

## CUESTIONES A DEBATE...

(Ponencia del Curso de Perfeccionamiento y Actualización Tributaria)

### FACTURACIÓN: IMPLICACIONES FISCALES

GABINETE JURÍDICO DEL CEF

#### **Extracto:**

¿CUÁLES son los requisitos mínimos que ha de cumplir una factura? ¿Es obligatoria la firma de las mismas? ¿Puedo emitir tickets? ¿Debo emitir factura por una provisión de fondos recibida? ¿Tengo que incluir IVA en las facturas emitidas a mis clientes comunitarios?... No son pocas las dudas que nos surgen cuando nos enfrentamos a cuestiones relativas a obligaciones de facturación. Es por ello que el Curso de Perfeccionamiento y Actualización Tributaria que se imparte en el CEF ha dedicado una de las primeras ponencias de este nuevo curso académico al estudio de la obligación formal de facturación.

El presente artículo, resumen de la conferencia que tuvo lugar el día 28 de octubre de 2010, pretende dar respuesta a los problemas, cuestiones y dudas más frecuentes que nos pueden surgir respecto a la obligación de expedir, entregar y conservar justificantes de las operaciones realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

**Palabras clave:** facturas, documentos sustitutivos, requisitos formales y régimen sancionador.

## ISSUES TO DEBATE...

(Lecture of the CEF Course on Tax Update and Improvement)

### BILLING, TAX IMPLICATIONS

GABINETE JURÍDICO DEL CEF

#### **Abstract:**

**WHAT** are the minimum requirements being served by an invoice? Is it mandatory signing them? Can I issue tickets? Should I issue an invoice for received funding? Do I have to include VAT on invoices issued to my customers in the Community? There are some doubts that arise when we face our issues relating to billing requirements. That is why the training course and Tax Update taught in the CEF, has devoted one of the first papers of this new academic year to research the formal obligation of billing.

This article summarizes the conference that took place on October 28, 2010. It seeks to respond to problems most common issues and concerns that we may encounter regarding the obligation to issue, deliver and maintain evidence of transactions made in the development of a business or professional activity.

**Keywords:** substitute documents, formal requirements and penalty scheme.

# Sumario

1. Normativa aplicable.
2. Facturas. Normas generales. El reglamento de facturación (RD 1496/2003).
3. Casos particulares.
4. Documentos sustitutivos de las facturas: tickets.
5. Otros documentos justificativos.
6. Rectificación de facturas. Facturas negativas.
7. Conservación. Prescripción. Exhibición.
8. Régimen sancionador del deber de facturación.

## 1. NORMATIVA APLICABLE

### ¿Cuál es la normativa aplicable a la obligación de expedir y entregar factura?

Por una parte, como **fundamento legal** de la obligación de facturación cabe destacar:

- Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre, modificada por la Directiva 2010/45/UE, de 13 de julio.
- Artículo 164.Uno.3 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).

Por otra, cabe citar como **normativa básica** el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, que aprueba el reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, modificado por el Real Decreto 87/2005, de 31 de enero (en lo que se refiere a la expedición de facturas o documentos sustitutivos rectificativos).

Y por último, hay que hacer mención, en cuanto al tratamiento de la **factura electrónica**, a:

- Orden Ministerial de 10 de abril de 2007, por la que se regula la emisión de facturas a través de sistemas de facturación telemática.
- Resolución 2/2003, de 14 de febrero, sobre determinados aspectos relacionados con la facturación telemática.
- Resolución de 24 de octubre de 2007 sobre procedimiento para la homologación de *software* de digitalización contemplado en la Orden de 10 de abril de 2007.

## 2. FACTURAS. NORMAS GENERALES. EL REGLAMENTO DE FACTURACIÓN (RD 1496/2003)

### ¿Quién está obligado a emitir factura?

El reglamento de facturación regula una obligación genérica, en la cual se establece que todos los empresarios y profesionales, sean o no sujetos pasivos del IVA, están obligados a documentar sus operaciones mediante factura u otros justificantes. Asimismo, establece la obligación de documentar

las operaciones en facturas y otros justificantes a otras personas y entidades que no tengan la condición de empresario o profesional.

En concreto, a efectos del IVA, ¿quiénes están obligados a expedir y entregar facturas? Los empresarios o profesionales a efectos del IVA están obligados a expedir factura por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen, ya sean éstas:

1. Sujetas y no exentas. Operaciones gravadas con IVA.
2. Sujetas y exentas. Operaciones exentas de IVA.
3. No sujetas. En este caso, es imprescindible hacer una matización. No se refiere a las operaciones «no sujetas» del artículo 7 de la Ley del IVA, como en principio se podría pensar, sino a aquellas en las que el lugar de realización del hecho imponible no se produce en el territorio de aplicación del impuesto (TAI).

#### SUPUESTO

Un despacho de arquitectura es contratado para efectuar un proyecto de un edificio en Manhattan. ¿Estaría obligado el despacho a emitir factura? Por aplicación de las reglas del lugar de realización reguladas en los artículos 69 y 70 de la Ley del IVA, el servicio se entenderá prestado fuera del TAI, puesto que el inmueble se encuentra ubicado en Manhattan. Con base en ello, y al calificarse como una operación no sujeta, el despacho se hallaría en la obligación de emitir factura cumpliendo todos y cada uno de los requisitos exigidos por el Reglamento de facturación.

**¿Y a efectos del IRPF?** Están obligados a expedir y entregar factura quienes realicen actividades económicas cuando determinen su rendimiento en régimen de estimación directa, con independencia del régimen por el que tributen en IVA.

También están obligados a expedir factura los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) que tributen por el régimen de estimación objetiva, cuando determinen su rendimiento neto en función del volumen de ingresos.

### ¿Qué operaciones son objeto de facturación?

Como **regla general**, la totalidad de las entregas de bienes y prestaciones de servicios.

