

LA OBLIGACIÓN DE FACTURACIÓN EN LAS OPERACIONES INTERNACIONALES

Francisco Javier Sánchez Gallardo

Economista

Inspector de Hacienda del Estado (excedente)

EXTRACTO

La nueva regulación sobre facturación en vigor desde el 1 de enero de 2013 regula la obligación de expedición de factura en operaciones internacionales. De acuerdo con esta regulación, la localización de las operaciones es la que determina igualmente la obligación de expedición de factura, por lo que las facturas han de sujetarse a la normativa del Estado en el que se entiendan realizadas las operaciones. Hay supuestos en los que no es así, que son básicamente aquellos en los que el sujeto pasivo que realiza la operación no se encuentra establecido en el Estado en el que se localiza la operación y, adicionalmente, se aplica la inversión del sujeto pasivo. Este trabajo analiza en profundidad este reparto de normas aplicables y los requisitos que han de cumplir las facturas así expedidas.

Palabras claves: facturas, territorialidad, normativa aplicable e inversión del sujeto pasivo.

Fecha de entrada: 25-05-2013 / Fecha de aceptación: 14-06-2013

INVOICING AND INTERNATIONAL TRANSACTIONS

Francisco Javier Sánchez Gallardo

ABSTRACT

New invoicing regulation in force since 1st January 2013 regulates invoicing on international transactions. According to this regulation, the obligation to issue an invoice is based on the place of supply of the transactions, therefore, invoices must accomplish regulations of the State in which the transactions are deemed to be carried out. There are some exceptions to this, basically those in which the taxable person carrying out the transaction is not established in the State in which the transaction is located and, additionally, the reverse charge mechanism applies. In this work it is deeply analyzed this split of applying regulations and the requirements for these invoices.

Keywords: invoices, territoriality, applying regulation and reverse charge.

Sumario

- I. Consideraciones generales
- II. Normativa aplicable a la expedición de factura en operaciones internacionales
 - A. Regulación comunitaria
 - B. Normativa interna
- III. Delimitación de la obligación de expedición de factura en operaciones localizadas fuera del territorio de aplicación del IVA
 - A. Supuestos en los que ha de expedirse factura por operaciones localizadas fuera del territorio de aplicación del IVA
 - B. Contenido de dichas facturas correspondientes a operaciones localizadas fuera del territorio de aplicación del IVA
 - C. En particular, el régimen aplicable en la documentación de las operaciones financieras o de seguros
- IV. La justificación del derecho a la deducción en operaciones sujetas al IVA efectuadas por empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto
 - A. Obligación de expedición de factura en estos casos
 - B. Justificación del derecho a la deducción. En particular, la supresión de la autofactura

I. CONSIDERACIONES GENERALES

El pasado 1 de enero de 2013 entró en vigor el nuevo Reglamento sobre obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, Reglamento de facturación en adelante, una de cuyas principales virtudes es la continuidad respecto a su norma predecesora. Esta continuidad es encomiable por cuanto supone de ahorro en una faceta de la actividad empresarial que, como tal, no parece que suscite especiales problemas, más allá del coste de su cumplimiento.

Con todo, el nuevo Reglamento introduce ciertas matizaciones o aclaraciones que son interesantes, una de las cuales se refiere al alcance y forma de cumplimiento de las obligaciones de facturación en operaciones internacionales, esto es, en operaciones en las que intervienen operadores establecidos en jurisdicciones fiscales distintas.

El problema no es nuevo, pero sí es la primera vez que se afronta, regulándose por el artículo 2.3 del Reglamento de facturación. Esta regulación, a su vez, trae causa del artículo 219 bis de la Directiva 2006/112/CE, cuya redacción se introdujo por la Directiva 2010/45/UE, de 13 de julio, que es precisamente la que ha dado lugar al Reglamento de facturación aprobado por el Real Decreto 1619/2012.

Los dos preceptos que se han mencionado, tanto el nacional como el comunitario, refieren la cuestión a la normativa que ha de aplicarse a las facturas que documenten las operaciones, indicación que, en una primera lectura, bien podría entenderse como limitada al señalamiento del contenido de las facturas correspondientes; sin embargo, de una lectura más sosegada de los mismos, se puede llegar a una interpretación más amplia, deduciendo que, con esta expresión, no solo está apuntando la norma conforme a la cual ha de determinarse el contenido de la factura que documente una operación, antes bien, lo que hace es delimitar, en una operación en la que pueda haber dos jurisdicciones fiscales en liza, conforme a cuál de la normativa de ellas ha de establecerse el conjunto de las obligaciones de documentación asociadas a la misma.

Esta interpretación de la norma, algo más amplia de lo que podría colegirse a simple vista, permitirá resolver ciertas dudas que, como veremos, de otro modo quedarían sin solución. En las páginas siguientes profundizaremos en esta cuestión, amén de otras relacionadas con la facturación en operaciones internacionales.

II. NORMATIVA APLICABLE A LA EXPEDICIÓN DE FACTURA EN OPERACIONES INTERNACIONALES

A. REGULACIÓN COMUNITARIA

Como decíamos, la determinación de la normativa aplicable a la obligación de facturación en operaciones internacionales se realiza por el artículo 2.3 del Reglamento de facturación, que es transposición del artículo 219 bis de la Directiva 2006/112/CE. Este, a su vez, fue introducido por la Directiva 2010/45/UE, de 13 de julio, cuya pretensión, a estos efectos, es la de dotar a las empresas de la adecuada seguridad jurídica a estos efectos, tal y como indica su considerando 5.

Según indica el citado artículo 219 bis de la Directiva 2006/112/CE, la normativa aplicable a la expedición de facturas en operaciones internacionales es la siguiente:

- a) En principio, la factura se expedirá conforme a la normativa del Estado en el que la operación que se documenta haya de entenderse realizada, aspecto este que habrá que concretar conforme a las reglas de localización de entregas de bienes y prestaciones de servicios.
- b) No obstante, en caso de que el empresario o profesional que realiza la operación no se encuentre establecido en el Estado en el que se localice la misma y sea su cliente o destinatario quien tenga la condición de sujeto pasivo, deudor, del IVA correspondiente, la normativa aplicable será la del Estado en el que se encuentre establecido el proveedor.

El esquema que se establece es relativamente sencillo. Con carácter general, la obligación de facturación sigue a la localización de las operaciones, de forma que el lugar en el que estas hayan de entenderse realizadas será el que determine la norma aplicable a la referida obligación formal. Únicamente cuando la operación se localice en un Estado distinto al del proveedor y, adicionalmente, sea su destinatario quien tenga la condición de sujeto pasivo del tributo, se exceptuará este principio, siendo aplicable en tal caso la norma del Estado del proveedor.

Adicionalmente, cabe concluir que, determinada la normativa conforme a la cual habrá de expedirse la factura que documenta una operación, será únicamente dicha normativa la que determinará el régimen de facturación correspondiente, no existiendo obligación de expedir factura conforme a ninguna otra. De este modo, si respecto a una operación concreta, la norma aplicable es la del Estado del prestador o proveedor, cabe entender que dicho proveedor no tendrá ninguna obligación documental en el Estado en el que se localice la operación.

Podemos ilustrar este reparto de competencias con algún ejemplo.

EJEMPLO 1

Un empresario cuya sede de actividad se encuentra en París viaja a Madrid por razones de trabajo. Dicho empresario se aloja en un hotel de la capital española, por el que paga 150 euros de precio y 15 de IVA.

La operación que se ha descrito se localiza en el territorio IVA, según resulta de la aplicación de la regla que se contiene en el artículo 70.uno.1.º de la Ley 37/1992, del IVA, Ley del IVA en lo sucesivo. Considerando la empresa que presta el servicio como establecida en el referido territorio, la norma conforme a la cual habrá que expedir la factura que documente la operación será el Reglamento de facturación español.

EJEMPLO 2

Un empresario establecido en Alemania presta un servicio de publicidad a un cliente que se encuentra establecido en Reino Unido. El prestador del servicio no dispone de ningún tipo de establecimiento permanente en el Estado de su cliente.

El servicio que se ha descrito ha de entenderse localizado en el Estado del cliente o destinatario de la operación, Reino Unido, siendo igualmente aplicable la inversión del sujeto pasivo, ya que el prestador del servicio no dispone de ninguna infraestructura en dicho Estado que se pueda considerar como un establecimiento permanente. La normativa aplicable a la facturación de esta operación será la del Estado del prestador, en este caso, Alemania. Esto significa que la normativa sobre facturación del Estado del cliente no es aplicable a esta operación, por lo que el empresario que la realizó únicamente tendrá las obligaciones de facturación que correspondan resultantes de la normativa alemana, sin tener que cumplir ninguna obligación para la documentación de la misma en el Reino Unido.

Supuestos en los que los empresarios o profesionales que intervienen en las operaciones se encuentran establecidos en un único Estado de la Comunidad no deberían dar lugar a mayores dudas, más allá de las que puedan resultar de la aplicación de las reglas de localización de las operaciones o de la procedencia de la inversión del sujeto pasivo, aspectos todos ellos que trascienden de las pretensiones de estas páginas. Para el caso de empresarios o profesionales establecidos en diversas jurisdicciones fiscales, a lo anterior habría que añadir el análisis de la existencia de establecimientos permanentes y la atribución de operaciones a los mismos.

El anterior reparto de competencias encuentra dos excepciones o matices que hay que considerar.

La primera de ellas consiste en que si se otorga un **acuerdo para la expedición de facturas por el destinatario** de las operaciones, será la normativa del Estado de establecimiento de este la que resulte de aplicación. Parece de sentido común; si el empresario o profesional que realiza una operación faculta a su cliente o destinatario para que sea este quien expida la factura para su documentación, tiene toda la lógica que esta factura, aunque expedida en nombre y por cuenta del empresario o profesional que efectuó la entrega de bienes o prestación de servicios que se está documentando, se confeccione conforme a la norma del Estado en el que se encuentre establecido quien la expide materialmente.

EJEMPLO 3

Una empresa establecida en Barcelona suscribe un contrato de suministro de *software* con un proveedor británico. El acuerdo prevé igualmente que sea el destinatario, la empresa de Barcelona, quien expida las facturas para la documentación de los servicios prestados. La norma aplicable a las facturas expedidas para la documentación de las operaciones será la española.

De otra parte, en **operaciones localizadas fuera de la Comunidad**, la normativa aplicable a la expedición de las facturas que las documenten será en todo caso la normativa del Estado en el que se encuentre establecido el empresario o profesional que las efectúe. En este caso, no es posible trasladar el régimen jurídico aplicable a la expedición de factura a la jurisdicción de destino, siendo esta no comunitaria, ya que no hay norma de armonización que resulte aplicable ni, por tanto, certeza acerca del régimen legal correspondiente. En consecuencia, se dispone la obligatoriedad de documentar las operaciones conforme a la norma del Estado en el que se encuentre establecido el empresario o profesional que las efectúe.

