

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

1 RESUMEN DE LAS NOVEDADES MÁS RELEVANTES EN MATERIA DE FACTURACIÓN

El pasado sábado día 1 de diciembre de 2012 se publicó en el Boletín Oficial del Estado el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, que entra en vigor a partir de 1 de enero de 2013.

Con la aprobación del Real Decreto 1619/2012 queda derogado, con efectos 1 de enero de 2013, el anterior Reglamento de facturación que fue aprobado por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre

Las principales novedades introducidas por el nuevo reglamento podemos resumirlas:

1. Se suprime la posibilidad de emitir los documentos sustitutivos a la factura (denominados tiques) a partir de 1 de enero de 2013. El tique se verá sustituido por la factura simplificada, con un contenido mínimo obligatorio inferior al que se exigirá para la factura completa u ordinaria. No obstante, el contenido de la nueva factura simplificada es superior a las menciones que exigía el anterior Reglamento de facturación para el tique. En este sentido, las menciones que deberán contener las facturas simplificadas, que se añaden al contenido que ya se exigía para los tiques, son: (1) fecha de expedición de la factura simplificada y fecha de devengo de la operación, (2) identificación de tipos de bienes entregados o servicios prestados, (3) especificación de la base imponible de cada operación, cuando en una misma factura se documenten operaciones sujetas a distintos tipos impositivos de IVA, (4) tipo impositivo, (5) determinadas menciones obligatorias y específicas para el caso de tratarse de una factura rectificativa, de una operación exenta, de entrega de medios de transporte nuevos, de facturación por el destinatario, de inversión del sujeto pasivo, de aplicación de régimen especial de agencias de viaje y de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección. **No obstante, a los efectos de ejercitar el derecho a la deducción del IVA soportado por parte del destinatario de la operación, el nuevo Reglamento de facturación exige que a las menciones mínimas comentadas en el párrafo anterior relativas a las facturas simplificadas se añada el Número de Identificación Fiscal y el domicilio del destinatario así como la cuota tributaria que se repercute, a efectos prácticos, con estas menciones adicionales el contenido de la factura simplificada se asemejará bastante al previsto para la factura completa u ordinaria.**
2. Se aprueba un cambio en cuanto al plazo para emitir las facturas en aquellos supuestos en que el destinatario de la operación sea un empresario o profesional, que actúe como tal. Así, si el destinatario no es empresario o profesional se mantiene que la factura debe emitirse en el momento de realizarse la operación. Si el destinatario actúa como empresario o profesional, el anterior Reglamento de facturación imponía un plazo de un mes desde el devengo de la operación aunque exigía que la misma se emitiese antes del día 16 del mes siguiente al periodo de liquidación del impuesto en el curso del cual se hubiera realizado la operación. Por tanto, entra en juego un plazo con un límite máximo. **El nuevo Reglamento de facturación unifica dicho plazo y límite y establece que en dichos supuestos deberá emitirse factura antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que se haya producido el devengo del IVA.**

1 Circular Informativa

3. Dispensa en la emisión de facturas en aquellas prestaciones de servicios de seguros y financieros, que estuvieran sujetas y exentas del impuesto.
4. En el nuevo Reglamento de facturación se detallan las operaciones a las que resultará de aplicación la normativa de facturación española, aprobada por el Real Decreto 1619/2012, por tanto, en las operaciones transfronterizas, deberemos primero determinar, si nos encontramos ante alguno de los escenarios previstos en el artículo 2.3 del nuevo Reglamento de facturación que determinan el sometimiento a la normativa de facturación española.
5. Por último, se da un impulso a la facturación electrónica otorgándose un mismo tratamiento a la factura emitida en papel y a la factura electrónica.

2 OBLIGACION DE EXPEDIR FACTURA

El Reglamento de facturación de 2012 mantiene prácticamente en idénticos términos que el anterior los supuestos de obligación de expedir factura y sus excepciones, con la salvedad que se dispensa de dicha obligación, a determinadas prestaciones de servicios financieros y de seguros.

Reglas generales

El nuevo Reglamento en su artículo 1 establece de forma genérica la obligación que concierne a todos los empresarios o profesionales de:

- *expedir factura y copia de la misma por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en el desarrollo de su actividad.*
- *conservar copia o matriz de las facturas expedidas y*
- *conservar las facturas u otros justificantes recibidos de otros empresarios o profesionales por las operaciones de las que sean destinatarios.*

El Reglamento de facturación de 2012 mantiene la obligación de expedir factura y copia de esta por los empresarios o profesionales, por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en el desarrollo de su actividad, incluidas las operaciones no sujetas y las sujetas pero exentas del impuesto, así como en el caso de pagos anticipados. Concretamente, el apartado 2 mantiene la obligación de emitir factura por las siguientes operaciones:

- *Aquellas en las que el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal, así como cualesquiera otras en que el destinatario así lo exija para el ejercicio de cualquier derecho de naturaleza tributaria.*
- *Las entregas intracomunitarias de bienes exentas del artículo 25 de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Ley del IVA).*
- *Las entregas de bienes del artículo 68.Tres (ventas a distancia) y 68.Cinco (entregas de bienes objeto de impuestos especiales) de la Ley del IVA, que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto.*
- *Las entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la comunidad Europea, a que se refiere el artículo 21.1º y 21.2º de la Ley del IVA, excepto las efectuadas en las tiendas libres de impuestos a que se refiere el número 2.b del citado artículo.*
- *Las entregas de bienes que han de ser objeto de instalación o montaje antes de su puesta a disposición (artículo 68.Dos.2º de la Ley del IVA).*
- *Aquellas de las que sean destinatarias personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales o las Administraciones públicas a que se refiere el artículo 2 de la Ley 30/1992.*

2 Circular Informativa

Determinación de la normativa de facturación aplicable

Una de las novedades más importantes del Reglamento de facturación de 2012, respecto al anterior, se localiza en su artículo 2.3 en el que se detallan los supuestos en que la obligación de expedir factura debe ajustarse a la normativa española de facturación - recogida en el propio Reglamento-. Esta novedad garantiza el cumplimiento de lo que dispone el artículo 219 bis de la Directiva 2006/112/CE.

El nuevo artículo 219 bis de la Directiva 2006/112/CE establece una regla general o básica, en su apartado 1, y dos excepciones a la misma en su apartado 2. ***Así, la regla general precisa que se aplicarán las normas de facturación del Estado miembro en el que se localice, a efectos de IVA, la entrega de bienes o la prestación de servicios. Las excepciones tienen por objeto los supuestos en que el prestador o proveedor se encuentra establecido en otro Estado miembro distinto de aquel en que se localiza la entrega o prestación, produciéndose la inversión del sujeto pasivo así como las entregas o prestaciones que no se localizan en la Unión Europea. En estos dos casos, debe aplicarse la regulación en materia de facturación del Estado miembro en el que el proveedor de los bienes o prestador de servicios esté establecido, tenga el establecimiento permanente a partir del cual se efectúa la entrega o prestación, o en ausencia de los mismos, del Estado miembro en que tenga su domicilio permanente o su residencia habitual.***

3 EXCEPCIONES A LA OBLIGACION DE EXPEDIR FACTURA

El artículo 3 del nuevo Reglamento de facturación establece aquellas operaciones respecto de las cuales no existe obligación de facturación.

Las excepciones a la obligación de expedir facturas afectan a las siguientes operaciones:

- Las operaciones exentas del IVA en virtud del artículo 20.Uno de la Ley del IVA, manteniéndose la obligación de expedir factura en las operaciones exentas según los apartados 2º, 3º, 4º, 5º, 15º, 20º, 21º, 22º, 24º y 25º del citado artículo (exenciones por servicios sanitarios, inmobiliarias y técnicas).
- Las realizadas por empresarios o profesionales acogidos al recargo de equivalencia. No obstante, deberá expedirse factura en todo caso por las entregas de inmuebles en las que el sujeto pasivo haya renunciado a la exención, a las que se refiere el artículo 154.2 de la Ley del IVA.
- Las realizadas por empresarios o profesionales acogidas al régimen simplificado del impuesto, salvo que la determinación de las cuotas devengadas se realice en función del volumen de ingresos.
- Las operaciones respecto de las que así se haya autorizado por el Departamento de Gestión tributaria de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (en adelante, AEAT) en relación con sectores o empresas determinadas, con el fin de evitar perturbaciones en el desarrollo de las actividades empresariales o profesionales.
- las prestaciones de servicios financieros y de seguros exentos, tanto si se entienden realizadas en el territorio de aplicación del impuesto como en otro Estado miembro de la Unión Europea.

3 Circular Informativa

4 FACTURA COMPLETA Y SIMPLIFICADA

Se establece un sistema de facturación basado en dos tipos de facturas: la factura completa y la factura simplificada. La factura simplificada viene por tanto a sustituir a los tiques.

La emisión de facturas simplificadas se podrá realizar en los siguientes supuestos:

- a) Cuando el importe no exceda de 400 euros, IVA incluido.
- b) Cuando se trate de una factura rectificativa de otra anterior.
- c) Cuando su importe no exceda de 3.000 euros, IVA incluido, y documente alguna de las siguientes operaciones:
 - ✓ Ventas al por menor, incluso las realizadas por fabricantes o elaboradores de productos entregados.
 - ✓ Ventas o servicios en ambulancia.
 - ✓ Ventas o servicios a domicilio del consumidor.
 - ✓ Transportes de personas y sus equipajes.
 - ✓ Servicios de hostelería y restauración prestados por restaurantes, bares, cafeterías, y establecimientos similares, así como el suministro de bebidas o comidas para consumir en el acto.
 - ✓ Servicios prestados por salas de baile y discotecas.
 - ✓ Servicios telefónicos prestados mediante la utilización de cabinas telefónicas de uso público, así como mediante tarjetas que no permitan la identificación del portador.
 - ✓ Servicios de peluquería y los prestados por institutos de belleza.
 - ✓ Utilización de instalaciones deportivas.
 - ✓ Revelado de fotografías y servicios prestados por estudios fotográficos.
 - ✓ Aparcamiento y estacionamiento de vehículo.
 - ✓ Alquiler de películas.
 - ✓ Servicios de tintorería y lavandería.
 - ✓ Utilización de autopistas de peaje.