No obstante, el reglamento regula una serie de operaciones por las que no hay que expedir facturas (**regla especial**), siendo éstas:

1. Las exentas de IVA del artículo 20.Uno de la Ley del IVA, salvo los apartados 2, 3, 4, 5, 15, 20, 21, 22, 24, 25 y 27 (constituyen una excepción a la excepción) por los que sí hay que expedir factura.
2. Las realizadas por sujetos pasivos del IVA en recargo de equivalencia. No obstante, los empresarios en régimen de recargo de equivalencia sí tienen que expedir factura:
  - a) Cuando dichas actividades tributen en régimen de estimación directa en el IRPF.
  - b) Por las entregas de inmuebles en las que hayan renunciado a la exención en el IVA.
3. Las realizadas por sujetos pasivos del IVA en régimen simplificado. No obstante, los empresarios en régimen simplificado sí tienen que expedir factura:
  - a) Cuando la determinación de las cuotas devengadas se efectúe en atención al volumen de ingresos.
  - b) Por las transmisiones de activos fijos.
4. Cuando así lo autorice el Departamento de Gestión de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) en relación a sectores o empresas determinadas, con el fin de evitar perturbaciones en el desarrollo de sus actividades. Disponen de esta autorización, por ejemplo, las empresas de *vending*.
5. Los empresarios o profesionales que realicen actividades acogidas al régimen especial de agricultura, ganadería y pesca, salvo en las entregas de inmuebles a que se refiere el artículo 129.Uno de la Ley del IVA en las que sí deberá expedirse factura.

Sin embargo, existe una serie de operaciones por las que en todo caso se deberá expedir factura y copia de ésta (**excepciones a la regla especial**):

1. Aquellas en las que el destinatario de la operación así lo exija.
2. Las entregas intracomunitarias de bienes.
3. Ventas a distancia, cuando se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del IVA.
4. Las entregas de bienes fuera de la Comunidad Europea (exportaciones), excepto las efectuadas en tiendas libres de impuestos.
5. Entregas de bienes que han de ser objeto de instalación o montaje antes de su puesta a disposición.
6. Las operaciones cuyos destinatarios son personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales (estén o no domiciliadas en el territorio de aplicación del impuesto).
7. Las que sus destinatarios sean las Administraciones Públicas.
8. Supuestos de inversión del sujeto pasivo.

## ¿Qué datos debe contener una factura?

1. Número (correlativo) y, en su caso, serie.
2. Nombre y apellidos o denominación social, número de identificación fiscal (NIF) y domicilio, del expedidor y del destinatario.
3. Descripción de la operación, consignando los datos necesarios para determinar la base imponible, incluyendo el precio unitario sin impuesto, así como cualquier descuento o rebaja no incluido en dicho precio unitario.
4. Tipo impositivo aplicado y cuota tributaria repercutida, que deberán consignarse por separado.
5. Lugar y fecha de su emisión. Si la fecha de emisión es diferente de la fecha de realización de la operación, deben figurar ambas.

Los datos exigidos por el reglamento de facturación son mínimos, esto es, pueden ser incorporados a la factura además de los mencionados en el artículo 6 del mismo (y reproducidos anteriormente), cualquier otro que pueda ser de utilidad en el desarrollo de la actividad desarrollada.

Centremos nuestra atención sobre el segundo de los datos mencionados, es decir, nombre y apellidos o denominación social, NIF y domicilio del expedidor y del destinatario. De acuerdo con el reglamento de facturación puede afirmarse lo siguiente:

- Si el destinatario es una persona física que no actúa como empresario o profesional, no es obligatoria la consignación de su domicilio.
- Cuando el expedidor o el destinatario dispongan de varios lugares fijos de negocio, deberá indicarse la ubicación del establecimiento al que se refieran las operaciones.
- Si se trata de operaciones de cuantía inferior a 100 euros (IVA excluido) y el destinatario no tiene la consideración de empresario o profesional (es decir, es un particular), no es obligatorio consignar en la factura los datos de identificación del destinatario (facturas de caja).

¿Qué problema se podría originar a consecuencia de esto último en la práctica? La respuesta nos la proporciona el modelo 347, y ello porque la falta de consignación en la factura de los datos del destinatario imposibilita al vendedor o prestador de los servicios a identificar aquellas operaciones en las que un mismo comprador supera el importe de 3.005,06 euros en el año natural. Por el contrario, el comprador, sin duda respecto al vendedor, incluirá al mismo en su declaración cuando haya efectuado operaciones que en su conjunto hayan superado la cifra de 3.005,06 euros durante el año natural correspondiente.

Respecto a la descripción de la operación, ¿debería incluirse la descripción de la operación por parte de sociedades que prestan servicios médicos, aun siendo ellos confidenciales?

En estos casos, la factura debería incluir todos los datos mínimos imprescindibles, con la excepción del servicio prestado. Sería suficiente hacer referencia a «consulta médica».

En relación con el tipo impositivo aplicado y la cuota tributaria repercutida, destacamos en las operaciones exentas o no sujetas al IVA o en la inversión de sujeto pasivo la necesidad de indicar los preceptos de la Sexta Directiva o de la Ley del IVA aplicables, o la indicación expresa de aquellas circunstancias. A efectos prácticos, en caso de tratarse de una operación exenta del artículo 20 de la Ley del IVA, debería indicarse el apartado concreto en el que se basa la exención, con un objetivo claro: poder defender ante la Inspección en años posteriores el apartado exacto que sirvió de base para aplicar la exención, puesto que ante operaciones complejas puede no resultar sencillo recordar o conocer el supuesto de exención aplicado.

En último lugar, haremos una breve referencia al lugar y fecha de la emisión de una factura. Normalmente, en la factura únicamente figura la fecha de emisión, lo que no está ausente de problemas en el supuesto de que la operación se haya realizado en fecha distinta a la factura y la Inspección consiga separar ambas y las sitúe en diferentes periodos impositivos o trimestres, y ello porque si la Inspección comprueba que la factura corresponde, por ejemplo, a un trimestre anterior, regularizará la situación del mismo con cuota, intereses y sanción. En el trimestre posterior, el resultado será cuota negativa, si bien, no hay intereses y sanción (a nuestro favor) que compense la anterior.