Este juego al reparto de competencias supone, en determinados casos, una relativa **extraterritorialidad** de las normas que va más allá de la determinación de los criterios para la localización de las operaciones, extraterritorialidad que se concreta en que por operaciones que se puedan considerar realizadas en el territorio de un determinado Estado, se admite que su documentación se efectúe conforme a la norma de otro, tal y como hemos ilustrado en alguno de los ejemplos que hemos propuesto. La citada extraterritorialidad, sin embargo, es propia de situaciones en la que, en el contexto de operaciones en las que hay dos Estados distintos afectados, se efectúa un reparto entre ellos, aunque sea, como en este caso, en relación con aspectos formales.

B. NORMATIVA INTERNA

La configuración comunitaria de la obligación de expedición de factura se transpone por el nuevo Reglamento de facturación de manera algo más sistemática, separando entre operaciones que

han de considerarse no sujetas al IVA por entenderse realizadas fuera de su territorio de aplicación y las que, por el contrario, han de entenderse efectuadas en el citado territorio, sujetas al tributo.

En cuanto a las **operaciones no sujetas al IVA** por no considerarse realizadas en su territorio de aplicación, el artículo 2.3 b) del nuevo Reglamento de facturación indica que la normativa aplicable a la expedición de factura será el citado Reglamento, esto es, la norma española, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que se trate de operaciones efectuadas por empresarios o profesionales establecidos en el citado territorio, considerando como tales a los que tengan en el mismo la sede de su actividad, un establecimiento permanente o, en su defecto, su domicilio o residencia habitual, a condición de que, en cualquiera de los casos que se han citado, las operaciones se hayan de considerar realizadas desde dichas localizaciones.
- b) Que las operaciones hayan de considerarse realizadas fuera del territorio de aplicación del impuesto conforme a las reglas de localización que correspondan. A estos efectos, sin embargo, hay que distinguir en función del lugar en el que hayan de entenderse efectuadas:
 - i. Si dicho lugar se encuentra en otro Estado comunitario, la normativa aplicable a la expedición de la factura será la española, salvo en los casos en que es el destinatario el que procede a la expedición de la factura, previo otorgamiento del oportuno acuerdo de autofacturación.
 - ii. En el supuesto de que la operación haya de considerarse realizada fuera de la Comunidad, la norma aplicable será la española sin excepción. Nótese que, a diferencia con el supuesto anterior, en este caso el hecho de que se haya suscrito un acuerdo para la expedición de facturas por el destinatario carece de efecto en la determinación de la norma aplicable.

Resultando aplicable la norma española a la documentación de cualquier transacción, el empresario o profesional que la realice no tendrá ninguna obligación documental en ningún otro Estado comunitario, supuesto, como cabe suponer, que los demás Estados de la Comunidad han transpuesto la Directiva 2010/45/UE en tiempo y forma. Fuera de la misma no se puede afirmar lo anterior con la misma contundencia, aunque sería lo deseable.

EJEMPLO 4

Un abogado presta servicios a dos clientes, uno de los cuales es un empresario alemán que no dispone de establecimientos permanentes fuera de Alemania. El otro es un cliente japonés.

.../...

.../...

Por las dos operaciones que se han señalado, el profesional que las realizó habrá de expedir factura conforme a la normativa española. En lo que a Alemania se refiere, este profesional no tendrá ninguna obligación de facturación, ya que la única normativa aplicable a esta operación, conforme al artículo 219 bis de la Directiva 2006/112/CE, es la española. En cuanto a Japón, habrá que estar a la normativa de este país.

EJEMPLO 5

El mismo profesional del ejemplo anterior tiene otro cliente alemán al que asimismo presta servicios. Con este cliente se ha suscrito un acuerdo conforme al cual es él quien expide las facturas para la documentación de las operaciones. En este caso, la normativa aplicable a estas facturas será la alemana.

Respecto a las **operaciones sujetas al IVA** por considerarse realizadas en su territorio de aplicación, el artículo 2.3 a) del nuevo Reglamento de facturación establece una regulación muy parecida, aunque simétrica, a la que se ha expuesto anteriormente. En consecuencia, la normativa aplicable a las operaciones realizadas por empresarios o profesionales establecidos en otros Estados será la española cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que la operación, conforme a las reglas de localización aplicables, haya de entenderse realizada en el territorio de aplicación del impuesto.
- b) Que el empresario o profesional que la realice no se encuentre establecido en el citado territorio.
- c) Que el sujeto pasivo del impuesto sea el destinatario de la operación. Nótese que, con ello, se incluye asimismo el supuesto de que el empresario o profesional que realizó la operación se encuentra establecido en el territorio de aplicación del impuesto, pero el establecimiento permanente del que se dispone en dicho territorio no interviene en la realización de la operación (art. 84.dos de la Ley del IVA).
- d) Que dicho destinatario sea quien expida la factura para la documentación de la operación, previa suscripción de oportuno acuerdo de facturación por el cliente.

Cumplidos todos estos requisitos, la factura correspondiente a la operación, expedida por el destinatario de la operación, estará sujeta a la norma española.

En otro caso, esto es, si deja de cumplirse cualquiera de los requisitos que se han expuesto, hay que distinguir:

- a) Si no es aplicable la inversión del sujeto pasivo, habrá de expedir la factura conforme a la norma española. Nótese que desde la entrada en vigor de la Ley 2/2010 y la modificación del artículo 84.dos de la Ley del IVA, para ello ya no basta con que exista un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto, se exige que el mismo intervenga en la realización de las operaciones.
- b) En caso de que no se cumpliera el último de los requisitos que se han expuesto, la factura se expediría conforme a la norma del Estado en el que se encuentre establecido el empresario o profesional que realizó la operación.

Obviamente, a esta regulación habría que añadir las operaciones sujetas realizadas por empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del impuesto y solo en él, que son las operaciones a las que, por antonomasia, ha de aplicarse la normativa interna.

Podemos ilustrar las anteriores consideraciones mediante la siguiente tabla:

Documentación de operaciones localizadas en territorio IVA (TAI)			
Empresario o profesional que realiza la operación	Cliente	Acuerdo de autofacturación	Normativa de facturación
No establecido en el TAI ¹	Establecido en el TAI	No existe	Estado del proveedor. No hay obligación de facturación en el TAI
No establecido en el TAI ¹	Establecido en el TAI	Existe	Española. No hay obligación de facturación en el Estado del proveedor
Establecido en el TAI ²	Irrelevante ³	Irrelevante	Española

¹ Se asimilan los empresarios o profesionales con establecimiento permanente en el territorio IVA cuando dicho establecimiento no interviene en la realización de las operaciones.

² Con ello se incluyen tanto empresarios o profesionales únicamente establecidos en el territorio IVA como aquellos otros que, establecidos en varios Estados, cuentan con un establecimiento permanente en el citado territorio, o varios, si hay intervención en la realización de las operaciones.

³ Nótese que el cuadro se refiere en todo caso a operaciones localizadas en el territorio IVA, por lo que, en caso de que su localización se produjera fuera del citado territorio, quedarían fuera del mismo.

EJEMPLO 6

Una empresa establecida en Sevilla contrata una campaña de publicidad con una agencia de publicidad italiana. La agencia de publicidad que presta el servicio no dispone de ningún

.../...

.../...

establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto español ni se ha suscrito ningún acuerdo para la expedición de factura por el cliente.

La operación descrita habrá de documentarse conforme a la normativa italiana sobre facturación, sin que el empresario o profesional que la realice tenga ninguna obligación, en cuanto a la documentación de la misma, que sea exigible conforme a la norma española.

EJEMPLO 7

Si en el mismo supuesto del ejemplo anterior ocurriera que las partes hubieran suscrito un acuerdo de autofacturación, la factura para la documentación de la operación, que se expediría por la empresa sevillana, habría de cumplir la normativa española, no la italiana.

EJEMPLO 8

Si la agencia de publicidad que presta el servicio que se ha referido en los dos ejemplos anteriores dispusiera de un establecimiento permanente en el territorio IVA y dicho establecimiento permanente interviniese en la prestación del servicio, ya no sería aplicable la inversión del sujeto pasivo, por lo que la agencia de publicidad debería proceder a la repercusión del impuesto. En tal caso, la norma sobre facturación aplicable sería la española.

Los ejemplos que se han propuesto se refieren en todo caso a operaciones efectuadas entre empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, para los cuales el artículo 219 bis de la Directiva 2006/112/CE dispone las reglas de reparto de las competencias en cuanto a la determinación de la normativa aplicable a la documentación de las operaciones.

Para el caso de las operaciones extracomunitarias, la Directiva contempla el régimen de «salida», pero no el de «entrada».

Con ello, nos queremos referir a que el supuesto de operaciones efectuadas por empresarios o profesionales que, desde la Comunidad, realizan entregas de bienes o prestaciones de servicios que han de considerarse localizadas fuera de la Comunidad tiene un régimen de atribución de competencias normativas que es claro, ya que dichas operaciones han de documentarse conforme a la

norma del Estado en el que se encuentre la sede de actividad o establecimiento permanente desde el que se efectúen las operaciones.

El caso contrario, esto es, el de las operaciones localizadas en la Comunidad realizadas desde fuera de la misma no es objeto de tratamiento en la Directiva, aunque sí en la norma nacional. Esta, al excluir de la obligación de documentación conforme al Reglamento de facturación español las operaciones efectuadas por no establecidos, cumplidos ciertos requisitos, sin distinción en función del lugar desde el que se realicen, abarca con ello tanto a las efectuadas por empresarios o profesionales de otros Estados de la Comunidad como a empresarios o profesionales no comunitarios. Esta previsión, que probablemente va más allá de lo dispuesto por el citado artículo 219 bis de la Directiva, parece coherente, no obstante, tanto por la conveniencia de evitar discriminaciones a estos efectos como por lo poco realista que sería pensar que para estas transacciones el empresario no comunitario expedirá una factura conforme a la norma española. De este modo, el documento que soporte la anotación contable de la transacción será el que opere como justificante de la misma a efectos de la deducción del IVA correspondiente.

EJEMPLO 9

Una empresa establecida en Málaga contrata con una agencia de publicidad brasileña una campaña para la difusión de sus productos en este país. Los honorarios por la prestación ascienden a 48.000 euros. La agencia de publicidad documenta su prestación en lo que denomina un «cupom fiscal», documento similar a una factura, pero que no contiene toda la información que sería exigible a una factura conforme a la normativa europea.