Por último en cuanto al ámbito de aplicación de las facturas simplificadas el artículo 4.4 del Reglamento prohíbe su utilización en los siguientes supuestos:

- Las entregas de bienes intracomunitarias.
- Las entregas de bienes a que se refiere el artículo 68.Tres y 68.Cinco de la Ley del IVA, relativa a ventas a distancia y entregas de bienes objeto de impuestos especiales, que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto.
- Las entregas de bienes o prestaciones de servicios que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto por empresarios o profesionales no establecidos en el mismo y en las que opera la inversión del sujeto pasivo y la factura es expedida por el destinatario con arreglo a lo dispuesto en el artículo 5 del Reglamento de facturación de 2012.
- Las entregas de bienes o prestaciones de servicios que se entiendan localizadas en otro Estado miembro realizadas por un empresario o profesional establecido en el territorio de aplicación del impuesto o tenga en el mismo un establecimiento permanente desde el que se efectúa la entrega o la prestación, y entre en juego la regla de inversión del sujeto pasivo y la factura no sea expedida materialmente por el destinatario de la operación. Así como las entregas de bienes y prestaciones de servicios que se entiendan localizadas fuera de la comunidad cuando el proveedor o prestador esté establecido en el territorio de aplicación del impuesto o tenga en el mismo el establecimiento permanente a partir del cual se efectúe la entrega o la prestación.

4 Circular Informativa

5 FACTURACION POR EL DESTINATARIO O POR UN TERCERO

El artículo 5 del Reglamento de facturación de 2012 sigue permitiendo que la obligación de expedir factura pueda ser cumplida materialmente por el destinatario de la operación o por un tercero. En cualquier caso, el responsable del cumplimiento de las obligaciones de facturación sigue siendo el empresario o profesional o sujeto pasivo que entrega el bien o presta el servicio.

Así, para el encargo a un tercero de la ejecución material de la factura al destinatario se exige:

- Que exista un acuerdo al efecto entre el empresario o profesional que realice las operaciones y el destinatario de estas. Si bien el nuevo Reglamento no exige que dicho acuerdo esté documentado por escrito, sí que requiere que se haya suscrito con carácter previo a la realización de las operaciones y se especifiquen en él las operaciones a las que se refiera.
- Cada factura así expedida deberá ser objeto de un procedimiento de aceptación por parte del empresario o profesional que haya realizado la operación. Este procedimiento deberá ajustarse a lo que determinen las partes.
- El destinatario de las operaciones que proceda a la expedición de las facturas deberá remitir una copia al empresario o profesional que las realizó.

6 CONTENIDO DE LAS FACTURAS COMPLETAS U ORDINARIAS Y SIMPLIFICADAS

Contenido de la factura completa u ordinaria

De acuerdo con lo establecido en el artículo 6 del Reglamento de facturación de 2012 toda factura y sus copias deberán contener los datos o requisitos que se citan a continuación:

- a) Número y, en su caso, serie. La numeración de las facturas dentro de cada serie será correlativa. En este sentido, señalar que se mantiene la posibilidad de expedir facturas mediante series separadas, manteniéndose la obligación de expedir series separadas en los supuestos de facturación por el destinatario o un tercero, en caso de facturas rectificativas y en los supuestos de la disposición adicional quinta del Reglamento del IVA, es decir, entregas con motivo de procedimientos administrativos y judiciales de ejecución forzosa.
- b) La fecha de su expedición.
- c) Nombre y apellidos, razón o denominación social completa, tanto del obligado a expedir factura como del destinatario de las operaciones.
- d) Número de Identificación Fiscal atribuido por la Administración tributaria española o, en su caso, por la de otro Estado miembro de la Unión Europea, con el que ha realizado la operación el obligado a expedir la factura. Asimismo, se mantiene la obligatoriedad de la consignación del Número de Identificación Fiscal del destinatario en los siguientes supuestos: (1) en entregas de bienes intracomunitario, (2) en las operaciones cuyo destinatario sea el sujeto pasivo del impuesto –por inversión- y (3) finalmente en operaciones realizadas en el territorio de aplicación del impuesto y el empresario profesional que emite la factura haya de considerarse establecido en dicho territorio.
- e) Domicilio, tanto del obligado a expedir factura como del destinatario de las operaciones. Cuando el obligado a expedir factura o el destinatario de las operaciones dispongan de varios lugares fijos de negocio, deberá indicarse la ubicación de la sede de actividad o establecimiento al que se refieran aquéllas en los casos en que dicha referencia sea relevante para la determinación del régimen de tributación correspondiente a las citadas operaciones