#### EJEMPLO 1:

El señor Villaseca es un empresario autónomo que tiene su local en la 3.<sup>a</sup> planta de un edificio de viviendas sin ascensor. La comunidad de propietarios ha decidido instalar ascensor, lo que supone una inversión de 300.000 euros más un 18 por 100 de IVA.

El señor Villaseca nos consulta si existe alguna posibilidad de que pueda deducirse el IVA que le corresponda.

#### Solución:

Las comunidades de propietarios (comunidades de vecinos), con carácter general, no reúnen los requisitos establecidos por la normativa del IVA para atribuirles la condición de empresarios o profesionales.

Dichas comunidades tienen, por tanto, la condición de consumidores finales a efectos del IVA, no pudiendo repercutir dicho impuesto sobre los comuneros con ocasión del cobro de las derramas que efectúan a los mismos, ni deducir las cuotas del impuesto soportadas en la adquisición de bienes o servicios.

El artículo 12 del reglamento de facturación regula la expedición de duplicados de las facturas o documentos sustitutivos de la siguiente forma:

«1. Los empresarios y profesionales o sujetos pasivos sólo podrán expedir un original de cada factura o documento sustitutivo.

.../...



.../...

2. La expedición de ejemplares duplicados de los originales de las facturas o documentos sustitutivos únicamente será admisible en los siguientes casos:

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

(...)

Por tanto, si en las facturas que documentan las operaciones de entregas de bienes y prestaciones de servicios cuya destinataria sea la comunidad de propietarios se consigna, en forma distinta y separada, la porción de base imponible y cuota repercutida a cada uno de los citados propietarios, éstos podrán deducir el impuesto que les ha sido repercutido, siempre que se trate de empresarios o profesionales y se cumplan los demás requisitos para efectuar la deducción, de conformidad con lo previsto en los artículos 92 y siguientes de la Ley del IVA.

Alternativamente, y teniendo en cuenta los criterios establecidos por la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 21 de abril de 2005, asunto n.º C-25/03 (NFJ019489), los miembros de una comunidad de propietarios que por sí misma no tiene la condición de empresario o profesional, que sí tengan dicha condición, podrán deducir las cuotas soportadas por las adquisiciones de bienes y servicios efectuadas a través de la citada comunidad, para lo cual deberán estar en posesión de un duplicado de la factura expedida a nombre de aquella, aunque en la misma no consten los porcentajes de base imponible y cuota tributaria que les correspondan en función de su participación en la comunidad. Dichos porcentajes podrán acreditarse mediante otro tipo de documentos (escritura de división horizontal y obra nueva, estatutos de la comunidad, etc.). [Véase Consulta DGT n.º V1096/2010, de 24 de mayo de 2010 (NFC038231).]

Por tanto, sí puede deducirse las cuotas de IVA soportado.

Otras cuestiones que nos podrían surgir:

**¿Es obligatoria la firma de las facturas, o resultaría suficiente el sello de la empresa?** La firma no es uno de los requisitos que el reglamento enumera como esencial en una factura, si bien, en función de la actividad desarrollada podría ser un buen mecanismo para evitar duplicidades, puesto que la firma es la mejor forma de autentificarlas.

**¿Y los datos del registro mercantil?** Lo exige el Código de Comercio, no así las normas fiscales.

No podemos avanzar en esta materia sin hacer una breve referencia a las **facturas «simplificadas»**.

Cuando las prácticas comerciales o administrativas del sector o las condiciones técnicas de expedición de las facturas dificulten la consignación de los requisitos anteriores, se podrá autorizar

por el Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT, a solicitud del interesado, que las facturas contengan sólo las siguientes menciones:

- a) Fecha de expedición.
- b) Identidad del expedidor.
- c) Identificación de la operación realizada.
- d) Cuota tributaria o datos que permitan calcularla.

**Originales, duplicados y copias y facturas recapitulativas.** Sólo se puede expedir un original de cada factura, si bien se admite la expedición de duplicados en determinados casos tasados, siempre que contengan la expresión «duplicado». Estos últimos tendrán la misma eficacia que los documentos originales.

Por otra parte, las facturas han de expedirse una por cada operación. No obstante lo anterior, pueden incluirse en una factura las operaciones realizadas con un mismo destinatario durante un mes, expidiéndose el último día del mes natural (sin límite máximo de cantidad).

**Expedición de las facturas.** Las facturas deben emitirse en el mismo momento en que se realice la operación (devengo del IVA). No obstante, cuando el destinatario sea empresario o profesional, la factura puede expedirse dentro del plazo de un mes contado a partir de dicho momento, con una única excepción. En todo caso deberán estar expedidas antes del día 16 del mes siguiente a la finalización del periodo de liquidación del impuesto en el curso del cual se hayan realizado las operaciones.

**Remisión de las facturas.** La misma se efectuará en el momento de la expedición, o dentro del mes siguiente si el destinatario es empresario o profesional.

**Precisión:**

Se admite la remisión de las facturas por medios electrónicos siempre que en este caso el destinatario haya dado su consentimiento de forma expresa y que los medios electrónicos empleados garanticen la autenticidad del origen y la integridad del contenido.

Véase el siguiente ejemplo, poniéndose especial atención en la operación fechada el 24 de marzo de 2010:

**EJEMPLO 2:**

Fecha de operación	Fecha de factura	Fecha de remisión
22-01-2010	22-02-2010	22-03-2010
14-02-2010	14-03-2010	14-04-2010
08-03-2010	08-04-2010	08-05-2010
24-03-2010	16-04-2010	16-05-2010

**¿Qué ocurre cuando el tipo de gravamen cambia entre la fecha de realización de la operación y la fecha de expedición de la factura?** El tipo aplicable será el vigente en la fecha de realización (fecha de devengo).

**EJEMPLO 3:**

El 10 de junio de 2010 entregamos mercancía con un albarán valorado por importe de 2.500 euros. La factura se emite en el plazo de 1 mes que establece el reglamento de facturación. (Recuérdese que el tipo general del IVA se ha visto incrementado en 2 puntos a partir del 1 de julio de 2010, lo que le sitúa en un 18%).