El justificante formal y contable de la operación será el documento expedido por la empresa brasileña, aunque no pueda ser considerado como una factura. Por esta operación no habrá obligación de expedir ningún otro documento ni por la empresa prestadora del servicio ni por su cliente.

III. DELIMITACIÓN DE LA OBLIGACIÓN DE EXPEDICIÓN DE FACTURA EN OPERACIONES LOCALIZADAS FUERA DEL TERRITORIO DE APLICACIÓN DEL IVA

A. SUPUESTOS EN LOS QUE HA DE EXPEDIRSE FACTURA POR OPERACIONES LOCALIZADAS FUERA DEL TERRITORIO DE APLICACIÓN DEL IVA

En el epígrafe anterior hemos delimitado la normativa aplicable en operaciones internacionales, partiendo de que las reglas de localización aplicables determinan el lugar en el que las

mismas han de entenderse realizadas. Estas reglas de localización dan lugar a que operaciones efectuadas desde un determinado país, esto es, por empresarios o profesionales establecidos en dicho país y, en ocasiones, solo en él, deban considerarse no realizadas en su territorio, quedando, por tanto, no sujetas a imposición en el mismo. Dichas operaciones son las que, en principio, se documentan conforme a la normativa del Estado en el que se encuentre establecido el empresario o profesional que las efectuó, con alguna excepción, que ya hemos comentado.

El aspecto que analizaremos ahora es el del alcance de la obligación de documentación de operaciones efectuadas desde el territorio de aplicación del IVA pero no sujetas al mismo por entenderse localizadas fuera del mismo. Más concretamente, lo que determinaremos es el perímetro objetivo al que ha de referirse la obligación de expedición de factura en operaciones no sujetas efectuadas por empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del impuesto y que actúa desde el mismo, ya que la llevanza de esta obligación fuera de unos términos razonables puede conducir a conclusiones carentes de sentido.

Quizá no esté de más recordar que, conforme al artículo 2.1 del Reglamento de facturación, **la obligación de expedir factura** alcanza a las **operaciones no sujetas** al impuesto, sin que la norma limite el alcance de esta obligación, de entrada, configurada en términos de gran amplitud. De hecho, este es el ámbito más claro en el que existen operaciones no sujetas al tributo respecto de las cuales, sin embargo, existe la obligación de expedir factura, ya que, en este caso, la realización de estas operaciones no supone la repercusión del impuesto, pero sí tiene trascendencia a la hora de determinar el derecho a la deducción de quien las realizó. Así se infiere de lo dispuesto en el artículo 94 de la Ley del IVA, que califica como operaciones generadoras del derecho a la deducción las que se encuentran no sujetas por aplicación de las reglas de localización del impuesto tales que, en el caso de que se considerasen realizadas en el territorio de aplicación del tributo, generarían el citado derecho. Igualmente, generan este derecho las operaciones financieras y de seguros con destinatarios no comunitarios o vinculadas a la realización de exportaciones.

El precitado precepto no es nuevo en nuestro ordenamiento. Así, el artículo 2.1 del Reglamento de facturación aprobado por el Real Decreto 1496/2003 tenía una dicción equivalente, habiendo sido matizado por la doctrina de la Dirección General de Tributos, DGT en adelante, en el sentido de que la obligación de expedir factura por las operaciones no sujetas realizadas por empresarios o profesionales debe entenderse referida respecto de aquellas operaciones cuya realización tenga **incidencia** en algún aspecto sustancial de la **liquidación del impuesto** [contestaciones de 13 de junio de 2005, n.º V1052/2005 (NFC021116), o 7 de junio de 2011, n.º V1464/2011 (NFC041739), entre otras]. Cabe concluir, pues, que operaciones que carezcan de este efecto habrían de considerarse al margen de la obligación de expedición de factura, lo cual, por otro lado, ha de considerarse como coherente, ya que si no hay efecto que comprobar, debe entenderse que decae una obligación cuyo sentido es la verificación o control del adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias. Parece lo lógico que esta pauta interpretativa se extienda a la intelección del artículo 2.3 b) del vigente Reglamento de facturación en la delimitación de las operaciones no sujetas por las que ha de expedirse factura conforme a la norma española.

Los criterios para la delimitación de las operaciones no sujetas que, no obstante, inciden en la liquidación del tributo en nuestro país se encuentran establecidos por la propia Ley del IVA, que trata esta cuestión en dos de sus preceptos, el primero de los cuales es el antes referido artículo 94.uno.2.º, conforme al cual generan el derecho a la deducción, como ya dijimos, las operaciones no sujetas al impuesto por aplicación de las reglas de localización correspondientes que, en caso de que se entendieran efectuadas en el territorio de aplicación del impuesto, serían operaciones generadoras del citado derecho.

Para **empresarios o profesionales** que se encuentren **establecidos en único Estado**, las consecuencias del anterior mandato son sencillas de determinar; lo único que procede es, para las operaciones no sujetas, hacer la ficción de trasladarlas al territorio de aplicación del IVA para, una vez localizadas en el mismo, determinar su régimen en cuanto a la generación del derecho a la deducción. La excepción a lo anterior se encuentra en las operaciones financieras y de seguro, a las cuales el ordinal 3.º del artículo 94.uno de la Ley del IVA les atribuye la condición de generadoras del derecho a la deducción cuando trascienden del ámbito de la Unión Europea aunque, como tales, no deberían generar tal derecho de localizarse en el territorio de aplicación del impuesto. Generadoras del derecho a la deducción o no, es sabido que el procedimiento de la prorrata es el que posibilita la aplicación efectiva de estos principios, según proceda. Desde esta lógica, tiene todo el sentido que operaciones no sujetas que inciden en el derecho a la deducción de los empresarios o profesionales que las realizaron se documenten en factura y, como tales, se registren en el libro registro de facturas expedidas.

La situación de los **empresarios o profesionales establecidos en diferentes Estados** es ligeramente distinta. En tal caso, es de suponer que soportarán cuotas de IVA en los Estados en los que se encuentren establecidos, por lo que, de alguna forma, habrá que especificar el régimen de deducción de dichas cuotas. Asumido que, al menos por ahora, la exacción del IVA se realiza de manera individual por cada Estado, lo que de alguna manera habrá que hacer es especificar las operaciones que, por referencia a cada uno de ellos, han de computarse para determinar el régimen de deducciones aplicable en el mismo.

En nuestro país, esta determinación se concreta por la Ley del IVA a través de dos principios, que son los siguientes:

- a) Indicando que para el cálculo de la prorrata no se tendrán en cuenta las operaciones efectuadas desde establecimientos permanentes situados fuera del territorio de aplicación del IVA cuando los costes relativos a las mismas no se soporten por establecimientos permanentes situados dentro del mismo (art. 104.tres.1.º).
- b) Señalando que en ejecuciones de obras y prestaciones de servicios realizadas fuera del territorio de aplicación del IVA, el importe que se computará será el resultante de multiplicar la total contraprestación por el coeficiente obtenido de dividir la parte de coste soportada en su territorio de aplicación por el coste total de la operación, ello sin computar los gastos de personal dependiente de la empresa (art. 104.cinco).

La norma distingue, pues, dos supuestos distintos, que son los siguientes:

- 1.º **Operaciones** efectuadas por completo desde establecimientos permanentes ubicados fuera del territorio de aplicación del impuesto, **que no se computan en ninguna medida**. Por estas operaciones, en tanto que carentes de efecto en el derecho a la deducción del IVA soportado en España, habría que concluir que no procede expedir factura en nuestro país, ya que carecen por completo de efecto en el mismo. De otro modo, probablemente se daría lugar a una extraterritorialidad en la aplicación de la norma completamente fuera de lugar.

Nótese que la interpretación que se propone no es la que se infiere de la letra de la norma, ya que, literalmente, concurren todos los requisitos para, conforme a lo dispuesto por el artículo 2.3 a) del Reglamento de facturación, expedir factura por estas operaciones; pero es la única que nos parece coherente y que, como ya hemos visto, ha sido dispuesta por la DGT llegado el caso de determinar el alcance de la obligación de facturación para operaciones localizadas fuera del territorio de aplicación del impuesto en vigencia de una norma previa cuya dicción era igualmente amplia.

EJEMPLO 10

Una empresa cuya sede se encuentra en Sevilla y se dedica a la fabricación textil dispone de varias divisiones. Cada una de ellas es completamente independiente de las demás. La división de ropa de hogar tiene sus instalaciones en Pakistán, país en el que se encuentra igualmente el centro de diseño y venta para esta línea de producto. La estructura en Pakistán carece de personalidad jurídica propia, constituyendo un establecimiento permanente de la casa central.

Las operaciones efectuadas desde Pakistán son operaciones no sujetas al IVA que, al no dar lugar a costes soportados en el territorio de aplicación del IVA, no han de computarse para la determinación del derecho a la deducción de la empresa que las efectuó. Por estas operaciones tampoco será preceptiva la expedición de factura conforme a la norma española sobre facturación.

- 2.º **Operaciones** efectuadas desde establecimientos permanentes situados fuera del territorio de aplicación del impuesto **para las cuales una parte de sus costes se soportan en el citado territorio**.

Para estos casos, la Ley del IVA dispone que el importe a computar será el resultante de multiplicar la total contraprestación por el coeficiente obtenido de dividir la parte de coste soportada en territorio IVA por el coste total de la operación, sin

computar los gastos de personal. Sin entrar en el detalle de este método de cálculo ni de las operaciones a que se refiere, se puede concluir que para cualquier operación que se entienda realizada fuera del territorio IVA en la que exista una parte de costes que se soporte en territorio IVA, en cuanto habrá un importe a computar en los términos de la prorrata, nacerá la obligación de expedir factura.

Es importante no confundir lo anterior con el hecho de que si la operación que se documenta en factura es una operación no sujeta, lo sea por el total de su importe. A este respecto, no hay ningún matiz o especificación, por lo que, en los términos que después veremos, la operación no sujeta que ha de documentarse conforme a la norma española, lo ha de ser por el total de su importe (véase epígrafe III b); sin perjuicio de que dicha operación, si es el caso, únicamente haya de computarse en los términos de la prorrata de la entidad que la realizó en la parte proporcional que corresponda.

EJEMPLO 11

Una empresa colombiana está estudiando la posibilidad de expandirse por el resto de Sudamérica, para lo cual encarga un estudio de mercado a una empresa establecida en Madrid que tiene asimismo una sucursal en Bogotá. El precio total del estudio es de 60.000 euros. El estudio es ultimado en territorio IVA español, pero hay una parte del mismo que se efectúa desde el establecimiento permanente colombiano. La aplicación de la regla de cálculo que se contiene en el artículo 104.cinco de la Ley del impuesto conduce a que un 60 % del importe del estudio haya de imputarse a costes incurridos en territorio IVA español.

