

APUNTES SOBRE LA ACTUALIDAD FISCAL

ENERO 2004

Regulación de las Facturas rectificativas è ATENCION: VER BOLETÍN FISCAL
DEL MES DE NOVIEMBRE

Apreciados señores,

Con motivo de la reciente aprobación del nuevo Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación a partir del 1 de enero de 2004, **Real Decreto 1496/2003 de 28 de noviembre**, que modifica el anteriormente Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, creemos conveniente poner en su conocimiento los cambios habidos así como recordarles las obligaciones y requisitos establecidos en materia de facturación.

SUMARIO

- **FACTURAS**
- **TIQUES**
- **PARTICULARIDADES DEL RÉGIMEN ESPECIAL DE LAS AGENCIAS DE VIAJES**
- **PARTICULARIDADES DEL RÉGIMEN ESPECIAL DE LA AGRICULTURA, GANADERÍA Y PESCA.**
- **PARTICULARIDADES DEL COMERCIO MINORISTA EN EL RÉGIMEN DE RECARGO DE EQUIVALENCIA.**
- **PARTICULARIDADES DEL RÉGIMEN ESPECIAL DE BIENES USADOS, OBJETOS DE ARTE, ANTIGÜEDADES Y OBJETOS DE COLECCIÓN**
- **PARTICULARIDADES DEL RÉGIMEN SIMPLIFICADO DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO**

1- FACTURAS

1. Obligación de facturación

Los empresarios o profesionales están obligados a expedir factura y copia de ésta por todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en el desarrollo de su actividad. Igualmente, están obligados a conservar las facturas u otros justificantes recibidos de otros empresarios o profesionales por las operaciones de las que sean destinatarios y que se efectúen en desarrollo de la citada actividad. Esta obligación incumbe asimismo a los empresarios o profesionales acogidos a los regímenes especiales del Impuesto sobre el Valor Añadido.

También deberá expedirse factura y copia de ésta por los pagos recibidos con anterioridad a la realización de las entregas de bienes o prestaciones de servicios a excepción de las Entregas de bienes destinados a otro Estado miembro.

En todo caso deberá expedirse factura y copia de ésta en las siguientes operaciones:

- a) Aquellas en las que el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal, con independencia del régimen de tributación al que se encuentre acogido el empresario o profesional que realice la operación, así como cualesquiera otras en las que el destinatario así lo exija para el ejercicio de cualquier derecho.
- b) Las entregas de bienes destinados a otro Estado miembro (Entregas Intracomunitarias).
- c) Las Entregas de bienes cuya expedición o transporte se inicien en otro Estado miembro con destino al mencionado territorio cuando la expedición o transporte sea a cargo del vendedor y que el destinatario no tenga la condición de sujeto pasivo.
- d) Las entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Comunidad Europea (Exportaciones), excepto las efectuadas en las tiendas libres de impuestos.
- e) Las entregas de bienes que han de ser objeto de instalación o montaje antes de su puesta a disposición, cuando la instalación se ultime en el referido territorio.
- f) Aquellas de las que sean destinatarias personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, con independencia de que se encuentren establecidas en el territorio de aplicación del impuesto o no, y las Administraciones públicas.

Asimismo, los sujetos pasivos en los supuestos de expedición de autofacturas por Inversión del sujeto pasivo, deberán expedir factura en todo caso por las operaciones de las que sean destinatarios. Esta factura, que se unirá al justificante contable de cada operación, deberá contener los datos básicos de toda factura indicados más adelante. A estos efectos, tendrá la consideración de justificante contable cualquier documento que sirva de soporte a la anotación contable de la operación que, en su caso, deba efectuarse.

Sin embargo NO existirá obligación de expedir factura por las operaciones siguientes:

a) Las operaciones interiores exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

No obstante, SI será obligatoria la expedición de factura en las operaciones:

- Prestaciones de servicios de hospitalización o asistencia sanitaria realizados por Entes públicos o privados.
- La asistencia a personas físicas por profesionales médicos o sanitarios, cualquiera que sea la persona destinataria.
- Entregas de sangre, plasma sanguíneo y demás fluidos, tejidos del cuerpo humano para fines médicos o de investigación.
- Profesionales estomatólogos, mecánicos dentistas y protésicos dentales, así como la entrega, reparación y colocación de prótesis dentales y ortopedias maxilares cualquiera que sea la persona destinataria
- El transporte de enfermos o heridos en ambulancias o vehículos adaptados para ello
- Entrega de terrenos rústicos que no tengan la condición de edificables, incluidos las construcciones en ellos existentes, que sean indispensables para el desarrollo de una explotación agraria, y los destinados a parques y jardines públicos.
- Las entregas de terrenos que se realicen como consecuencia de la aportación inicial a las Juntas de compensación por los propietarios de terrenos comprendidos en polígonos de actuación urbanística y las adjudicaciones de terrenos que se efectúen a dichos propietarios.
- Segundas o ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.
- Las entregas de bienes utilizados por el transmitente en la realización de operaciones exentas cuando el sujeto pasivo no tuvo derecho a practicar la deducción parcial o total en el momento de su adquisición.
- Las entregas de bienes cuando en su adquisición no se hubiera podido practicar el derecho a la deducción.
- Las entregas de desperdicios o desechos de fundición de hierro, acero, chatarra, aleaciones hasta los límites establecidos.

b) Aquellas otras en las que así se autorice por el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en relación con sectores empresariales o profesionales o empresas determinadas.