5 Circular Informativa

De la redacción del artículo 6 del Reglamento de facturación de 2012, cabe destacar como novedad introducida por el Real Decreto 1619/2012 la supresión de la dispensa en la obligación de consignar en la factura el domicilio del destinatario si este es una persona física que no actúa como empresario o profesional. Así, a partir de la entrada en vigor del Reglamento de facturación de 2012, **esto es, el 1 de enero de 2013, la citada exoneración queda suprimida de forma que la consignación del domicilio del destinatario de las operaciones será obligatoria aún tratándose de personas físicas que no actúan como empresarios o profesionales.**

f) Descripción de las operaciones, consignándose todos los datos necesarios para la determinación de la base imponible del Impuesto, tal y como ésta se define por los artículos 78 y 79 de la Ley del IVA, correspondiente a aquéllas y su importe, incluyendo el precio unitario sin Impuesto de dichas operaciones, así como cualquier descuento o rebaja que no esté incluido en dicho precio unitario.

g) El tipo impositivo o tipos impositivos, en su caso, aplicados a las operaciones.

h) La cuota tributaria que, en su caso, se repercuta, que deberá consignarse por separado.

i) La fecha en que se hayan efectuado las operaciones que se documentan o en la que, en su caso, se haya recibido el pago anticipado, siempre que se trate de una fecha distinta a la de expedición de la factura.

j) En el supuesto de que la operación que se documenta en una factura esté exenta del Impuesto, una referencia a las disposiciones correspondientes de la Directiva 2006/112/CE o a los preceptos correspondientes de la Ley del IVA o **una simple indicación de que la operación está exenta.**

La letra j) del apartado primero del artículo 6 hace referencia a la expresa indicación que debe efectuarse en la factura en aquellos supuestos en los que se documenta una operación exenta del Impuesto. A estos efectos, esta mención ya resultaba obligatoria con la redacción vigente hasta 31 de diciembre de 2012; no obstante, en aras a la simplificación de los requisitos formales, **cabe destacar la supresión de esta misma indicación obligatoria que debía realizarse en las facturas que documentan operaciones no sujetas hasta dicha fecha. Por tanto, la nueva redacción del artículo 6 no establece la obligación de incluir en la factura la referencia normativa o la mención correspondiente a la operación no sujeta al Impuesto.**

Asimismo, cabe mencionar que se ha eliminado de la referida letra la equivalente obligación de indicar la referencia normativa o la correspondiente mención en aquellos supuestos en los que el sujeto pasivo del impuesto es el destinatario de la operación. No obstante, ello no debe llevar a confusión por cuanto la letra m) del apartado primero del artículo 6 del Reglamento de facturación de 2012 establece la expresa obligación de incorporar a la factura la mención **"inversión del sujeto pasivo"** cuando el sujeto pasivo sea el adquirente o el destinatario de la operación.

k) Respecto las facturas expedidas por entregas ocasionales de medios de transporte nuevos exentas por destinarse a otro Estado miembro de la Unión Europea distinto de España, la letra k) del apartado primero establece en la misma línea que el anterior Reglamento que en la factura deben hacerse constar, además de los datos y requisitos generales, las características de los medios de transporte, la fecha de su primera puesta en servicio y las distancias recorridas u horas de navegación o vuelo realizadas hasta la entrega.

l) En caso de que sea el adquirente o destinatario de la entrega o prestación quien expida la factura en lugar del proveedor o prestador, de conformidad con lo establecido en el artículo 5 de este Reglamento, será necesaria la mención **«facturación por el destinatario».**

m) Como se ha comentado anteriormente, la letra m) del artículo 6 del Reglamento de facturación de 2012 incluye la obligación de mencionar **«inversión del sujeto pasivo»** cuando la misma opere.

- n) En caso de aplicación del régimen especial de las agencias de viajes, la mención *«régimen especial de las agencias de viajes»*.
- o) En caso de aplicación del régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, deberá realizarse la mención *«régimen especial de los bienes usados»*, *«régimen especial de los objetos de arte»* o *«régimen especial de las antigüedades y objetos de colección»*.
- p) El artículo 6.2 del Reglamento de facturación de 2012 establece los supuestos tasados en los que deberá especificarse por separado la parte de base imponible correspondiente a cada una de las operaciones que se documenten en una misma factura:
- ✓ Cuando se documenten operaciones que estén exentas del IVA y otras en las que no se den dichas circunstancias.
 - ✓ Cuando se incluyan en la factura ordinaria operaciones en las que el sujeto pasivo correspondiente a aquéllas sea su destinatario y otras en las que no se dé esta circunstancia.
 - ✓ Cuando se comprendan operaciones sometidas a distintos tipos impositivos de IVA.

La siguiente novedad a tener en cuenta respecto del contenido de la factura es **la supresión de la mención obligatoria que debía realizarse cuando se emitía una copia de la factura**. En este sentido, a partir de la entrada en vigor del nuevo Reglamento, no deberá indicarse que estamos ante una copia de la factura otorgándose así un tratamiento homogéneo a las facturas emitidas por el sujeto pasivo, sin diferenciar si estamos ante la factura original emitida o una copia de la misma.

Contenido de la factura simplificada

Como ya hemos señalado, con el fin de establecer un régimen armonizado de facturación a nivel comunitario el nuevo Reglamento establece un sistema de facturación basado en dos tipos de facturas: por un lado la factura completa u ordinaria y, por otro, la factura simplificada, que tiene como objetivo sustituir a los denominados tiques en nuestro ordenamiento interno, a partir del 1 de enero de 2013. En este sentido, señalar que el contenido de las facturas simplificadas es más reducido que las ordinarias, pero superior al exigido en los tiques.