De acuerdo con el artículo 69.uno.1.º de la Ley del IVA, esta operación no ha de considerarse realizada en el territorio de aplicación del impuesto; no obstante, hay una parte de su importe de la operación que sí que ha de tenerse en cuenta para la determinación de la prorrata de la empresa que la realizó. El importe que habrá que computar es el 60 % de 60.000 euros, esto es, 36.000 euros. Este importe habrá de considerarse como correspondiente a operaciones generadoras del derecho a la deducción, ya que la operación descrita es tal que, si se entendiera localizada en el territorio de aplicación del impuesto, sería una operación generadora del derecho a la deducción.

Siendo una operación que incide en la mecánica de liquidación del IVA, será obligatoria la expedición de una factura para su documentación. Esta factura tiene como destinataria a la empresa colombiana, que es quien ha contratado el servicio. Nótese que la factura que habría que expedir lo sería, en buena lógica, por el total del importe cobrado, 60.000 euros, aunque el importe que se compute para el cálculo de la prorrata sea solo de 36.000 euros (el 60 % de 60.000 euros).

Las anteriores consideraciones se referían a empresarios establecidos a la vez en el territorio de aplicación del IVA y en otros territorios. Adicionalmente, hay que analizar el alcance de

la obligación de facturación para las operaciones realizadas por **empresarios o profesionales no establecidos** en el territorio IVA. Para estos supuestos, en la medida en que el empresario o profesional no establecido realice operaciones que no se consideren localizadas en el territorio IVA, ha de entenderse que no tiene obligación de expedir factura alguna en relación con ellas. Tal conclusión únicamente podría suscitar alguna duda para el caso de que este empresario o profesional haya soportado cuotas de IVA en España en relación con cuyo derecho a la deducción haya que tomar en consideración estas operaciones.

Como es sabido, los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, en quienes concurren los requisitos previstos en los artículos 119 y 119 bis de la Ley del IVA, tienen derecho a solicitar la devolución del IVA satisfecho en dicho territorio en la medida en que utilicen los bienes o servicios adquiridos en la realización de operaciones que les originen el derecho a la deducción, determinado este derecho tanto en aplicación de lo dispuesto en la normativa vigente en el Estado miembro en el que estén establecidos como de lo dispuesto en la propia Ley del impuesto, y aplicando a estos efectos las reglas de prorrata especial. Para ese caso particular, la realización por parte de empresarios o profesionales no establecidos en territorio IVA de operaciones que no se consideran sujetas al IVA tiene incidencia en el IVA español; no obstante, llevar esta incidencia a la obligación de expedir factura por estas operaciones probablemente sería una interpretación del artículo 2.1 del Reglamento de facturación exagerada. A la misma conclusión conduce el artículo 2.3 b) del Reglamento de facturación, ya que el prestador del servicio no dispone de ningún lugar fijo de negocios en el territorio de aplicación del impuesto.

La determinación del carácter generador del derecho a la deducción de las operaciones realizadas por el empresario o profesional no establecido habrá de realizarse por cualquier otro medio y verificarse, en su caso, a través de la cooperación administrativa con el Estado en que se encuentre establecido el empresario o profesional concernido.

EJEMPLO 12

Una agencia de publicidad italiana organiza un evento publicitario para un cliente alemán. Uno de los gastos en que incurre es la realización de un evento, en el que se ofrece un servicio de *catering*. El evento tiene lugar en Madrid.

Los servicios prestados por la agencia de publicidad al cliente alemán no están sujetos al IVA español, debiendo tributar en Alemania (art. 44 de la Directiva 2006/112/CE y norma de transposición en Alemania). La agencia de publicidad, que no realiza operación alguna sujeta al IVA español, puede recuperar las cuotas que soporta en territorio español a través del procedimiento de devolución para no establecidos que se regula en el artículo 119 de la Ley del IVA [el *catering* es un servicio distinto, que se localiza donde se realiza materialmente –arts. 55 de la Directiva 2006/112/CE y 70.uno.5.º A.b) de la Ley del IVA–, por lo

.../...

.../...

que la agencia de publicidad soporta el IVA español]. En relación con los servicios publicitarios prestados a su cliente alemán, de los que el *catering* es un *input*, se puede concluir que no tiene obligación de expedir factura conforme a la normativa española, sin perjuicio de las obligaciones formales que deba cumplir en Italia o Alemania.

B. CONTENIDO DE DICHAS FACTURAS CORRESPONDIENTES A OPERACIONES LOCALIZADAS FUERA DEL TERRITORIO DE APLICACIÓN DEL IVA

Determinados los supuestos en los que ha de expedirse factura por operaciones localizadas fuera del territorio de aplicación del impuesto realizadas por empresarios o profesionales con presencia en dicho territorio, el siguiente aspecto que hay que analizar es el de las particularidades que pueden presentar dichas facturas.

Con carácter previo, quizá convenga aclarar que por estas operaciones **en ningún caso** cabe la expedición de una **factura simplificada**, tal y como establece expresamente el artículo 4.4 d) del Reglamento de facturación. Los supuestos en que operaciones no sujetas al IVA hayan de documentarse, no obstante, mediante facturas expedidas conforme a la norma española darán lugar, en todo caso, a «facturas completas», nunca a facturas simplificadas.

Centrados en las referidas facturas completas, de entrada, no hay ninguna indicación especial en cuanto al contenido de las facturas que documentan operaciones realizadas fuera del territorio de aplicación del impuesto, por lo que, en principio, serían exigibles los mismos requisitos que a las facturas correspondientes a operaciones efectuadas dentro del citado territorio. Hay, sin embargo, algunos matices en los que sí que conviene hacer alguna consideración adicional, como son la identificación de los destinatarios de las operaciones, la descripción de estas y la delimitación de su régimen de tributación.

En cuanto a la **identificación de los destinatarios**, el artículo 6.1 c) del Reglamento de facturación no distingue, por lo que no parece que proceda distinguir. En toda factura hay que consignar el nombre y apellidos, razón o denominación social completa tanto del obligado a su expedición como del destinatario de la misma. El único problema que se puede suscitar a estos efectos es el de la obtención y correcta consignación de estos datos, que en operaciones internacionales puede resultar más complejo que en las de ámbito doméstico; no obstante, en ausencia de una norma especial, no parece que haya excepción a la que se pueda apelar.

Un aspecto específico de la identificación de los destinatarios de las operaciones que, en lo que a la gestión del IVA se refiere, es de una importancia especial, es el relativo al **Número de**

Identificación Fiscal o NIF. El artículo 6.1 d) del Reglamento de facturación obliga a consignar el NIF del destinatario, entre otras, en las operaciones cuyo destinatario sea el sujeto pasivo del impuesto correspondiente a las mismas. Esta indicación, que en operaciones internas puede parecer coherente y resultar posible de aplicar, se complica cuando se lleva al contexto de las operaciones internacionales tanto por lo que se refiere a la procedencia de la aplicación del procedimiento de inversión del sujeto pasivo, cuestión de la que nos ocuparemos al final del epígrafe, como por su aplicación por sí misma.

De nuevo, hay que distinguir entre operaciones comunitarias y extracomunitarias.

Dentro de la Comunidad, hay supuestos en los que la inversión del sujeto pasivo, cumplidos ciertos requisitos, es obligatoria –básicamente, las prestaciones de servicios a las que se aplica la regla general de localización y han de entenderse realizadas en un Estado en el que el prestador del servicio no dispone de un establecimiento permanente que intervenga en su realización, supuesto que el destinatario sea empresario o profesional–. Para estas operaciones, que han de consignarse en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, tiene todo el sentido que se disponga del NIF-IVA del cliente y que se consigne en la factura que las documente.

En otros supuestos de operaciones localizadas fuera del territorio de aplicación del impuesto, la aplicación de la inversión del sujeto pasivo depende de la normativa interna, sin que exista norma de armonización, por lo que habrá que hacer un análisis caso a caso. Este análisis, de cualquier modo, es necesario y no solo por la correcta cumplimentación de la factura, sino también por la adecuada tributación de la operación, ya que quien la realice habrá de conocer si ha de repercutir el tributo o no es el caso, siguiéndose de ello el cumplimiento de las obligaciones de documentación.

EJEMPLO 13

La filial española de un grupo multinacional presta servicios de maquila para otra filial del grupo, que es la que se encarga de la distribución del producto dentro de toda Europa. Los servicios se facturan según las líneas de producto. Para una de ellas los servicios prestados durante el mes de marzo del año N tienen un valor de 470.000 euros. La entidad destinataria del servicio, que se encuentra establecida en Francia, suministra su NIF-IVA francés, que es el FR-12345678.

El servicio que se ha descrito habrá de documentarse en una factura expedida conforme a la norma española, ya que se cumplen todos los requisitos para ello. En dicha factura habrá que consignar el NIF-IVA francés de la empresa destinataria de la prestación. Con este mismo dato se consignarán los datos de la operación en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias.

EJEMPLO 14

Otra empresa vecina de la anterior se dedica a fabricar *software*. Uno de sus clientes es una entidad británica que pretende que no le repercuta IVA al considerar aplicable la regla general de localización de las prestaciones de servicios; no obstante, carece de un NIF-IVA atribuido por la Administración tributaria británica.

El problema con el que se encuentra la empresa prestadora del servicio en este caso no solo se refiere a la consignación de los datos necesarios para la elaboración de la factura, sino también a la tributación misma de la operación, ya que, no disponiendo del NIF-IVA del cliente, se puede encontrar con problemas para acreditar la condición de empresario o profesional del mismo, amén de estar impedida para cumplir la obligación de consignación de la operación en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias.

EJEMPLO 15

Una empresa cuya sede se encuentra en Barcelona comercializa moda en varios Estados europeos, uno de los cuales es Alemania. La empresa dispone de un cierto *stock* en este país con el que atiende sus pedidos, pero desconoce si, conforme a la normativa alemana, dicho *stock* le puede conducir a ser considerada como establecida en este país. Tampoco conoce el funcionamiento de la regla de inversión del sujeto pasivo en estas operaciones.

En las entregas que la empresa realiza tendrá que averiguar si opera o no la regla de inversión. Si la respuesta es afirmativa, en la factura, que habrá de expedirse conforme a la norma española, deberá constar el NIF-IVA del cliente.