Aunque en el momento de la emisión de la factura el tipo de gravamen ya es del 18 por 100, la factura se expide con el tipo de gravamen vigente en la fecha de la operación, que es el 16 por 100.

En el apartado siguiente, se analizarán otros supuestos relativos a la variación del tipo impositivo en relación con anticipos y operaciones de tracto sucesivo.

**EJEMPLO 4:**

El señor Pérez fue destinatario de una prestación de servicios inmobiliarios el 20 de julio de 2007 por un importe pactado inicialmente de 100.000 euros más IVA. Como existía una controversia por la prestación recibida, el prestador no expidió factura e interpuso demanda judicial.

Transcurridos dos años, el señor Pérez pierde el pleito y es condenado el 25 de septiembre de 2009 a pagar la deuda derivada de la referida prestación de servicios.

.../...

.../...

¿Cuál es la cantidad que tendrá que abonar el señor Pérez?

**Solución:**

100.000 euros, al haber transcurrido el plazo de 1 año que para la repercusión del IVA establece el artículo 88.4 de la Ley del IVA. [Véase Consulta DGT n.º V0724/2010, de 15 de abril de 2010 (NFC037901).]

La explicación se basa en que en las operaciones sujetas a IVA, transcurrido 1 año desde la fecha de devengo del impuesto sin que se haya expedido la factura o documento equivalente, ya no procede repercutir el Impuesto por haberse perdido ese derecho. Además, el contribuyente que pague cuotas indebidamente repercutidas no podrá deducirse el importe de las mismas.

A efectos del IVA, **las cuotas se entienden soportadas cuando se recibe la factura**, por lo que será en ese periodo impositivo cuando se podrá ejercitar el derecho a la deducción. Por ello, una empresa ante una factura recibida el 25 de febrero de 2009, cuando el devengo de la operación se produjo el 15 de enero de 2007, se deducirá la misma en la declaración-liquidación del primer trimestre de 2009, sin necesidad de hacer declaración complementaria del primer trimestre de 2007.

No obstante, si el devengo del IVA se produce con posterioridad a la recepción de la factura, las cuotas se entenderán soportadas, y por tanto serán deducibles cuando se devenguen.

**SUPUESTO**

**Negativa a emitir factura**

¿Qué solución podría plantearse ante un supuesto en el que el emisor de la factura se niegue a expedir la misma (evitando la reclamación económico-administrativa)? Véase el siguiente supuesto: en el momento de la firma de la escritura ante notario relativa a la compra de un local comercial, los intervinientes en la misma se dan cuenta de la falta de la factura correspondiente a la venta que están a punto de formalizar, ante lo cual el vendedor afirma que remitirá la factura en los próximos días. En primer lugar, y como conclusión, debería afirmarse que no debería pagarse ninguna cantidad si no se recibe al mismo tiempo la factura.

En una situación como la descrita, una solución puede ser optar porque sea el destinatario de la operación quien expida la factura (art. 5 del reglamento de facturación). Para ello será necesario:

.../...

.../...

1. Que exista un acuerdo documentado por escrito entre el empresario o profesional que realiza las operaciones y el destinatario de éstas por el que el primero autorice al segundo la expedición de la factura correspondiente a la venta del local comercial, haciéndose constar esta circunstancia en el acuerdo previo.
2. Que el destinatario de la operación expida la factura, remitiendo una copia al empresario o profesional que realizó la venta, quien deberá aceptarla después de comprobar que cumple todos los requisitos del artículo 6 del reglamento de facturación.

### 3. CASOS PARTICULARES

#### ¿Qué justificación documental es necesaria en los pagos anticipados y en las provisiones de fondos y suplidos?

Las provisiones de fondos, definidas como los pagos realizados a los profesionales para que éstos, en nombre del cliente, satisfagan diversos gastos y suplidos, no están sujetas a retención ni a IVA y no existe obligación de emitir factura por las provisiones de fondos recibidas.

Los anticipos o pagos anticipados, esto es, los adelantos de la retribución de los servicios prestados por el profesional y no vinculados a la realización de gastos o suplidos por parte del profesional, sí están sujetos a retención y a IVA y existe obligación de emitir factura haciendo constar tal carácter.

Los suplidos (cantidades pagadas a un tercero en nombre y por cuenta del cliente), en cambio, se incluyen en la factura sin formar parte de la base imponible del IVA ni estar sujetos a retención. A la factura emitida ha de acompañarse el original de la factura que ha facilitado el tercero.

#### EJEMPLO 5:

La asesoría «B, SA», que cobra a uno de sus clientes una cuota mensual de 1.000 euros, realiza para él la legalización de los libros oficiales de contabilidad. El registrador mercantil cobra 30 euros. La asesoría factura a su cliente 1.000 euros más el 18 por 100 de IVA por su labor de asesoramiento mensual más el suplido.

Factura del registrador:

Legalización de libros	30
+ IVA 18%	5,4
	.../...

.../...

.../...	.../...	
	- Retención 15%	- 4,5
	<b>Total factura</b>	<b>30,9</b>
Factura de la asesoría:		
	Asesoramiento	1.000
	+ IVA 18%	180
	+ Suplidos	30,9
	<b>Total factura</b>	<b>1.210,9</b>

Las provisiones de fondos y los suplidos deben ser consignados en el libro-registro de provisiones de fondos y suplidos, haciendo constar:

- Número de la anotación.
- Naturaleza de la operación (provisión o suplido).
- Fechas en que las provisiones o suplidos se hubieran producido o pagado.
- Importe de los mismos.
- Nombre y apellidos o denominación social del pagador de la provisión o perceptor del suplido.
- Número de la factura o documento sustitutivo donde se recoge su importe.