Como se ha comentado, la factura simplificada no puede emplearse en todas las operaciones de entrega de bienes o prestaciones de servicios.

A continuación, pasamos a detallar el contenido que deberán tener las facturas simplificadas:

- a) El número y, en su caso, la serie. A estos efectos, cabe mencionar que el artículo.
- b) La fecha de expedición. Esta mención constituye una novedad respecto al contenido de los tiques.
- c) La fecha en que se hayan efectuado las operaciones documentadas, o en la que se haya recibido el pago anticipado, siempre que se trate de una fecha distinta a la expedición de la factura. Dicha mención constituye una novedad respecto a las menciones que debían contener los tiques.
- d) Número de Identificación Fiscal, así como el nombre y apellidos, razón o denominación social completa del obligado a su expedición.
- e) Identificación del tipo de bienes entregados o de servicios prestados.

f) Tipo impositivo aplicado a la operación. Se establece la obligación de detallar el tipo aplicado, incorporándose como novedad, la opción de consignar también la expresión de *IVA incluido*. Respecto la emisión de tiques, el Reglamento anterior exigía que el sujeto pasivo detallase el tipo impositivo aplicado o bien incluyese en el documento la expresión *IVA incluido*, a diferencia de lo previsto para las facturas simplificadas en las que deberá consignarse en todo caso el tipo de IVA aplicado estableciéndose como opción la inclusión de la expresión *IVA incluido* adicionalmente. Por tanto, deberá consignarse el tipo impositivo. Asimismo, como novedad introducida por el nuevo Reglamento, deberá especificarse por separado la parte de base imponible correspondiente a cada una de las operaciones en aquellos supuestos en los que una misma factura comprenda operaciones sujetas a diferentes tipos impositivos. Por tanto, de la redacción del Reglamento de facturación de 2012 se desprende que no es necesario indicar la base imponible caso que la factura tenga operaciones sometidas a un mismo tipo impositivo.

g) La contraprestación total.

h) De acuerdo con la nueva regulación, las facturas rectificativas podrán ser simplificadas. No obstante en este caso, debe realizarse una referencia expresa e inequívoca de la factura rectificada y de las especificaciones que se modifican.

i) Se exige las mismas menciones que en la factura completa (artículo 6 letras j) a o)) en los siguientes supuestos: de operación exenta, de entrega de medios de transporte nuevos, de facturación por el destinatario, de inversión del sujeto pasivo, aplicación del régimen especial de agencias de viaje y aplicación del régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.

Respecto los requisitos formales para poder ejercitar el derecho a la deducción de las cuotas del Impuesto de acuerdo con lo que prevé el artículo 97.Uno de la Ley del IVA, es importante advertir que los apartados segundo y tercero del artículo 7 establecen unas menciones adicionales que deben consignarse en las facturas simplificadas. Así, cuando el destinatario de la operación sea un empresario o profesional que pretenda ejercitar el derecho a la deducción, deberá exigir al expedidor de la factura simplificada, además de las menciones detalladas en el contenido de la factura simplificada, la consignación en la factura simplificada de los siguientes datos:

- ***Número de Identificación Fiscal atribuido por la Administración tributaria española o, en su caso, por la de otro Estado miembro de la Unión Europea, así como el domicilio del destinatario de las operaciones.***
- ***La cuota tributaria que, en su caso, se repercuta, que deberá consignarse por separado.***

Las facturas simplificadas que no consignen los datos obligatorios adicionales señalados en el apartado segundo del artículo 7 mantendrán el mismo tratamiento fiscal que los tiques a los efectos de la deducibilidad del IVA.

7 LA FACTURA ELECTRONICA

Definición de factura electrónica

En el apartado 1 del artículo 9 del Reglamento, tras hacer una introducción genérica aplicable a todas las facturas en el artículo 8, nos define lo que es la factura electrónica: *"Se entenderá por factura electrónica aquella factura que se ajuste a lo establecido en este Reglamento y que haya sido expedida y recibida en formato electrónico"*.

8 Circular Informativa

Como se puede comprobar el elemento fundamental para considerar que una factura es electrónica es la expedición y recepción en formato electrónico. **Para que una factura sea considerada una factura electrónica con arreglo a la Directiva sobre el IVA, deberá ser expedida y recibida en formato electrónico. Cada sujeto pasivo elegirá el formato de la factura. Cabe citar, entre las posibles opciones, facturas en forma de mensajes estructurados (p. ej. XML) u otros tipos de formatos electrónicos (como mensaje de correo electrónico con archivo PDF anexo o un fax en formato electrónico (no en formato papel).**

De acuerdo con esta definición, no todas las facturas emitidas en formato electrónico se pueden considerar «factura electrónica». Las facturas emitidas en formato electrónico, por ejemplo mediante software de contabilidad o de procesamiento de textos, que hayan sido enviadas y recibidas en papel no son facturas electrónicas.

Por otro lado, las facturas emitidas en formato papel que sean escaneadas, enviadas y recibidas por correo electrónico se pueden considerar facturas electrónicas.