Para el caso de las operaciones cuyos **destinatarios** son **no comunitarios**, huelga decir que no hay norma de armonización que resulte aplicable, por lo que, más allá de la información que pueda proporcionar el cliente o que pueda recabar el empresario o profesional que realizó la operación, no hay mucha más referencia. Por otra parte, hay que tener en cuenta la escasa, cuando no nula, relevancia que puede tener la indicación en factura del NIF que el destinatario de una operación pueda tener en un Estado no comunitario, con el cual, sin perjuicio de supuestos concretos, y en los términos del acuerdo bilateral correspondiente, si lo hay, no existirá ningún procedimiento de intercambio de información en lo que al IVA se refiere.

En este punto se produce una cierta paradoja, ya que operaciones localizadas fuera del territorio de aplicación del impuesto y, en principio, ajenas a la normativa española, se ven incididas

por esta, que obliga a consignar el NIF-IVA del cliente, incurriendo en una cierta extralimitación territorial, como ya antes expusimos en términos más genéricos. Esta, con todo, no debe extrañar, ya que es el resultado de la interacción entre dos circunstancias, que son la de que, por un lado, la factura ha de expedirse conforme a la norma española y, por otro, la de que lo que se documenta es una operación que ha de considerarse localizada en el territorio de otro Estado comunitario. De esta interacción de normas aplicables resulta la citada obligación, la cual, al menos en el ámbito de la Unión Europea, es coherente con la de hacer constar estas operaciones en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias.

A todo ello hay que añadir la problemática que se puede plantear cuando el destinatario de la operación dispone de **varios números de identificación fiscal** a los efectos del IVA atribuidos por diversas administraciones tributarias, considerando que nada obliga a que sea el del Estado de destino de las operaciones el que haya de utilizarse, aunque parece lo más adecuado, especialmente si se pretende que la información que consta en factura sea coherente con la que se consigne en la antes referida declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias.

Igualmente compleja puede resultar la cuestión del **domicilio** del destinatario, que ha de indicarse igualmente en factura y que, en supuestos en los que se disponga de varios lugares de negocio, debe hacerse constar por referencia al que esté involucrado en la operación si dicha referencia es relevante para la determinación del régimen de tributación correspondiente a la operación. El alcance de la norma y su sentido son claros; en la medida en que el lugar de negocio –sede de actividad o establecimiento permanente– sean determinantes del régimen de tributación de la operación, la información correspondiente ha de constar en factura. Considerando la cantidad de operaciones cuya localización atiende a estos criterios, no parece complicado encontrarle el alcance práctico a esta disposición; no obstante, en su aplicación práctica puede suscitar problemas.

EJEMPLO 16

Una gestoría presta servicios consistentes en la presentación de las declaraciones tributarias de la sucursal española de una empresa alemana. Los servicios son contratados directamente por la sucursal, a través de la persona habilitada para ello. La sucursal cumple todos los requisitos para ser considerada como establecimiento permanente a los efectos del IVA.

Los servicios descritos han de considerarse localizados en el territorio IVA, ya que se prestan al establecimiento permanente que la empresa alemana tiene en el citado territorio. En estas circunstancias, el domicilio que habría de consignarse en las facturas que documenten los servicios prestados por la gestoría es el de la sucursal, ya que es determinante para la localización de los referidos servicios. Lo anterior debería entenderse sin perjuicio de que en la factura se haga constar igualmente el domicilio de la sede social, aunque en concepto de información adicional.

EJEMPLO 17

Una empresa situada en Bilbao entrega, llave en mano, una maquinaria para una empresa francesa. La maquinaria se instala cerca de Marsella, aunque la empresa adquirente tiene su sede en París.

La operación que se ha descrito se localiza en el lugar en el que se produzca la instalación de la maquinaria (supondremos que concurren los requisitos para ello), localización que no depende del domicilio del destinatario. Por esta razón, es indiferente que en la factura que documente la operación se haga constar el domicilio social del cliente en París o la dirección de las instalaciones en la que se entrega la maquinaria.

A este respecto, las dudas más bien han de entenderse referidas a la **información** que proporcione el **cliente** o destinatario, a la forma en la que esta se consigne en factura y la necesaria coherencia de la misma con el resto de documentos correspondientes a la operación.

A estos efectos, pueden ser relevantes los criterios para la vinculación de las prestaciones de servicios a los establecimientos permanentes, que se regulan por el artículo 22 del Reglamento 282/11/UE, de ejecución de la Directiva 2006/112/CE, en los que no abundaremos por razones de brevedad, no sin dejar de recordar que en muchos casos la localización de las operaciones se hace depender del uso que se haga de los servicios, aspecto que puede resultar de difícil apreciación para los proveedores.

Si la información proporcionada por el cliente es coherente con estos criterios, cabe entender que este aspecto de la confección de la factura se podrá considerar cumplido adecuadamente; sin embargo, puede darse el caso de que no sea así, en cuyo caso habrá que asumir las consecuencias del incumplimiento. Huelga decir que dichas consecuencias pueden ir más allá de la mera documentación de las operaciones.

EJEMPLO 18

Una entidad financiera cuya sede se encuentra en Estados Unidos contrata con una empresa establecida en el territorio de aplicación del impuesto la prestación de un determinado servicio de consultoría informática. El cliente comunica como domicilio a efectos de facturación el de la sede, en Estados Unidos, por lo que, en ausencia de otra información, la empresa española factura sus servicios sin adición de cuota alguna de IVA, ya que entiende

.../...

.../...

que sus servicios no están localizados en el territorio de aplicación del impuesto. La entidad financiera, sin embargo, dispone de un lugar fijo de negocios en el territorio de aplicación del impuesto de cuya condición de establecimiento permanente no hay especiales dudas.

Los servicios prestados consisten en la adecuación de los sistemas informáticos de la sucursal española de la entidad a ciertos requerimientos en materia de información sobre activos de los clientes derivados de determinadas modificaciones en la normativa española. En consecuencia, cabe entender que la utilización o explotación efectiva de los servicios tiene lugar en el territorio de aplicación del IVA.

En este caso, se produce una descoordinación entre la tributación efectiva del servicio y la comunicación proporcionada por el cliente a los efectos de su consignación en factura y, en última instancia, de la repercusión del impuesto. En el supuesto de que la entidad española atienda la pretensión del cliente y facture sus servicios sin repercusión del tributo, tendrá que asumir las consecuencias que, en su caso, se puedan producir.

Junto con la información relativa a la identificación de los intervinientes, de la que ya nos hemos ocupado, en este tipo de facturas hay que consignar igualmente cierta información relativa al **tratamiento de las operaciones**, aspecto respecto al cual hay que distinguir entre la descripción de las mismas y la indicación de su régimen de tributación en el IVA.

En principio, toda operación que se documenta en factura ha de describirse adecuadamente. Así resulta del artículo 6.1 f) del Reglamento de facturación.

Ocurre, sin embargo, que para las operaciones no localizadas en el territorio de aplicación del impuesto pero sí en otro Estado comunitario, el apartado 3 del mismo artículo 6 contiene una indicación específica, señalando que en tales casos: «el obligado a expedir la factura podrá omitir la información prevista en las letras f), g) y h) del apartado 1 de este artículo e indicar en su lugar, mediante referencia a la cantidad o al alcance de los bienes o servicios suministrados y su naturaleza, el importe sujeto al impuesto de tales bienes o servicios».

De entrada, parece lo más lógico que en dichas facturas la información relativa a descripción de las operaciones, base imponible, tipo y cuota, se sustituya por una referencia a su naturaleza y la indicación de que se trata de operaciones no sujetas al impuesto por considerarse localizadas fuera de su territorio de aplicación. Sin embargo, lo cierto y verdad es que la norma se expresa de manera un tanto peculiar, ya que la referencia al importe sujeto al impuesto choca cuando se trata, precisamente, de operaciones localizadas fuera de su territorio de aplicación, no sujetas, por tanto, al tributo. Sea como fuere, parece lo más coherente entender esta referencia como relativa al importe de las operaciones efectuadas por empresarios o profesionales actuando como tales, sin perjuicio de que la regla de localización aplicable conduzca a su no sujeción.

EJEMPLO 19

Una editorial española cede a una editorial americana los derechos de autor de una novela para su edición y distribución en todo el mercado americano. La cesión se realiza a cambio de una cantidad fija de 80.000 euros más un variable del 5 % del importe de las ventas obtenidas.

El servicio no está sujeto al impuesto; no obstante, la información que habrá que hacer constar en factura es la descripción del servicio y su contraprestación, sin referencia a tipo o cuota, ya que se trata de una prestación no sujeta a tributación en el territorio de aplicación del impuesto. Lo chocante de la mención que se contiene en el artículo 6.3 del Reglamento de facturación es que la referencia al importe de las operaciones se efectúe citando «el importe sujeto al impuesto», cuando se trata de transacciones, por naturaleza, no sujetas al tributo.

Por otra parte, es curioso que la referencia que acabamos de analizar se limite a operaciones localizadas en otros Estados comunitarios, sin que esté prevista su extensión a las que correspondan ubicar fuera de la Comunidad. Desde el punto de vista del destinatario, puede tener sentido, ya que dentro de la Comunidad la factura expedida por el prestador operará como justificante formal de la operación, función que no se puede extender a negocios extracomunitarios. Sin embargo, analizada la cuestión desde el punto de vista del empresario o profesional que efectúa la operación, no deja de ser chocante que se establezca esta posibilidad para operaciones localizadas en otros Estados comunitarios y no para las que se localizan fuera de la Comunidad. No siendo exigible, por lo que tampoco cabría sancionar su incumplimiento, parece que lo más lógico sería consignar esta información en todas las operaciones no sujetas al IVA por regla de localización, tanto si las mismas han de considerarse efectuadas en el territorio de otro Estado de la Comunidad como si lo han de ser fuera de la misma (nótese que la norma que se comenta es una facultad, no otra cosa).

Tampoco resulta fácil la intelección de dos referencias para estas operaciones cuya presencia y ausencia, respectivamente, en la regulación de la materia en vigor desde el 1 de enero de 2013 no es sencilla de delimitar; se trata de la consideración de las operaciones como no sujetas y la indicación de la procedencia de aplicar la inversión del sujeto pasivo.

La primera de las referencias citadas ha desaparecido de la norma. Desde la citada fecha (1 de enero de 2013) ya no es necesario, cuando se documenta una operación localizada fuera del territorio de aplicación del impuesto, indicar que dicha **operación** ha de considerarse como **no sujeta** al mismo.

Esta modificación responde a una mejor adecuación de la norma interna a la Directiva 2006/112/CE, ya que ni en la redacción resultante de la Directiva 2010/45/UE ni en su redacción previa había ninguna previsión en este sentido.

Efectivamente, el artículo 226.11 de la Directiva 2006/112/CE, que no se ha visto modificado desde la entrada en vigor de la misma, únicamente se refiere, como supuestos específicos en los que hay que proporcionar información adicional en factura, a los casos en los que operan normas de exención o en los que es aplicable la inversión del sujeto pasivo, pero no a situaciones de no sujeción.