## Facturas con cambio del tipo de gravamen del IVA

### *Pagos anticipados*

Existe obligación de expedir y entregar factura por los pagos anteriores a la realización de la operación, debiéndose hacer constar en ella, de forma expresa, que se trata de un pago anticipado. En el supuesto de operación sujeta al IVA habría de repercutirse el impuesto, con los requisitos exigidos de expresión de la base imponible, el tipo de gravamen y la cuota repercutida.

**Si bien, ¿qué efecto tendría sobre un pago recibido o abonado con anterioridad a la realización de las entregas de bienes o prestaciones de servicios un posterior cambio en el tipo de gravamen del IVA <sup>1</sup>?**

<sup>1</sup> Los tipos impositivos se han visto modificados a partir del 1 de julio de 2010 de la siguiente forma: el tipo superreducido se mantiene en el 4 por 100, el tipo reducido pasa del 7 al 8 por 100 y el tipo general se eleva hasta el 18 por 100.

Como regla general, se aplica el tipo vigente en el momento del pago efectivo del anticipo, sin que sea objeto de rectificación la factura cuando la operación se realice durante la vigencia del nuevo tipo de gravamen de IVA.

No obstante, en el caso de anticipos para la adquisición de bienes o servicios que «no estén identificados con precisión», será necesario la rectificación de la factura en el momento de la entrega del bien o la prestación del servicio. [Véase Consulta DGT n.º V0603/2010, de 26 de marzo de 2010 (NFC037485).]

**EJEMPLO 6:**

El 15 de junio de 2010 se entrega un anticipo de 5.000 euros para la compra de una máquina que se entregará el 1 de septiembre de 2010 y cuyo precio es de 30.000 euros, pagándose 10.000 euros a la entrega y el resto el 1 de octubre de 2010.

El 15 de junio de 2010 se deberá expedir la siguiente factura de anticipo:

Anticipo a cuenta	5.000
IVA 16%	800
<b>Total factura</b>	<b>5.800</b>

Posteriormente, el 1 de septiembre se efectuará la siguiente factura de entrega:

Máquina	30.000
- Anticipo a cuenta	- 5.000
Base imponible	25.000
IVA 18%	4.500
<b>Total factura</b>	<b>29.500</b>

**EJEMPLO 7:**

El 30 de junio de 2010 se entrega un anticipo de 40.000 euros a cuenta de futuras compras para la campaña de Navidad en una lista de productos que puede modificarse de mutuo acuerdo entre el comprador y el vendedor.

Durante el mes de diciembre se adquieren diversos productos (algunos de ellos de nueva comercialización) por importe de 50.000 euros, aplicándose el anticipo anterior.

.../...

.../...

Factura de anticipo:

Anticipo a cuenta	40.000
IVA 16%	6.400
<b>Total factura</b>	<b>46.400</b>

En este caso, dado que los bienes adquiridos no pueden ser identificados con precisión, corresponde hacer factura rectificativa del anticipo en la siguiente forma:

Rectificación anticipo	40.000
IVA 18%	7.200
- Factura anterior	- 46.400
<b>Total factura</b>	<b>800</b>

En el mes de diciembre corresponde efectuar la factura de entrega:

Productos	50.000
- Anticipo a cuenta	- 40.000
Base imponible	10.000
IVA 18%	1.800
<b>Total factura</b>	<b>11.800</b>

### *Operaciones de tracto sucesivo*

Como ya se ha mencionado con anterioridad, las facturas se emiten con el tipo de gravamen vigente en la fecha de la operación y no en la fecha de la factura. Por el contrario, en las operaciones de tracto sucesivo (suministros de agua, gas, luz, teléfono, etc.) aplica en la factura el tipo de gravamen vigente en el momento en que sea exigible la contraprestación.

Si parte del recibo, como pueden ser las cuotas de abono fijas, se factura anticipadamente, junto al importe del consumo exigible con posterioridad a la prestación de servicio se aplicará en la factura el tipo de gravamen, en función de la fecha en que sea exigible el total de la contraprestación. [Véase Consulta DGT n.º V1056/2010, de 19 de mayo de 2010 (NFC037798).]



**EJEMPLO 8:**

1. La factura emitida el 20 de junio de 2010 comprende los siguientes conceptos:

- Cuotas fijas (alquiler y conexión) de junio y julio: 40 euros.
- Consumo de abril y mayo: 70 euros.

Factura:

Término fijo	40
Consumo	70
Base Imponible	110
IVA 16%	17,6
<b>Total factura</b>	<b>127,6</b>

2. La factura emitida el 20 de agosto de 2010 comprende los siguientes conceptos:

- Cuotas fijas (alquiler y conexión) de agosto y septiembre: 40 euros.
- Consumo de junio y julio: 75 euros.

Factura:

Término fijo	40
Consumo	75
Base imponible	115
IVA 18%	20,7
<b>Total factura</b>	<b>135,7</b>

En la venta de tarjetas telefónicas de prepago, las facturas emitidas han de girarse con el tipo de gravamen correspondiente al momento en que se efectúa el pago de la misma, con independencia de cuándo se realice el consumo de los minutos adquiridos. [Véase Consulta DGT n.º V1006/2010, de 14 de mayo de 2010 (NFC037793).]

**EJEMPLO 9:**

El 25 de junio de 2010 se firma una escritura pública de compraventa de un local comercial por 1.000.000 de euros con pago aplazado y condición resolutoria porque el préstamo hipotecario no se va a conceder hasta el 15 de julio. ¿Cuál es el tipo de gravamen aplicable: 16 ó 18 por 100?

.../...

.../...

**Solución:**

En la condición resolutoria la adquisición de los derechos se produce ab initio, si bien puede resolverse con posterioridad. El impuesto se devengará cuando tenga lugar la puesta a disposición del adquirente, que en este caso se produce el 25 de junio. Por tanto, el tipo aplicable es el 16 por 100.

### Facturas electrónicas, telemáticas o digitales

Para un estudio completo de la **factura electrónica** hemos de remitirnos a los artículos 17 y 18 del reglamento de facturación, así como a la Orden EHA/962/2007, de 10 de abril, por la que se desarrollan determinadas disposiciones sobre facturación telemática y conservación electrónica de facturas, contenidas en el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre.