Todo ello, sin perjuicio de cuantos otros deberes sean además exigidos, en cuanto a la expedición y entrega de factura, en el ámbito mercantil, del régimen de actividades profesionales o para la defensa de los consumidores y usuarios.

2. Contenido de la factura.

Toda factura y sus copias contendrán los datos o requisitos que se citan a continuación, sin perjuicio de los que puedan resultar obligatorios a otros efectos y de la posibilidad de incluir cualesquiera otras menciones:

a) Número y, en su caso, serie. La numeración de las facturas dentro de cada serie será correlativa.

Se podrán expedir facturas mediante series separadas cuando existan razones que lo justifiquen y, entre otros supuestos, cuando el obligado a su expedición cuente con varios establecimientos desde los que efectúe sus operaciones y cuando el obligado a su expedición realice operaciones de distinta naturaleza.

No obstante, **será obligatoria**, en todo caso, la expedición en series específicas de las facturas siguientes:

1.º Aquellas autofacturas que se expidan por Inversión del sujeto pasivo.

2.º Las expedidas por los destinatarios de las operaciones o por terceros, para cada uno de los cuales deberá existir una serie distinta.

3.º Las rectificativas.

4.º Las derivadas 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.

En los supuestos de expedición de autofacturas por Inversión del sujeto pasivo se consignarán como datos del expedidor los del sujeto pasivo destinatario de los bienes o servicios.

Asimismo deberán constar los del proveedor de los bienes o servicios.

d) Número de identificación fiscal atribuido por la Administración española o, en su caso, por la de otro Estado miembro de la Comunidad Europea, con el que ha realizado la operación el obligado a expedir la factura.

Asimismo, será obligatoria la consignación del número de identificación fiscal del destinatario en los siguientes casos:

1.º Que se trate de una entrega de bienes destinados a otro Estado miembro exenta (Entrega Intracomunitaria)

2.º Que se trate de una operación cuyo destinatario sea el sujeto pasivo del Impuesto correspondiente a aquélla.

3.º Que se trate de operaciones que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto y el empresario o profesional obligado a la expedición de la factura haya de considerarse establecido en dicho territorio.

En los supuestos de expedición de autofacturas por Inversión del Sujeto Pasivo, se consignará como número de identificación fiscal del expedidor el del sujeto pasivo destinatario de los bienes o servicios. Asimismo, deberá constar el número de identificación del proveedor de los bienes o servicios.

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.

En los supuestos de expedición de autofacturas por Inversión del Sujeto Pasivo se consignará como domicilio del expedidor el del sujeto pasivo destinatario de los bienes o servicios. Asimismo deberá constar el domicilio del proveedor de los bienes o servicios.

Cuando el destinatario de las operaciones sea una persona física que no actúe como empresario o profesional, no será obligatoria la consignación de su domicilio.

f) Descripción de las operaciones, consignándose todos los datos necesarios para la determinación de la base imponible del impuesto correspondiente a aquéllas y su importe, incluyendo el precio unitario sin impuesto de dichas operaciones, así como cualquier descuento o rebaja que no esté incluido en dicho precio unitario.

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

h) La cuota tributaria que, en su caso, se 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.

En las copias de las facturas, junto a los requisitos del apartado anterior, se indicará su condición de copias.

En el supuesto de que la operación que se documenta en una factura esté exenta o no sujeta al impuesto o de que el sujeto pasivo del impuesto correspondiente a aquélla sea su destinatario, se deberá incluir en ella una referencia a las disposiciones correspondientes de la Directiva 77/388/CEE de 17 de mayo, Sexta Directiva del Consejo en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido, o a los preceptos correspondientes de la Ley del Impuesto o indicación de que la operación está exenta o no sujeta o de que el sujeto pasivo del impuesto es el destinatario de la operación. Lo dispuesto en este apartado se aplicará asimismo cuando se documenten varias operaciones en una única factura y las circunstancias que se han señalado se refieran únicamente a parte de ellas.

A título de ejemplo, les indicamos algunas de las referencias posibles:

Exención en operaciones interiores::

“Esta operación está exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido según lo establecido en el artículo 20.x de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre.”

Nota : Asimismo, según corresponda, procede indicar el apartado de este artículo en el que se establece esta exención,.