En consecuencia, únicamente operaciones exentas o en las que se aplique la inversión del sujeto pasivo serán operaciones en las que haya que incluir, en la factura que las documente, algún tipo de indicación adicional señalando esta circunstancia. Para las operaciones no sujetas por aplicación de las normas de localización, nunca fue necesario, en vigencia de la Directiva 2006/112/CE, hacer ninguna mención expresa ni, desde el 1 de enero de 2013, desde la perspectiva de la norma interna.

Con todo, hay que tener en cuenta que, de la descripción de las operaciones que en todo caso hay que hacer constar en factura, debería obtenerse la información correspondiente a su régimen de tributación, aunque sea somera, régimen de tributación que parece lógico que comprenda una referencia a su no sujeción al impuesto, especialmente cuando lo que se factura es una operación en la que no se repercute cuota alguna de IVA.

Respecto a la necesidad de consignar la procedencia de la aplicación de la regla de **inversión del sujeto pasivo**, el artículo 226.11 bis así obliga a proceder. En este punto, la Directiva 2010/45/UE ha supuesto un cierto cambio, ya que hasta su entrada en vigor, la norma comunitaria trataba conjuntamente los supuestos de exención con los de autoliquidación, señalando que en ambos casos, había que incluir una indicación al respecto en factura. La Directiva 2010/45/UE ha dado lugar a una cierta matización en este sentido, especificando ambas circunstancias por separado y constituyéndolas en requisitos distintos de la facturación. De esta manera, cuando se documenta una operación exenta hay que indicar que así es. Si lo que se plasma es una operación a la que se aplica la inversión del sujeto pasivo, es preceptivo igualmente hacer constar la expresión «inversión del sujeto pasivo».

No parece, pues, que haya reproche que hacer a la norma interna. Lo que es más chocante es que una factura que se expide conforme a la norma española, y así lo establecen claramente tanto el artículo 219 bis.2 a) de la Directiva 2006/112/CE como el 2.3 b) del Reglamento sobre obligaciones de facturación, en los términos que ya hemos analizado, deba contener una indicación que, en relación con operaciones localizadas fuera del territorio de aplicación del impuesto, no puede concretarse si no es en atención a la norma correspondiente al Estado en el que la citada operación deba considerarse efectuada.

En operaciones no localizadas en el territorio de aplicación del impuesto pero sí en otros Estados comunitarios, la Directiva 2006/112/CE puede ayudar en la labor de concreción de si se aplica o no la inversión del sujeto pasivo, aunque no siempre, ya que hay ciertos elementos de desarmonización en este ámbito; sin embargo, en ámbitos no comunitarios se carece de cualquier

elemento de ayuda a estos efectos, por lo que su aplicación práctica puede resultar enormemente dificultosa, cuando no imposible.

EJEMPLO 20

Una agencia de publicidad con sede en Madrid presta servicios, respectivamente, a dos clientes establecidos en Alemania y en Japón. Ambos servicios se localizan en los países de establecimiento de sus destinatarios.

En el primero de los casos, el servicio se localiza en Alemania y es aplicable la regla de inversión del sujeto pasivo, tal y como resulta del artículo 196 de la Directiva 2006/112/CE en relación con su artículo 44. No parece que en este supuesto haya grandes problemas en el cumplimiento de esta obligación.

El segundo supuesto que se ha presentado es más complejo, ya que, supuesto que el servicio haya de considerarse prestado en Japón, extremo que habría que concretar conforme a la normativa japonesa, no existe ninguna norma a la que se pueda referir la posible aplicación de la inversión del sujeto pasivo. En tal caso, y sin perjuicio de que el prestador del servicio pueda hacer otras averiguaciones acerca del tratamiento de la operación en Japón, el cumplimiento de esta obligación puede resultar complejo.

C. EN PARTICULAR, EL RÉGIMEN APLICABLE EN LA DOCUMENTACIÓN DE LAS OPERACIONES FINANCIERAS O DE SEGUROS

El esquema de reparto de competencias normativas y de obligación de documentación de las operaciones que hemos analizado con anterioridad se completa con una regulación específica de las operaciones financieras y de seguros. Dicha regulación se establece por el artículo 3.2 del nuevo Reglamento de facturación. En este caso, la norma va más allá, ya que no se limita a señalar los supuestos en los que, por razones de territorialidad, hay que expedir factura o no, sino que releva de la obligación de facturación a determinadas operaciones localizadas en el territorio de aplicación del impuesto. A todo ello hay que añadirle la posibilidad de cumplir esta obligación a través de la expedición de documentos específicos.

El antecedente de esta normativa se encuentra en el artículo 220.2 de la Directiva 2006/112/CE, el cual, en su redacción aplicable desde el 1 de enero de 2013 dispone que: «no se exigirá la expedición de una factura por las prestaciones de servicios exentos de conformidad con el artículo 135, apartado 1, letras a) a g)», preceptos estos que constituyen el amparo comunitario de las exenciones que, para operaciones financieras y de seguros, se establecen en los ordinales 16.º

y 18.º del artículo 20.uno de la Ley del IVA. Adicionalmente, el artículo 221.2 de la Directiva permite a los Estados comunitarios exigir la expedición de factura para estas operaciones cuando se localizan en su territorio o fuera de la Comunidad. Respecto a las operaciones financieras o de seguros sujetas y no exentas no se dispone tratamiento específico alguno en la Directiva.

De acuerdo con el artículo 3.2 del Reglamento de facturación, se exime de la obligación de expedir factura a las **operaciones exentas** que se contemplan como tales en la Ley del IVA, artículo 20.uno.16.º –seguros y relacionadas– y 20.uno.18.º, letras a) a n) –operaciones financieras, con excepción de los servicios prestados por fedatarios públicos, excluidos de la excepción–.

Quedan excluidas de la excepción a la obligación de expedir factura, debiendo, por tanto, expedirse factura, las operaciones financieras o de seguros que cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que se entiendan localizadas en el territorio de aplicación del impuesto o en el de cualquier otro Estado de la Unión Europea.
- b) Que sean operaciones sujetas y no exentas.

En lo que se refiere a **operaciones** que hayan de considerarse **localizadas en el territorio de aplicación del impuesto**, no parece que este requisito haya de suscitar especiales dudas. En operaciones financieras o de seguros sujetas pero exentas conforme a las disposiciones que antes se citaron no es necesario expedir factura. Otras operaciones financieras o relativas al sector asegurador que hayan de considerarse fuera del ámbito de las exenciones habrían de documentarse en factura, completa o simplificada.

En lo que concierne a operaciones localizadas en **otros Estados comunitarios**, la obligación de expedición de factura debería entenderse referida a operaciones que, localizadas en los mismos, hayan de calificarse como sujetas y no exentas, cabe suponer que conforme a su normativa de aplicación.

De este modo, operaciones financieras o de seguros localizadas en la Comunidad y exentas, quedan eximidas de la obligación de expedir factura. El resto, esto es, las localizadas dentro de la Comunidad y no exentas, han de documentarse mediante factura.

En los supuestos más habituales, la aplicación efectiva de estas disposiciones no parece especialmente dificultosa; sin embargo, hay otros en los que las normativas e interpretaciones de los Estados comunitarios presentan divergencias, lo que podría suscitar dudas importantes.

En este caso, se vuelve a suscitar la cuestión de si la norma conforme a la cual ha de determinarse el régimen tributario correspondiente a la operación es la española o la del Estado del cliente, esto es, la de localización de la operación. Resultando de aplicación la primera, esto es, la española, se podría defender que el régimen de exención o no de la operación que se trata de documentar debería concretarse conforme a la norma española, sin perjuicio de que en el Estado de destino y posible localización de la operación el régimen sea distinto. Tampoco con ello se acaban los problemas, como veremos.

EJEMPLO 21

Una entidad financiera española presta servicios de gestión discrecional de carteras a un cliente empresario o profesional ubicado en otro Estado de la Comunidad. La entidad prestadora del servicio considera dichos servicios fuera del ámbito de la exención, tal y como resulta de la doctrina administrativa nacional aplicable desde principios de 2013. Sin embargo, en el Estado en el que han de considerarse localizadas las operaciones, opera la exención, de acuerdo con la aproximación de sus autoridades fiscales.

La entidad española habrá de documentar las operaciones en factura, aunque sin proceder a repercutir el tributo, ya que, por regla de localización, el servicio habrá de considerarse prestado en el Estado de establecimiento del cliente, todo ello sin perjuicio del tratamiento que se le dé a la operación en dicho Estado.

En el ejemplo anterior hemos ilustrado el problema que se plantea como consecuencia de la vinculación de la obligación de expedir factura por estas operaciones a la exención o no de las mismas, vinculación que en operaciones que involucran a dos jurisdicciones fiscales distintas puede suscitar dudas importantes. El resultado del anterior supuesto era la expedición de factura por la operación, lo cual, de suyo, no ha de suponer mayores problemas; sin embargo, también se puede dar el caso contrario.

EJEMPLO 22

Una entidad financiera establecida en el territorio de aplicación del impuesto presta servicios de *outsourcing* de funciones a un cliente empresario o profesional establecido en otro Estado comunitario. La entidad prestadora del servicio entiende que el mismo se encuentra exento de tributación, ya que cumple los requisitos que establece la doctrina administrativa interna para ello. En consecuencia, se abstiene de expedir factura por el mismo.

En el Estado del prestatario del servicio, la doctrina administrativa es mucho más exigente que en España, por lo que el servicio ha de considerarse sujeto y no exento.

La disfunción que se ha generado en este caso consiste en que el cliente o destinatario del servicio, que habrá de autoliquidar el impuesto, va a carecer de una factura en la que se documente la operación. En la hipótesis de que este fuera el justificante que las autoridades fiscales locales le exigieran para la deducción del IVA correspondiente a la operación, esta falta de expedición de factura supondría un problema para dicho cliente.

Por último, hemos de referirnos a las **operaciones financieras o de seguros extracomunitarias**, respecto a las cuales habría que distinguir entre operaciones exentas y operaciones no exentas.

Para las primeras, probablemente hay que concluir que se trata de operaciones que no han de documentarse en factura, aunque generen derecho a la deducción, habida cuenta de la generalidad de la primera frase del artículo 3.2 del Reglamento de facturación. Por el contrario, operaciones financieras o de seguros excluidas de la exención localizadas fuera de la Comunidad habrían de dar lugar a la expedición de una factura. En este punto, quizá es más clara la norma comunitaria, que limita la excepción a la obligación de facturación a las operaciones financieras o de seguros exentas, sin que sea necesario el juego de la excepción al que acude la norma interna.

