderías destinadas respectivamente a las actividades incluidas en dicho régimen y el resto de actividades.

IV.- REMISIÓN DE FACTURAS (i) – ARTS.17 y 18- OBLIGACIÓN Y PLAZO

- **REMISIÓN DE LAS FACTURAS**:

  Los originales de las facturas expedidas deberán ser emitidas por los obligados a su expedición o en su nombre a los destinatarios de las operaciones que en ellos se documenten.

- **PLAZO PARA LA REMISIÓN**:

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

V.- CONSERVACIÓN DE FACTURAS Y OTROS DOCUMENTOS (i) – ART.19- OBLIGACIÓN DE CONSERVACIÓN DE FACTURAS Y DOCUMENTOS

- Los EoP **deberán conservar**, durante el plazo previsto en la LGT, los siguientes documentos:
  - ✓ Las facturas recibidas.
  - ✓ Las copias o matrices de las facturas expedidas conforme al artículo 2.1 y 2.
  - ✓ Los justificantes contables a que se refiere el número 4 del apartado uno del artículo 97 de la Ley del Impuesto.
  - ✓ Los recibos a que se refiere el artículo 16.1, tanto el original de aquel, por parte de su expedidor, como la copia, por parte del titular de la explotación.
  - ✓ Los documentos acreditativos del pago del Impuesto a la importación (aún cuando ya no sean el justificante de la práctica de la deducción)
- Los documentos deben conservarse con su contenido original, ordenadamente y en los plazos y con las condiciones fijados por este reglamento.
- 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 SP, el cual será, en cualquier caso, responsable del cumplimiento de todas las obligaciones que se establecen en este capítulo.
- Cuando el tercero no esté establecido en la UE, salvo que se encuentre establecido en Ceuta, Melilla o Canarias o en un país con el que exista un instrumento jurídico relativo a asistencia mutua, únicamente cabrá el cumplimiento de esta obligación a través de un tercero previa comunicación a la AEAT.

V.- CONSERVACIÓN DE FACTURAS Y OTROS DOCUMENTOS (ii) – ART.20- FORMAS DE CONSERVACIÓN DE FACTURAS Y DOCUMENTOS

- Los diferentes documentos, en papel o formato electrónico, se deberán conservar por **cualquier medio que garantice la autenticidad de su origen**, la **integridad del contenido** y su **legibilidad**, así como el acceso a ellos por parte de la Administración tributaria sin demora, salvo causa justificada.
- 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.
- Según las Notas explicativas de la Comisión UE –Normas de facturación relativas al IVA-. Documento elaborado "última modificación" en fecha 05/10/2011. **REF. DOC. A-6**. Se deberán tener en cuenta los siguientes elementos:
  - Se entiende por legibilidad de una factura el hecho de que sea legible por personas, y esta característica debe garantizarse hasta el final del período de conservación.
  - La factura debe presentarse en un estilo que permita leer claramente todo su contenido relativo al IVA, ya sea en papel o en un monitor, sin necesidad de llevara examen o interpretación minuciosos.

V.- CONSERVACIÓN DE FACTURAS Y OTROS DOCUMENTOS (iii) – ART.20- FORMAS DE CONSERVACIÓN DE FACTURAS Y DOCUMENTOS

- En el caso de **facturas electrónicas**, esta condición se entenderá cumplida sí, previa solicitud, la factura se puede presentar dentro de un plazo razonable, sin demora, incluso tras un proceso de conversión, en forma legible.
- Deberá ser posible comprobar que la información contenido en el archivo original no ha sido modificada en el documento legible presentado.
- La legibilidad podrá ser garantizada por cualquier método; no siendo suficientes a estos efectos la firma electrónica avanzada o el EDI.
- La elección del método es libre para el SP; sin embargo, las notas explicativas **(REF.DOC A-7)** citan los tres ejemplos que se recogen en la propia directiva:
  - Controles de gestión que creen una pista de auditoria fiable
  - Sistemas avanzados de firma electrónica; y
  - EDI
- Según la **REF.DOC A-8** de las notas explicativas, el **CONTROL DE GESTIÓN** es un concepto amplio. Se trata de un proceso creado, aplicado y mantenido por las personas responsables (dirección, personal y propietarios) para ofrecer garantías razonables respecto a los informes de carácter financiero, contable y reglamentario.