Requisitos para el uso de la factura electrónica

El apartado 2 del artículo 9 del Reglamento de facturación de 2012 prevé: *“La expedición de la factura electrónica estará condicionada a que su destinatario haya dado su consentimiento”*

La mención específica de que el uso de facturas electrónicas deberá ser aceptado por el destinatario tiene su justificación en los requisitos técnicos necesarios para recibir una factura electrónica o en la capacidad del destinatario de garantizar la autenticidad, la integridad y la legibilidad, para lo cual podría ser necesario disponer las medidas adecuadas, circunstancia que no se da en el caso de facturas en papel.

Dado que procede aplicar el mismo trato a la facturación en papel y la facturación electrónica, para determinar la aceptación de una factura electrónica por el destinatario se podrían aplicar criterios similares a los que se aplican para determinar la aceptación de una factura en papel. Cabe citar, entre otros, cualquier aceptación por escrito, ya sea formal o no, o el acuerdo tácito mediante, por ejemplo, el procesamiento o el pago de la factura recibida.

Autenticidad e integridad de la factura electrónica

En el artículo 10 del Reglamento de facturación de 2012 se hace una referencia expresa a la acreditación de la autenticidad e integridad de la factura electrónica. Como hemos comprobado antes, se admiten todos los medios de prueba válidos en Derecho.

Este precepto establece, a título de ejemplo, tecnologías que se consideran válidas. A estos efectos, la norma ofrece los siguientes supuestos:

- a) Mediante una firma electrónica, basada, en un certificado reconocido y creada mediante un dispositivo seguro de creación de firmas.
- b) Mediante un intercambio electrónico de datos (EDI)
- c) Mediante otros medios que los interesados hayan comunicado a la AEAT con carácter previo a su utilización y hayan sido validados por la misma.

8 PLAZO PARA LA EXPEDICION DE LAS FACTURAS

El artículo 11 del Reglamento de facturación de 2012 regula el plazo para la expedición de las facturas y recoge algunas modificaciones respecto a la anterior regulación contenida en el artículo 9 del Reglamento de facturación de 2003.

9 Circular Informativa

Recordemos que una de las menciones que debe incluirse en la factura completa y en la factura simplificada es la fecha de expedición de las mismas, fecha que no tiene por qué coincidir con la fecha de realización de la operación que documentan. En tales supuestos, como se ha comentado, deben consignarse ambas fechas en la factura.

La norma general se mantiene invariable: las facturas deberán ser expedidas en el momento de realizarse la operación.

Partiendo de esta norma general con la nueva regulación pueden distinguirse varios supuestos:

Operaciones cuyo destinatario no sea un empresario o profesional que actúe como tal

En este caso, no se ha producido modificación alguna y se mantiene la norma general de que las facturas deberán ser expedidas en el momento de realizarse la operación.

Con la anterior regulación se establecía como veremos un límite máximo "en todo caso" para la expedición de las facturas al establecerse que éstas debían emitirse antes del día 16 del mes siguiente al período de liquidación del impuesto en el curso del cual se hubieran realizado las operaciones. Sin embargo, ya se venía interpretando por la doctrina que dicho límite máximo era aplicable sólo en los casos en que el destinatario de la operación fuera un empresario o profesional actuando como tal, dado que en el caso de consumidores finales se entendía que la factura debía ser emitida en el momento de la realización de la operación.

Operaciones cuyo destinatario de la operación sea un empresario o profesional que actúe como tal

En este caso, el Reglamento de facturación de 2012 establece que las facturas deberán expedirse antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que se haya producido el devengo del Impuesto correspondiente a la operación de que se trate.

La anterior regulación también contemplaba una limitación máxima temporal, si bien en unos términos un tanto distintos, ya que establecía la obligación de expedir factura en el plazo máximo de 1 mes desde la realización de la operación con el límite máximo de que ésta debía emitirse antes del día 16 del mes siguiente al período de liquidación del impuesto en el curso del cual se hubieran realizado las operaciones.

9 MONEDA Y LENGUA EN QUE SE PODRÁN EXPRESAR Y EXPEDIR LAS FACTURAS

El Reglamento de facturación de 2012 en su artículo 12 mantiene en idéntico términos la regulación anterior en cuanto a la moneda y lengua en que se pueden expresar y expedir las facturas.

Así, los importes que figuran en las facturas podrán expresarse en cualquier moneda, a condición de que el importe del impuesto que, en su caso, se repercuta se exprese en euros.

Por otra parte, las facturas seguirán pudiéndose expedir en cualquier lengua. No obstante, la Administración Tributaria, cuando lo considere necesario, podrá seguir exigiendo una traducción al castellano o a otra lengua oficial de España de las facturas expedidas en una lengua no oficial que correspondan a operaciones efectuadas en territorio de aplicación del impuesto así como de las recibidas por los empresarios o profesionales o sujetos pasivos establecidos en dicho territorio.

10 FACTURAS RECAPITULATIVAS

La posibilidad de emitir facturas recapitulativas se mantiene en los mismos términos que en el Reglamento anterior: pueden incluir distintas operaciones realizadas en distintas fechas para un mismo destinatario siempre que las mismas de hayan efectuado dentro de un mismo mes natural.