De otra parte, hay que señalar que la norma que se ha expuesto no tiene excepciones, ni siquiera en caso de que el cliente o **destinatario** de la operación sea un **empresario o profesional** que actúa en el desarrollo de su actividad. Nótese que el inciso inicial del precepto no hace distinción, por lo que tampoco parece que proceda hacerla en su aplicación.

Cuestión distinta es, una vez determinadas las operaciones por las que ha de expedirse factura y aquellas otras por las que no, la forma en la que ha de cumplirse esta obligación. A estos efectos, hay que hacer referencia a la disposición transitoria primera.³ del Real Decreto 1619/2012, conforme a la cual las autorizaciones concedidas al amparo del Reglamento de facturación aprobado por el Real Decreto 1496/2003 para la emisión de facturas que obligaran a consignar en los documentos expedidos a su amparo la fecha de expedición, la identidad del obligado a su expedición, la identificación del tipo de bienes entregados o de servicios prestados y la cuota tributaria o los datos que permitan calcularla, mantendrán su vigencia mientras no se revoquen expresamente. Estas autorizaciones, que eran las que amparaban la validez de los extractos bancarios, mantienen, pues, su vigencia a pesar de la entrada en vigor del Real Decreto 1619/2012.

Nótese que estos documentos únicamente serán de expedición preceptiva en los supuestos antes descritos, esto es, cuando se trate de operaciones financieras o de seguros que hayan de documentarse obligatoriamente en factura, no así en otro caso.

IV. LA JUSTIFICACIÓN DEL DERECHO A LA DEDUCCIÓN EN OPERACIONES SUJETAS AL IVA EFECTUADAS POR EMPRESARIOS O PROFESIONALES NO ESTABLECIDOS EN EL TERRITORIO DE APLICACIÓN DEL IMPUESTO

El supuesto inverso al analizado en los epígrafes anteriores es el de las operaciones sujetas al IVA por aplicación de las reglas de localización del mismo y realizadas por empresarios o profesionales no establecidos en su territorio de aplicación. En estos casos, y a salvo de la hipótesis de que se hubiera otorgado un acuerdo de autofacturación, el análisis ha de referirse al justificante del derecho a la deducción del que ha de disponerse y las vicisitudes de este.

A. OBLIGACIÓN DE EXPEDICIÓN DE FACTURA EN ESTOS CASOS

El primer aspecto que hay que analizar a este respecto es el alcance de la obligación de expedición de factura en estas operaciones, esto es, si resulta necesario expedir factura por ellas, para lo cual es necesario distinguir en función de la condición del destinatario de la operación.

Si el citado **destinatario no** es un **empresario o profesional** que actúa como tal, no se aplica la inversión del sujeto pasivo. Consecuencia de ello, el empresario o profesional no establecido que realizó la entrega de bienes o prestación de servicios habrá de cumplir el conjunto de obligaciones que se establecen en el artículo 164 de la citada Ley y, en particular, la de repercutir e ingresar el tributo. A la misma conclusión habría que llegar si el citado destinatario es una persona jurídica que haya suministrado su NIF-IVA en los casos señalados en el artículo 84.uno.3.º de la Ley del IVA. El empresario o profesional que efectúe la operación habrá de expedir factura, completa o simplificada, considerando asimismo que es únicamente a través de dicha expedición como puede efectuar la repercusión de su importe a los destinatarios de las operaciones.

EJEMPLO 23

Un promotor de conciertos cuya sede de actividad se encuentra en Milán arrienda una plaza de toros en territorio IVA y contrata un conocido grupo internacional para que dé un concierto.

Suponiendo que el total de sus clientes sean particulares, los servicios prestados por este empresario o profesional a los asistentes al concierto se encuentran sujetos al IVA [Ley del IVA, art. 70.uno.7.º c)]. En consecuencia, el promotor habrá de repercutir el IVA con las entradas al concierto (supondremos que no se trata de una entidad de carácter social) y expedirle a cada uno de ellos la correspondiente factura, que podrá ser simplificada en la hipótesis de que la contraprestación sea inferior a 400 euros.

Puede ocurrir que el **destinatario** de la transacción sea **empresario o profesional** y actúe como tal. De ser este el caso, con carácter general será de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo, por lo que será el empresario o profesional destinatario de la operación quien habrá de liquidar e ingresar el tributo, así como proceder a su deducción, en su caso.

En lo que a documentación de las operaciones se refiere, habría que determinar si la facturación de la operación ha de realizarse conforme a la normativa del Estado en el que se localice la operación o en el que se encuentre establecido el empresario o profesional que la realizó. Supuesto que no exista ningún acuerdo para la expedición de la factura por el destinatario de la operación, la normativa conforme a la cual habrá de documentarse esta operación es la del Estado del prestador, lo cual tiene dos implicaciones:

- a) Que las normas específicas conforme a las cuales habrá de expedirse dicha factura serán las de dicho Estado, el del prestador.
- b) Que el empresario o profesional que realice la operación no tendrá ninguna obligación tributaria en Estado de su cliente.

EJEMPLO 24

Una empresa con sede en Málaga contrata los servicios de una agencia de publicidad con sede en Milán para introducir sus productos en el mercado italiano. La agencia de publicidad, que no se encuentra establecida más que en Italia, cobra 50.000 euros por sus servicios.

La operación que se ha descrito constituye una prestación de servicios sujeta al IVA conforme al artículo 69.uno.1.º de la Ley del IVA, siendo sujeto pasivo del tributo el empresario destinatario por inversión del sujeto pasivo. La agencia italiana ha de remitirle una factura sin repercusión del tributo. Esta factura habrá de expedirse conforme a la normativa italiana, sin que el empresario o profesional que la realizó tenga ninguna obligación de facturación conforme a la normativa española.

Adicionalmente, hay que tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 5.cuatro de la Ley del IVA, conforme al cual también hay que calificar como empresarios o profesionales, a los efectos de la localización de las operaciones, a los **empresarios o profesionales mixtos** y a las **entidades con personalidad jurídica que dispongan de un NIF-IVA**. Esta atribución del estatuto de empresario o profesional, sin embargo, lo es exclusivamente en cuanto a la localización de las operaciones, no respecto a la determinación de los sujetos pasivos de las operaciones. Por tanto, esta atribución ha de reconducirse a los supuestos que se enuncian a continuación.

Supuesto que en ambos casos opera la inversión del sujeto pasivo como en el caso de empresarios o profesionales que, actuando como tales, adquieren bienes o servicios, y el artículo 84.uno.2.º de la Ley del IVA da pie para ello, habría que concluir que las consideraciones que hemos expuesto con anterioridad operan en igualdad de condiciones.

B. JUSTIFICACIÓN DEL DERECHO A LA DEDUCCIÓN. EN PARTICULAR, LA SUPRESIÓN DE LA AUTOFACTURA

El último aspecto que analizaremos es el alcance que ha de darse a la obligación de expedición de factura que se ha analizado para operaciones realizadas por no establecidos en las que opere la inversión del sujeto pasivo, ello al hilo de la supresión de la obligación de expedición de autofactura operada el 1 de enero de 2011.

La evaluación de esta modificación normativa, en una primera aproximación, no parece especialmente compleja, ya que implica, siempre desde este enfoque reduccionista, que ya no es necesario añadir, al documento remitido por el proveedor, un documento adicional expedido conforme a la normativa española. La falta de dicho documento –la autofactura– tampoco habilita ya la denegación del derecho a la deducción, como era práctica relativamente habitual en las actuaciones administrativas, si bien la judicatura ya se había encargado de señalar su improcedencia. La cuestión, como también es costumbre que ocurra, es algo más compleja de lo que aparenta.

El artículo 97.uno.4.º de la Ley del IVA condiciona el ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas soportadas o satisfechas en los supuestos de inversión del sujeto pasivo a que se disponga de alguno de los documentos a que se hace referencia en el mismo precepto, que son el justificante contable para el caso de las operaciones extracomunitarias y la factura original para el de las comunitarias (entiéndase por tales las realizadas, respectivamente, por empresarios o profesionales establecidos fuera de la Comunidad o dentro de ella).

Supuesto que se disponga de dicho documento y el mismo satisfaga las exigencias que correspondan en cada caso, no parece que deban existir especiales dudas en cuanto al citado ejercicio del derecho a la deducción. Si se cumplen los demás requisitos al respecto, la deducción se podrá practicar de manera inmediata, por lo que la adquisición de bienes o servicios correspondiente no tendrá coste, en términos de IVA, para el empresario o profesional destinatario de la misma. Únicamente dejará de ser así en caso de que, en relación con dichas cuotas, existiera alguna restricción en cuanto al derecho a la deducción.

La primera duda que planteamos se refiere a lo que puede ocurrir en caso de que el **justificante** formal del que se disponga **no** se considere **ajustado a derecho** o incluso se carezca de él.

De entrada, se podría considerar que en semejante situación no cabe el derecho a la deducción, al carecer del documento al que la Ley del IVA atribuye la función de justificante formal del derecho a la deducción. Esta problemática, sin embargo, ha de analizarse con algo más de cuidado.

Como es sabido, hay varios pronunciamientos del Tribunal Supremo sobre esta cuestión de fecha más o menos reciente. Por todas ellas, tomaremos la Sentencia de 28 de septiembre de 2010, recurso de casación 549/2006 (NFJ040725), cuyo Fundamento de Derecho Quinto dispone lo siguiente:

«(...) En realidad, como hemos dicho en la sentencia de 12 de noviembre de 2009 (casación 1398/2004), con decisiones como la de la sentencia de 25 de marzo de 2009, en la que rechazábamos de forma rotunda que pueda negarse el derecho a la deducción en los supuestos de inversión del sujeto pasivo por el mero incumplimiento de las obligaciones formales, no hacíamos otra cosa que recoger la doctrina sentada por el propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 8 de mayo de 2008 (asunto Ecotrade SpA, asuntos acumulados C-95/07 y C-96/07) parágrafos 56 a 73.

Estas mismas consideraciones han sido reiteradas en la sentencia de 10 de mayo de 2010 (Casación 1454/2005), que ha concluido que **cuando al amparo del ar-**

título 18.1 d) de la Sexta Directiva los Estados miembros establezcan formalidades relativas al ejercicio del derecho a deducir en casos de autoliquidación, la vulneración de aquellas por parte del sujeto pasivo no puede privarle de su derecho a deducir. El principio de neutralidad fiscal exige que se conceda la deducción de las cuotas soportadas si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales.

(...).»