En este momento, queremos hacer énfasis en lo siguiente:

Factura electrónica es «cualquier documento electrónico que cumpla las condiciones de emisión y de contenidos exigidos en el reglamento de facturación», siendo admitidas a efectos de la repercusión y deducción de cuotas en el IVA y de la justificación de los gastos y deducciones en el Impuesto sobre Sociedades (IS) a condición de que se garantice:

- La autenticidad de su origen.
- La integridad de su contenido.

Los sujetos que pueden acogerse a este método de remisión de las facturas son aquellos empresarios o profesionales que sean residentes en territorio español (no TAI) o que operen en el mismo mediante establecimiento permanente, siendo necesario el consentimiento expreso del destinatario.

No existen impedimentos para emitir facturas que puedan ser **remitidas a través de Internet** a su destinatario, quien procederá, con sus propios medios (impresora), a la confección material de la factura, siempre que ésta cumpla los requisitos contenidos en el reglamento de facturación y tenga la calidad de impresión suficiente para que sus receptores puedan conservarlas en papel durante el periodo de prescripción de la Administración para determinar la deuda tributaria. [Véase Consulta DGT n.º 681/1999, de 30 de abril de 1999 (NFC009421).]

**¿Y las facturas remitidas por fax?** No se admiten, ya que se consideran «copias simples» y la Ley del IVA exige «factura original».

### **Facturas de proveedores y clientes extranjeros (no comunitarios)**

Las facturas recibidas de los proveedores no comunitarios se definen por las siguientes características:

- No están sujetas al reglamento de facturación.
- No deben contener la repercusión de IVA ni ningún impuesto indirecto.
- Las cuotas del impuesto indirecto soportado (IVA o cualquier otro) en otros países nunca pueden deducirse del IVA español, aunque la factura cumpla los requisitos del reglamento de facturación.

Por su parte, las facturas emitidas a clientes extranjeros no llevan IVA repercutido al ser las exportaciones una operación exenta, sin embargo han de cumplir los requisitos del reglamento de facturación.

### **Facturas de operaciones intracomunitarias**

#### *Facturas por entrega de bienes a clientes comunitarios*

Las facturas emitidas a clientes comunitarios por entrega de bienes se caracterizan porque no llevan IVA repercutido, ya que las entregas intracomunitarias de bienes a países de la Unión Europea están exentas de IVA. En este caso, además de tener que documentar operaciones exentas, deben hacerlo cumpliendo los requisitos exigidos por el reglamento de facturación.

Un requisito formal imprescindible para que las entregas intracomunitarias de bienes estén exentas es que el destinatario facilite un NIF-IVA. En otro caso, la operación se considera interior y sujeta a IVA.

#### *Facturas de proveedores comunitarios por entrega de bienes*

No están sujetas al reglamento de facturación, aunque al estar la normativa armonizada en todos los Estados miembros, las facturas de estos proveedores serán prácticamente iguales a las expedidas en España. Además, no deben contener la repercusión de IVA ni ningún impuesto indirecto.

**Precisión:**

Ya no hay que emitir autofactura por las adquisiciones intracomunitarias de bienes.

Por último, hay que añadir que las cuotas de IVA soportado en otros países nunca pueden deducirse en España aunque la factura cumpla los requisitos del reglamento de facturación, pudiéndose pedir la devolución en el país de origen.

*Facturas por prestaciones de servicios a clientes comunitarios*

En este caso, las facturas tendrán un tratamiento distinto según el servicio se entienda o no prestado en el TAI.

Si el servicio no se entiende prestado en el TAI, la factura no llevará IVA repercutido, ya que se entiende no sujeta al IVA. Sin embargo, existe obligación de emitir factura con arreglo al reglamento de facturación. Al tratarse de prestaciones de servicios hay que incluirlas en el modelo 349.

**Precisión:**

Desde 1 de enero de 2010 hay que presentar la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias también cuando se realicen prestaciones de servicios intracomunitarios.

Por el contrario, si el servicio se entiende prestado en el TAI, la factura será exactamente igual que la que se emitiría a un cliente español.

*Facturas por prestación de servicios de proveedores comunitarios. Inversión del sujeto pasivo*

Hay que distinguir dónde se entiende prestado el servicio:

1. Si se entiende prestado fuera del TAI, estará sujeto a las normas de facturación y al IVA del Estado donde se preste y allí se podrá pedir la devolución del IVA soportado si no se es residente, o se compensará con el IVA repercutido si se es residente (a efectos de IVA).

2. Si se entiende prestado en el TAI, habrá a su vez que diferenciar según el proveedor esté establecido o no en el TAI:
  - a) Si el proveedor está establecido en el TAI (por ejemplo, una empresa italiana que tiene una sucursal en España desde la que opera con un NIF español), al tratarse de una operación interior ordinaria, generalmente sujeta y no exenta de IVA, la factura debe reunir los requisitos normales de toda operación interior.
  - b) Si el proveedor no está establecido en el TAI, la factura del proveedor no incluirá IVA y habrá que realizar la «inversión del sujeto pasivo».

Inversión del sujeto pasivo que supone, por mandato de la Ley (art. 84.Uno.2 Ley IVA) y por razones de eficacia en la gestión del IVA, que el destinatario de la operación se convierta en el sujeto pasivo del IVA, debiendo por ello emitir una factura (autofactura) con el mismo contenido que una factura completa, indicándose expresamente:

- El artículo de la Directiva 2006/112/CE.
- El artículo de la Ley de IVA aplicable.
- Indicación de que el sujeto pasivo del impuesto es el destinatario de la operación (inversión del sujeto pasivo).

Se establece la posibilidad de expedir una única factura (autofactura) recapitulativa mensual en la que se recojan las operaciones realizadas con un mismo proveedor durante un mes natural.

Una última precisión: las autofacturas correspondientes a inversión del sujeto pasivo, incluidos los de carácter mensual, deberán emitirse, en todo caso, antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que termine el periodo de liquidación en que se hayan devengado las operaciones.