10 Circular Informativa

El nuevo Reglamento, en su artículo 13, modifica el plazo de expedición de las mismas en los mismos términos que se ha visto modificado el plazo general de expedición de facturas que ya hemos analizado, es decir:

- La regla general se mantiene en que las facturas recapitulativas deben ser expedidas como máximo el último día del mes natural en el que se hayan efectuado las operaciones que se documenten en ellas.
- Se establece una regla especial cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal: en estos casos la expedición deberá efectuarse antes del día 16 del mes siguiente a aquél en el curso del cual se hayan realizado las operaciones.
- Finalmente, en cumplimiento del mandato de la Directiva 2006/112/CE, se añade una norma específica de expedición de las entregas de bienes comprendidas en el artículo 75.Uno.8º de la Ley del IVA: las facturas deberán expedirse antes del día 16 del mes siguiente a aquél en que se inicie la expedición o el transporte de los bienes con destino a adquirente.

11 FACTURAS RECTIFICATIVAS

El Reglamento de facturación de 2012 dedica el artículo 15 a regular las denominadas facturas rectificativas, cuestión que estaba recogida en el artículo 13 del Reglamento de facturación de 2003. Se han introducido varias modificaciones en esta materia.

El artículo 15.6 del Reglamento de facturación de 2012 aclara que no tendrán la consideración de facturas rectificativas las que se expidan en sustitución o canje de facturas simplificadas expedidas con anterioridad, siempre que las facturas simplificadas expedidas en su día cumplieren los requisitos establecidos en el artículo 7.1 del Reglamento de facturación de 2012. Dado que no tendrán la consideración de facturas rectificativas, habrá que atender a lo dispuesto en los artículos 6 ó 7, según proceda.

Recordemos que se deben expedir facturas rectificativas en los siguientes supuestos:

- Cuando la factura original no cumpla alguno de los requisitos establecidos como obligatorios en los artículos 6 (factura completa u ordinaria) ó 7 (factura simplificada) del Reglamento de facturación de 2012, respectivamente.
- Cuando las cuotas repercutidas se hubiesen determinado incorrectamente (artículo 89 de la Ley del IVA).
- Cuando se produzcan las circunstancias que, de acuerdo con el artículo 80 de la Ley del IVA, den lugar a la modificación de la base imponible.

El Reglamento de facturación de 2003 (tras la modificación realizada por el Real Decreto 87/2005) se refería, en su artículo 13.6, únicamente a la sustitución de documentos sustitutivos por facturas, mientras que el Reglamento de facturación de 2012 añade la posibilidad, junto a la sustitución de facturas simplificadas, del "canje" de facturas simplificadas por facturas ordinarias.

Por lo que respecta al contenido de la factura rectificativa, en el apartado 5 del artículo 15 del Reglamento de facturación de 2012 se han introducido varias modificaciones respecto al artículo 13.5 del Reglamento de facturación de 2003, dirigidas todas ellas a simplificar el contenido de las facturas rectificativas:

- En el Reglamento de facturación de 2003 se establecía que debía de constar en el documento su condición de documento rectificativo. En el Reglamento de facturación de 2012 desaparece la necesidad de mencionar su condición de documento rectificativo. Sin embargo, debe expedirse en una serie diferente, debe identificarse la factura rectificada y deben constar los elementos que se modifican.

11 Circular Informativa

- En el Reglamento de facturación de 2003 se establecía que debía de constar la descripción de la causa que motiva la rectificación. En el nuevo Reglamento de facturación desaparece este requisito para las facturas rectificativas, que dependiendo de la causa de la rectificación, podía ser complejo en su concreción.
- En el Reglamento de facturación de 2003 se establecía que en el caso de que el documento rectificativo se expidiera como consecuencia de la rectificación de la repercusión del IVA y ésta obligara a la presentación de una autoliquidación extemporánea o se pudiera sustanciar a través de la presentación de una solicitud de devolución de ingresos indebidos, debía de constar en el documento rectificativo el período o períodos de autoliquidación en el curso del cual se realizaron las operaciones. El objetivo de este requisito no era otro que proporcionar a la Administración Tributaria la información suficiente para verificar que la regularización de cuotas repercutidas se había realizado conforme a los procedimientos previstos en el artículo 89.cinco de la Ley del IVA. El Reglamento de facturación de 2012 elimina este requisito de contenido de las facturas rectificativas, por lo que no será necesario indicar el período o períodos de autoliquidación en los que se realizaron las operaciones a que se refiere la rectificación.

Se mantiene la obligación de emitir la factura rectificativa tan pronto como el obligado a expedirla tenga constancia de las circunstancias que obligan a su expedición, siempre que no hubiera transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el impuesto o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el artículo 80 de la Ley del IVA.