La sentencia, que se extiende a otras consideraciones, como pueden ser el devengo, y consiguiente nacimiento del derecho a la deducción, del IVA en operaciones asimiladas a la importación y, más en general, en supuestos de autoliquidación, el derecho a la regularización completa por parte del contribuyente o la liquidación de intereses de demora, es contundente en lo que a obligaciones formales a inversión del sujeto pasivo se refiere; es claro, a los ojos del Alto Tribunal español, que la **carencia de la autofactura**, cuando esta era obligatoria, no supone más que el incumplimiento de un requisito formal, el cual, como tal, no puede impedir el ejercicio de un derecho material, como es el derecho a la deducción. Existiendo varias sentencias al respecto, como se cita en los párrafos que se han transcrito, no parece que la cuestión pueda considerarse controvertida.

A esta cuestión se ha referido también la **jurisprudencia comunitaria** o de la Unión, como ya anunciaba nuestro Tribunal Supremo. La primera de las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, TJUE en lo sucesivo, sobre el particular es la de 1 de abril de 2004, asunto C-90/02 (NFJ016128), Bockemuhl. Amén de otros aspectos, relativas al caso específico, la cuestión prejudicial tenía por objeto dilucidar si, en un supuesto de inversión del sujeto pasivo, el derecho a deducción solo podía ejercerse si dicho sujeto pasivo poseía una factura expedida conforme a los artículos 217 y siguientes de la Directiva 2006/112/CE, equivalentes al 22.3 de la 77/388/CEE, Sexta Directiva. Las conclusiones del TJUE, ya en 2004, fueron las siguientes:

«51. (...) Cuando **la administración tributaria dispone de los datos necesarios** para determinar que el sujeto pasivo es deudor del IVA, en su condición de destinatario de los servicios de que se trate, **no puede imponer**, respecto al derecho de dicho sujeto pasivo de deducir el IVA, **requisitos suplementarios** que puedan tener como efecto la imposibilidad absoluta de ejercer tal derecho.

52. Por tanto, cuando un sujeto pasivo, por su condición de destinatario de servicios, es designado deudor del IVA correspondiente a tales servicios, la administración tributaria no puede exigir como requisito suplementario del derecho a deducción que esté en posesión de una factura emitida conforme al artículo 22, apartado 3, de la Sexta Directiva. En efecto, tal exigencia daría lugar, por una parte, a que un sujeto pasivo sea deudor del IVA por su condición de destinatario de los servicios, corriendo el riesgo, por otra parte, de no poder deducir este impuesto.»

La Sentencia de 8 de mayo de 2008, recaída en los asuntos acumulados C-95/07 y C-96/07 (NFJ028276), Ecotrade, insiste en las anteriores consideraciones, aunque añade otras, relativas a

la regularización de estas situaciones, que pueden ser relevantes. En este caso, además de la falta de ingreso del impuesto correspondiente a determinadas operaciones que habían de considerarse localizadas en Italia, la empresa destinataria, Ecotrade, había incurrido en determinados incumplimientos formales. El TJUE, además de insistir en las anteriores consideraciones, relativas a la información a disposición de la Administración y la improcedencia de exigir ulteriores requisitos que puedan hacer imposible el ejercicio del derecho a la deducción (apdo. 64), dispuso lo siguiente:

«67. (...) una práctica de rectificación y de recaudación, como la controvertida en los asuntos principales, que sanciona la inobservancia por el sujeto pasivo de obligaciones de contabilidad y de declaración con la **denegación del derecho a deducir** va manifiestamente más allá de lo necesario para lograr el objetivo de asegurar la correcta ejecución de tales obligaciones en el sentido del artículo 22, apartado 7, de la Sexta Directiva, siendo así que el Derecho comunitario no impide que los Estados miembros impongan, en su caso, una **multa o una sanción** pecuniaria proporcionada a la gravedad de la infracción a fin de castigar la vulneración de dichas obligaciones.»

Llegamos a la Sentencia de 30 de septiembre de 2010, asunto C-392/09 (NFJ040125), Uszodaépitó, que es la última en la que el TJUE se ha pronunciado sobre este particular ya de un modo que cabe calificar como concluyente, indicando lo siguiente:

«43. (...) no se discute que, en el momento en que la autoridad tributaria negó a la demandante en el litigio principal el derecho de deducir el IVA, dicha autoridad disponía, sobre la base de la declaración tributaria correspondiente al ejercicio 2007 y de la declaración de 14 de febrero de 2008, de toda la información necesaria para determinar que la demandante en el litigio principal, en cuanto destinataria de los trabajos de construcción llevados a cabo por sus subcontratistas, estaba sujeta a IVA.

45. Habida cuenta de la jurisprudencia citada en los apartados 39 y 40 de la presente sentencia, procede considerar que los artículos 167, 168 y 178, de la Directiva 2006/112, se oponen a la imposición de formalidades como las controvertidas en el litigio principal.»

El contenido de la sentencia, en los apartados que se han reproducido, es contundente: concurriendo los requisitos materiales en cuanto al derecho a la deducción y disponiendo la administración tributaria de todos los datos necesarios al respecto, el IVA autoliquidado por los trabajos de construcción efectuados por los subcontratistas era deducible para la entidad.

Es importante insistir en que el supuesto controvertido era un supuesto en el que se aplicaba la inversión del sujeto pasivo, por lo que la cuota que se pretendía deducir era una cuota que el mismo empresario o profesional estaba obligado a ingresar en tanto que deudor del impuesto o sujeto pasivo. Probablemente, esta es la referencia que se quiere hacer en el inciso final del apartado 43 de la sentencia. En estos términos, concurriendo en una misma persona o entidad las condiciones de obligado al ingreso del tributo y titular del derecho a su deducción, es comprensible la conclusión del TJUE.

En el análisis de este argumento, probablemente hay que distinguir entre operaciones en las que opera **el instituto de la repercusión**, del cual la factura actúa como soporte documental, y aquellas otras en las que se aplica la mal llamada autorrepercusión, en la cual parece que el empresario o profesional se traslada a sí mismo la carga del tributo, que se soportaba hasta el 31 de diciembre de 2010 en la autofactura. En esta distinción habría que basar la función que, en uno y otro caso, se podía asignar al referido documento.

En los supuestos de funcionamiento ordinario del impuesto, es evidente que la factura surte, respecto del mecanismo de la repercusión, una doble función. Es el instrumento en el que se soporta la misma, esto es, la traslación de la cuota del IVA por parte del empresario o profesional que efectúa la entrega de bienes o prestación de servicios a su destinatario. Esta cuota, que será deducible para quien la soporta si a su vez es empresario o profesional, se controla en sede de quien realizó la operación a través de la anotación del documento que le sirvió de soporte en el libro registro de facturas expedidas. De este modo, cuotas que son deducibles para unos empresarios o profesionales –los proveedores– son susceptibles de control para otros –sus clientes– y el nexo de dicho control viene dado por la factura que los vincula.

Cuando se aplica la inversión del sujeto pasivo, la cuota deducible para el empresario o profesional que es sujeto pasivo por inversión es ingresada por él mismo, por lo que ya no es necesario acudir a ningún vínculo documental entre ellos. Desde este punto de vista, tiene sentido que el Tribunal Supremo haya desvirtuado la función que correspondía al justificante documental al que se refería la norma como vehículo de la misma, esto es, a la autofactura. Coincidiendo en una misma persona las figuras de obligado al ingreso del impuesto y de titular del derecho a su deducción, no resulta tan importante disponer de un documento que los vincule, como es la factura en el resto de los casos. Hemos visto igualmente que el TJUE ha abundado en estas mismas consideraciones, a las cuales se refiere nuestra judicatura.

Esta consideración suscita la duda de la relevancia que habría de darse en la actualidad a los **documentos que se citan por el artículo 97.uno.4.º de la Ley del IVA**, que son la factura expedida por el empresario o profesional que realizó la operación en caso de que se encuentre establecido en la Comunidad o el justificante contable en otro caso, con el requisito añadido de que, en el primer supuesto, la factura ha de cumplir los requisitos que establece, para toda la Comunidad, el artículo 226 de la Directiva 2006/112/CE.

Con estos antecedentes, es **dudoso**, especialmente en los casos en que no resulte controvertida la existencia misma de la operación, si el hecho de que el justificante de la misma adolezca de algún error deberá conducir a la denegación del derecho a la deducción. Una entrega de bienes o prestación de servicios cuya realidad es pacífica y que, como tal, se acredita documentalmente, dando lugar a la obligación de ingreso de la cuota de IVA correspondiente por aplicación de la inversión del sujeto pasivo, no debería ver comprometido su derecho a la deducción si la factura, o justificante alternativo, expedido por el empresario o profesional que la efectuó, presenta algún error.

Es importante señalar que se trata de supuestos en los que las cuotas cuya obligación de ingreso nadie discute, pueden ver comprometido su derecho a la deducción como consecuencia de las carencias de ciertos documentos a cuya disposición se condiciona el ejercicio del citado derecho. En tal caso, se podría dar la circunstancia de que, a pesar de venir obligado el ingreso como consecuencia de la concurrencia de todos los elementos necesarios para ello, no fuera deducible el IVA así ingresado, lo cual está fuera de toda lógica, como señala el mismo TJUE en la sentencia Bockemuhl –el inciso final del apartado 52–.

Habida cuenta de las dificultades a las que se pueden enfrentar los empresarios o profesionales que resulten sujetos pasivos por inversión para la obtención de los justificantes correspondientes de su derecho a la deducción, una alternativa interesante sería la **expedición por ellos de autofacturas** en términos equivalentes a los que se establecían por la Ley del IVA hasta 31 de diciembre de 2010. Con ser una posibilidad interesante, es de ver que carece de soporte en nuestra normativa, al menos en tanto que justificante del derecho a la deducción.

Las anteriores consideraciones se han hecho partiendo de una premisa importante; el procedimiento que prevé la norma para la **resolución de discrepancias** en materia de facturación, que es la vía económico-administrativa, no parece especialmente operativa en estos supuestos, en los que una de las partes es ajena al territorio de aplicación del impuesto, sin perjuicio de que, llegado el momento, disponer de una resolución evacuada por un Tribunal con competencia para dirimir sobre la cuestión pueda resultar conveniente.

Finalmente, hay que hacer referencia al régimen de **sanciones** establecido a estos efectos. Sin ánimo de entrar a dilucidar el alcance de la infracción que se tipifica en el artículo 170.dos.4.º de la Ley del IVA, tampoco está de más recordar su existencia, aunque tenga un alcance discutido. En este caso, la principal duda vendría dada por la aplicación de la misma en caso de que la discusión tenga su origen en una indebida documentación de las operaciones, defecto de documentación al que, como ya hemos visto, la judicatura tanto nacional como comunitaria resta efectos cuando se trata de este tipo de operaciones.