#### 4. DOCUMENTOS SUSTITUTIVOS DE LAS FACTURAS: TIQUES

Los tiques constituyen una excepción a la regla general de que los gastos y deducciones deben justificarse mediante factura completa.

Son dos las condiciones que han de cumplirse para poder emitir tiques en lugar de facturas:

1. Que el importe de la operación no exceda de 3.000 euros (IVA incluido).
2. Que se trate de alguna de las operaciones enumeradas en el apartado 1 del artículo 4 del reglamento de facturación.

En cualquiera de las operaciones es factible sustituir tiques por facturas, en cuyo caso, será imprescindible indicar a qué tiques sustituye la factura, pues de lo contrario podrían computarse por duplicado determinado número de operaciones. A esto hay que añadir que no se consideran facturas rectificativas las que se expidan en sustitución de tiques expedidos con anterioridad, si los tiques expedidos en su día cumplían los requisitos exigidos en el reglamento.

El contenido del tique ha de ser el siguiente:

1. Número (correlativo) y, en su caso, serie. Se podrán usar series separadas por razones objetivas y entre otros casos:
  - a) Cuando existan varios establecimientos de trabajo.
  - b) Cuando se realicen operaciones de distinta naturaleza.
  - c) Cuando los tiques se expidan por los destinatarios o por terceros.
  - d) Los rectificativos.
  - e) Cuando se documenten las operaciones en facturas y tiques.
2. NIF del expedidor.
3. Nombre y apellidos, razón o denominación social completa del expedidor.
4. Tipo impositivo aplicado o la expresión «IVA incluido».
5. Contraprestación total.

En caso de emitir tiques, es necesario conservar los rollos en los que se anoten las operaciones y las matrices de los talonarios de vales.

Por último, añadir que, al igual que sucede con las facturas, es posible también remitir los tiques a través de Internet a sus destinatarios, los cuales, en su caso, procederán a la confección material de los mismos con sus propios medios (impresión remota).

## 5. OTROS DOCUMENTOS JUSTIFICATIVOS

### ¿Qué documentos son válidos para justificar las dietas y los gastos de viaje?

Sólo se admiten como documentos justificativos del derecho a la deducción en el IVA y en el IS las facturas completas expedidas a nombre de la sociedad.

Si además no superan los límites establecidos en el artículo 9 del Reglamento del IRPF no estarán sujetos al IRPF como rendimientos del trabajo.

Por tanto, si a pesar de demostrar la realidad de los desplazamientos y el motivo de los mismos la entidad sólo tiene como justificante un documento firmado por el trabajador (liquidación de los gastos), los importes pagados no podrán considerarse gastos de locomoción o de viaje y serán, por tanto, gastos de personal, debiendo tratarse como rendimientos del trabajo personal a efectos de realizar, en su caso, las oportunas retenciones en la parte que exceda del importe que no precisa de justificación de acuerdo con el artículo 9 del Reglamento del IRPF.

Si no se puede demostrar la realidad de los desplazamientos ni el motivo de los mismos, todas las cantidades pagadas, cualquiera que sea el documento acreditativo, se considerarán rendimiento del trabajo personal sujeto a retención, aunque no supere los límites del artículo 9 del Reglamento del IRPF.

### **¿Y los albaranes? ¿Dan derecho a la deducción en el IVA y en el IS?**

Las mercancías remitidas con documentos distintos de la factura, esto es, con:

- Albarán o nota de entrega –documento acreditativo de la entrega–.
- Factura proforma –documento provisional–.

No justifican el derecho a la deducción del IVA ni del gasto, por no tener la consideración de facturas.

## **6. RECTIFICACIÓN DE FACTURAS. FACTURAS NEGATIVAS**

Existe obligación de expedir factura o documento sustitutivo rectificativo en los casos tasados en el artículo 13 del reglamento de facturación, así como cuando se cumpla alguna de las circunstancias previstas en el artículo 80 de la Ley del IVA, en el plazo de cuatro años a partir del momento en que se devengó el IVA o desde la fecha en que se produjeron las circunstancias que motiven la modificación de la base imponible.

Conviene hacer a este respecto algunas precisiones sobre la rectificación de facturas:

- En el caso de rectificación de facturas emitidas con anterioridad al cambio de tipo de gravamen de IVA, la factura rectificativa se hará con el tipo de gravamen anterior a la modificación. [Véase Consulta DGT n.º V0644/2 010, de 08 de abril de 2010 (NFC037799).]

**EJEMPLO 10:**

La sociedad «X» emitió en mayo de 2010 una factura con una base imponible de 20.000 euros y una cuota de IVA de 3.200 euros (16%). En el mes de julio rectifica la factura como consecuencia de una devolución por importe de 4.000 euros.

**Solución:**

La sociedad «X» deberá hacer la siguiente factura rectificativa:

Devolución	4.000
IVA 16%	640
<b>Total factura</b>	<b>4.640</b>

**EJEMPLO 11:**

¿Y si la rectificación se lleva a cabo porque, por errores materiales, se facturaron incorrectamente determinados trabajos?

**Solución:**

La misma factura rectificativa.

Si la rectificación de facturas se realiza como consecuencia de un descuento por volumen de ventas (*rappel*) de todo el ejercicio en que ha habido operaciones a varios tipos de gravamen, la factura tendrá en cuenta el volumen de operaciones a cada uno de los distintos tipos. [Véase Consulta DGT n.º V0644/2010, de 08 de abril de 2010 (NFC037799).]

## 7. CONSERVACIÓN. PRESCRIPCIÓN. EXHIBICIÓN

Tanto el emisor como el receptor de las facturas están obligados a conservar durante el plazo previsto en la Ley General Tributaria (LGT):

- Las facturas y documentos sustitutivos recibidos.
- Las copias de las facturas y documentos sustitutivos expedidos.



- Las facturas expedidas por inversión del sujeto pasivo, adquisiciones intracomunitarias de bienes y operaciones en recargo de equivalencia y entregas de oro de inversión, así como sus justificantes contables.
- Los recibos del régimen especial de agricultura, ganadería y pesca.
- Los documentos acreditativos del pago del IVA a la importación.