Por último, comentar que si una factura rectificativa tiene que ser objeto de una nueva rectificación, deberá expedirse una nueva factura rectificativa. Ni el Reglamento de facturación de 2003 ni el de 2012 hacen referencia a este supuesto, pero este es el criterio de la Dirección General de Tributos que, en la resolución V0299-05, ha manifestado lo siguiente: *“En particular, (..) en el supuesto de que las facturas rectificativas expedidas contengan algún error por el cual deban ser objeto de rectificación, deberá expedirse una nueva factura rectificativa que haga referencia a la anterior factura rectificativa y no a la factura original que ya fue objeto de rectificación”*

12 DUPLICADOS DE LAS FACTURAS

El artículo 14 del Reglamento de facturación de 2012 permite la emisión de duplicados de la factura original en los mismos términos que el Reglamento de facturación de 2003. Por tanto, se admite la emisión de duplicados en los siguientes casos:

- Cuando en una misma operación de entrega de bienes o prestación de servicios concurren varios destinatarios, en cuyo caso deberá consignarse en el original y en cada uno de los duplicados la porción de base imponible y de cuota repercutida a cada uno de ellos.
- En los supuestos de pérdida del original por cualquier causa.

Los duplicados tienen la misma eficacia que los documentos originales y en cada uno de los ejemplares deberá seguir haciéndose constar la expresión “duplicado”.

13 REMISION DE LAS FACTURAS A SUS DESTINATARIOS Y PLAZO PARA LA REMISIÓN.

Respecto a la obligación de remisión de las facturas a los destinatarios que en ellas se documenten, el Reglamento de facturación de 2012 regula esta cuestión en el artículo 17.

12 Circular Informativa

Se trata de una materia que no ha sufrido modificación significativa, manteniéndose la obligación de remisión de las facturas, sin especificar obligaciones diferentes en relación con las facturas en papel y las facturas electrónicas.

Por otro lado, respecto al plazo de remisión de las facturas, esta cuestión se regula en el artículo 18 del Reglamento de facturación de 2012. No se ha producido tampoco en esta materia modificación significativa, ya que tan solo se ha suprimido la referencia a los "*documentos sustitutos*". Por tanto, se mantienen los dos tipos de plazos de remisión que existían con el Reglamento de facturación de 2003:

- Plazo general: la obligación de remisión deberá cumplirse en el mismo momento de su expedición.
- Plazo especial: opera solamente cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal, y según el cual, las facturas podrán remitirse en el plazo de un mes a partir de la fecha de su expedición.

Recordemos que en ambos casos, el inicio del cómputo del plazo de remisión se refiere al momento de su expedición y no al del devengo de las operaciones, debiéndose tener en cuenta, por tanto, momento en el que nace la obligación de expedición de las facturas y la fecha efectiva de expedición (artículo 11 del Reglamento de facturación de 2012).

14 OBLIGACIÓN DE CONSERVACIÓN DE LAS FACTURAS

Plazo de conservación

Se mantienen los plazos de conservación vigentes en la actualidad que pueden llegar hasta los 14 años (puesto que se relaciona la conservación con la prescripción del Impuesto correspondiente, el plazo máximo sería aquel que tuviera en consideración no sólo los cuatro años de prescripción sino los 10 de regularización de bienes de inversión en caso de bienes inmuebles).

El Reglamento de facturación de 2012 regula la conservación de las facturas en su artículo 19 estableciendo una serie para cumplir con este deber de gran importancia para el control del IVA.

Documentos a conservar

En cuanto a los documentos a conservar no existen diferencias significativas puesto que se deben conservar las facturas recibidas, las copias o matrices de las facturas expedidas, los justificantes contables a efectos de operaciones de inversión del sujeto pasivo en los que no se haya recibido factura, los recibos derivados del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca y los documentos que justifican el derecho a la deducción en caso de importaciones.

Por lo demás se sigue obligando a conservar estos documentos a los empresarios o profesionales acogidos a los regímenes especiales del IVA, así como a quienes, sin tener la condición de empresarios o profesionales, sean sujetos pasivos del Impuesto, aunque en este caso sólo alcanzará a las facturas recibidas y a los justificantes contables.

Forma de conservación

La obligación de conservación se debe cumplir por cualquier medio que permita garantizar al obligado a su conservación la autenticidad de su origen, la integridad de su contenido y su legibilidad en los términos establecidos por la normativa, así como el acceso a ellos por parte de la Administración tributaria sin demora, salvo causa debidamente justificada.

Evidentemente se permite cumplir esta obligación mediante la utilización de medios electrónicos.

13 Circular Informativa

En estos casos, la conservación por medios electrónicos debe asegurar su legibilidad en el formato original en el que se hayan recibido o remitido, así como, en su caso, la de los datos asociados y mecanismos de verificación de firma u otros elementos autorizados que garanticen la autenticidad de su origen y la integridad de su contenido.

Asimismo, se mantiene la obligación de conservar los documentos con su contenido original y ordenadamente.

Se mantiene en el artículo 19.4 del Reglamento de facturación de 2012 igualmente la posibilidad de cumplir estas obligaciones de conservación por un tercero, que, como anteriormente, actuará en todo caso en nombre y por cuenta del expedidor que seguirá respondiendo en caso de incumplimiento de las obligaciones de conservación. Es decir, legalmente no es posible el traspaso del cumplimiento de esta obligación, sin perjuicio de la responsabilidad contractual que pueda asumir el encargado de conservar la documentación y que incumpla esta obligación.

LEGISLACION

[Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el nuevo Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación](#)