V.- CONSERVACIÓN DE FACTURAS Y OTROS DOCUMENTOS (iv) – ART.20- FORMAS DE CONSERVACIÓN DE FACTURAS Y DOCUMENTOS

- Los controles de gestión deberán adecuarse al tamaño, la actividad y el tipo de SP y tener en cuenta el volumen de operaciones, así como el número y tipo de proveedores de B o prestadores de S.
- Un ejemplo es la verificación de la correspondencia de los justificantes. La importancia concedida a los justificantes estará en función de factores como:
  - El grado de independencia del emisor de los justificantes con respecto al SP y la importancia atribuida a dichos documentos en el proceso contable.
  - Un aspecto importante reside en que, a efectos de su comprobación, la factura se considere un documento que forma parte del proceso de gestión y contable y no un documento independiente.
  - Las facturas constituyen, como regla general, un solo documento dentro de una serie de documentos, por ejemplo: orden de compra, contrato, documento de transporte, requerimiento de pago; todos ellos relacionados con la operación que documentan.
  - En el caso del destinatario, se podría verificar la correspondencia de la factura con la orden de compra autorizada, el albarán de entrega, la notificación de pago y de envío.

V.- CONSERVACIÓN DE FACTURAS Y OTROS DOCUMENTOS (v) – ART.20- FORMAS DE CONSERVACIÓN DE FACTURAS Y DOCUMENTOS

- Los controles de gestión deberán adecuarse al tamaño, la actividad y el tipo de SP y tener en cuenta el volumen de operaciones, así como el número y tipo de proveedores de B o prestadores de S.
- Un ejemplo es la verificación de la correspondencia de los justificantes. La importancia concedida a los justificantes estará en función de factores como:
  - El grado de independencia del emisor de los justificantes con respecto al SP y la importancia atribuida a dichos documentos en el proceso contable.
  - Un aspecto importante reside en que, a efectos de su comprobación, la factura se considere un documento que forma parte del proceso de gestión y contable y no un documento independiente.
  - Las facturas constituyen, como regla general, un solo documento dentro de una serie de documentos, por ejemplo: orden de compra, contrato, documento de transporte, requerimiento de pago; todos ellos relacionados con la operación que documentan.
  - En el caso del destinatario, se podría verificar la correspondencia de la factura con la orden de compra autorizada, el albarán de entrega, la notificación de pago y de envío.

V.- CONSERVACIÓN DE FACTURAS Y OTROS DOCUMENTOS (vi) – ART.20- FORMAS DE CONSERVACIÓN DE FACTURAS Y DOCUMENTOS

- Una **PISTA DE AUDITORIA puede considerarse** FIABLE **(REF.DOC: A-9)** cuando el vinculo entre los justificantes y las operaciones procesadas se pueden seguir con facilidad (se dispone de suficientes detalles para vincular los documentos), se atienen a los procedimientos definidos y refleja los procesos que realmente han ocurrido (el art. 233, apartado 1 de la Directiva, se trata de conseguir un vínculo comprobable entre una factura y la EB o la PS que permita verificar que la factura correspondiente refleja la efectiva ejecución de la EB o la PS).

- Una pista de auditoria fiable podría incluir distintos documentos, tales como una orden de compra, documentos de transporte y la propia factura, con la documentación que permita comprobar que dichos documentos se corresponden.

- Este objetivo se puede conseguir, por ejemplo, mediante documentos de terceros, tales como extractos bancarios, documentos del destinatario o del proveedor (documentos de contraparte) y controles internos, tales como la separación de tareas.

V.- CONSERVACIÓN DE FACTURAS Y OTROS DOCUMENTOS (vii) – ART.21- CONSERVACIÓN DE LAS FACTURAS Y OTROS DOCUMENTOS POR MEDIOS ELECTRÓNICOS

- La conservación por medios electrónicos 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 remisor o receptor de los documentos su transformación en lenguaje legible.
- 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**.

V.- CONSERVACIÓN DE FACTURAS Y OTROS DOCUMENTOS (viii) – ARTS.22 y 23- LUGAR DE CONSERVACIÓN DE LAS FACTURAS Y OTROS DOCUMENTOS. ACCESO DE LA ADMINISTRACIÓN

CONSERVACIÓN:

- **Cualquiera**, 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.
- Conservación 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 EoP o SP deseen cumplir dicha obligación fuera del citado territorio **deberán comunicar con carácter previo** esta circunstancia a la AEAT.

ACCESO

- 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 EoP o del SP 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**.

VI.- RESOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS EN MATERIA DE FACTURACIÓN (i) – ART.24-

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.