No obstante, la obligación de conservación se podrá cumplir materialmente por un tercero que actúe en nombre y por cuenta del empresario o profesional que será siempre el responsable.

**Plazo de conservación.** Con carácter general, durante el plazo de prescripción del impuesto (cuatro años). Sin embargo, no hay que olvidar que los distintos impuestos tienen fechas diferentes para el inicio del cómputo del plazo de prescripción.

#### EJEMPLO 12:

Sea una factura emitida el 8 de abril de 2009. La fecha de prescripción será:

	Fecha de emisión	Fecha de declaración	Fecha de prescripción
IVA	08-04-09	20-07-09	20-07-13
IS	08-04-09	25-07-10	25-07-14

Además, en el IVA existen normas especiales, esto es, las facturas que se refieran a bienes de inversión deben conservarse durante el periodo de regularización fijado por la Ley del IVA (cuatro años para bienes muebles y nueve años para bienes inmuebles) y los cuatro años siguientes.

Por su parte, en el IS se establece como plazo para la compensación de las bases imposables de ejercicios anteriores el de 15 años, periodo durante el cual el contribuyente ha de conservar y poner a disposición de la Inspección:

- Facturas.
- Libros de contabilidad.
- Declaraciones-liquidaciones.

**EJEMPLO 13:**

La sociedad «X» tiene en el ejercicio 20X1 una base imponible negativa de 400.000 euros, que compensa dentro del plazo máximo fijado por el TRLIS en la declaración-liquidación de 20X16.

La declaración del IS de 20X16 se presenta hasta el 25 de julio de 20X17 y se puede comprobar dentro de los cuatro ejercicios siguientes, es decir, hasta el 25 de julio de 20X21.

**Exhibición.** Asimismo, existe la obligación de poner a disposición de la Inspección tanto su contabilidad principal y auxiliar, como las facturas y demás justificantes concernientes a la actividad empresarial o profesional.

## 8. RÉGIMEN SANCIONADOR DEL DEBER DE FACTURACIÓN

Es infracción tributaria el incumplimiento, entre otras, de las obligaciones de:

- Expedición.
- Remisión.
- Rectificación.
- Conservación de facturas, justificantes o documentos sustitutivos.

Como establece el artículo 201 de la LGT, la infracción se califica como grave o muy grave.

### a) Grave.

1. Cuando se incumplan los requisitos exigidos por la normativa reguladora de la obligación de facturación, salvo lo dispuesto en el punto 2 y letra b) expuestos a continuación.

La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 1 por 100 del importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción.

2. Cuando el incumplimiento consista en la falta de expedición o en la falta de conservación de facturas, justificantes o documentos sustitutivos.

La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 2 por 100 del importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción. Cuando no se conozca el importe de

las operaciones a que se refiere la infracción, la sanción será de 300 euros por cada operación respecto de la que no se haya expedido o conservado la correspondiente factura o tique.

#### b) **Muy grave.**

Constituye el presupuesto de hecho la expedición de facturas o documentos sustitutivos (tiques) con datos falsos o falseados.

La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 75 por 100 del importe conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción.

Todas las sanciones anteriores se graduarán incrementado la cuantía resultante en un 100 por 100 si se produce el *incumplimiento sustancial* de las operaciones anteriores conforme a lo dispuesto en la letra c) del apartado 1 del artículo 187 de la LGT, en el cual se establece que se producirá esta circunstancia cuando el incumplimiento afecte a más del 20 por 100 del importe de las operaciones sujetas al deber de facturación en relación con el tributo u obligación tributaria y periodo objeto de la comprobación o investigación o cuando, como consecuencia de dicho incumplimiento, la Administración Tributaria no pueda conocer el importe de las operaciones sujetas al deber de facturación.

#### **EJEMPLO 14:**

El restaurante «MAC» ha sido citado para una comprobación general de su situación tributaria del último ejercicio no prescrito. El volumen de facturación ha sido de 2.000.000 de euros.

Preguntado en la primera visita por el inspector acerca de la conservación de las copias de los tiques, el contribuyente ha manifestado que no guarda copia de ninguno de ellos.

Determinar la sanción aplicable.

#### **Solución:**

El incumplimiento en la falta de conservación de las facturas constituye una infracción grave que se sanciona con multa pecuniaria proporcional del 2 por 100 del conjunto de operaciones (2.000.000 de euros).

Como en este caso, además, no se ha conservado ninguna factura, se ha producido un incumplimiento sustancial de la obligación de facturación (afecta a más del 20% del importe de las operaciones sujetas al deber de facturación), en cuyo caso se incrementará la cuantía de la sanción en el 100 por 100.

Es decir, la sanción resultante es el 4 por 100 de 2.000.000 = 80.000 euros por el último ejercicio.

Existen, además, una serie de infracciones y sanciones específicas de la Ley del IVA en relación con el deber de facturación de empresarios y profesionales:

- a) Adquisición de bienes por parte de sujetos pasivos acogidos al régimen especial del recargo de equivalencia sin que en las correspondientes facturas figure expresamente consignado el recargo de equivalencia, salvo los casos en que el adquirente hubiera dado cuenta de ello a la Administración en la forma que se determine reglamentariamente (art. 170.Dos.1 Ley del IVA).

La sanción aplicable será el 50% del recargo de equivalencia que debió repercutirse con un mínimo de 30 euros por cada adquisición o importación sin recargo de equivalencia (art. 171.Uno.1 Ley del IVA).

- b) Repercusión impropia en factura, por personas que no sean sujetos pasivos del IVA, de cuotas impositivas que no hayan sido ingresadas (art. 170.Dos.3 Ley del IVA).

La sanción aplicable será del 100 por 100 de las cuotas indebidamente repercutidas con un mínimo de 300 euros por cada factura o documento en que se produzca la infracción (art. 171.Uno.3 Ley del IVA). Además, el destinatario no podrá deducirse el IVA (art. 94.3 Ley del IVA).