Exención en Entregas Intracomunitarias :

“Esta operación está exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido según lo establecido en el artículo 25.1 de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre, según redacción dada por el art. 28.octavo del RDL 12/1995 de 28 diciembre.”

Exención en Exportaciones :

“Esta operación está exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido según lo establecido en el artículo 15.1 y 15.2 de la Directiva 77/388/CEE.”

o bien

“Esta operación está exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido según lo establecido en el artículo 21 de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre.”

Autofactura por inversión del sujeto pasivo :

“ Esta factura se emite conforme a lo indicado en el artículo 8.bis del RD 1624/1992 de 29 de diciembre, conforme a lo indicado en el art. 84.uno.2 de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre”

Por otro lado, deberá especificarse por separado la parte de base imponible correspondiente a cada una de las operaciones que se documenten en una misma factura en los siguientes casos:

- a) Cuando se documenten operaciones exentas o no sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido y otras en las que no se den dichas circunstancias.
- b) Cuando se incluyan operaciones en las que el sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a aquéllas sea su destinatario y otras en las que no se dé esta circunstancia.
- c) Cuando se comprendan operaciones sujetas a diferentes tipos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En las entregas de medios de transporte nuevos a otro estado miembro se deberá hacer constar en la factura sus características, la fecha de la primera puesta en servicio, distancias recorridas, horas de navegación o vuelo realizadas hasta su entrega.

Los empresarios o profesionales que realicen las entregas subsiguientes a las adquisiciones intracomunitarias deberán indicar expresamente en las facturas correspondientes a dichas entregas que se trata de una operación triangular o en cadena y consignar en ellas el número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido con el que realizan las referidas adquisiciones intracomunitarias y entregas subsiguientes, así como el número de identificación a efectos del mencionado impuesto suministrado por el destinatario de la entrega subsiguiente.

Cuando el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria aprecie que las prácticas comerciales o administrativas del sector de actividad de que se trate, dificulten la consignación de las menciones indicadas anteriormente, podrá autorizar, previa solicitud del interesado, que en la factura no consten todas las menciones, siempre y cuando las operaciones sean entregas de bienes o prestaciones de servicios que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto, con excepción de las Entregas Intracomunitarias.

Dichas facturas deberán contener, en todo caso, las siguientes menciones:

- a) La fecha de su expedición.
- b) La identidad del obligado a su expedición.
- c) La identificación del tipo de bienes entregados o de servicios prestados.
- d) La cuota tributaria o los datos que permitan calcularla.

No obstante, en las operaciones realizadas para quienes no tengan la condición de empresarios o profesionales, no será obligatoria la consignación en la factura de los datos de identificación del destinatario en cuanto a las operaciones cuya contraprestación sea inferior a 100 euros, Impuesto sobre el Valor Añadido no incluido.

3. Medios de expedición de las facturas o documentos sustitutivos.

Las facturas o documentos sustitutivos podrán expedirse por cualquier medio, en papel o en soporte electrónico, que permita la constatación de su fecha de expedición, su consignación en el registro de facturas expedidas, y su conservación.

4. Plazo para la expedición de las facturas o documentos sustitutivos.

Las facturas o documentos sustitutivos deberán ser expedidos en el momento de realizarse la operación. No obstante, cuando el destinatario de la operación sea un empresario o profesional que actúe como tal, deberán expedirse dentro del plazo de un mes contado a partir del citado momento.

En todo caso, las facturas o documentos sustitutivos deberán ser expedidos antes del día 16 del mes siguiente al periodo de liquidación del impuesto en el curso del cual se hayan realizado las operaciones.

Las operaciones se entenderán realizadas en la fecha en que se haya producido el devengo del impuesto correspondiente a las citadas operaciones.

5. Moneda y lengua en que se podrán expresar las facturas o documentos sustitutivos.

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

Las facturas o documentos sustitutivos podrán expedirse en cualquier lengua.

No obstante, la Administración tributaria, cuando lo considere necesario a los efectos de cualquier actuación dirigida a la comprobación de la situación tributaria del empresario o profesional o sujeto pasivo, podrá exigir una traducción al castellano, o a otra lengua oficial en España, así como de las recibidas por los empresarios o profesionales o sujetos pasivos establecidos en dicho territorio.

6. Facturas recapitulativas.

Podrán incluirse en una sola factura distintas operaciones realizadas en distintas fechas para un mismo destinatario, siempre que aquellas se hayan efectuado dentro de un mismo mes natural.

Estas facturas deberán ser expedidas como máximo el último día del mes natural en el que se hayan efectuado las operaciones que se documenten en ellas. No obstante, cuando el destinatario de estas sea un empresario o profesional que actúe como tal, la expedición deberá realizarse dentro del plazo de un mes contado a partir del citado día.

En todo caso, estas facturas deberán ser expedidas antes del día 16 del mes siguiente al periodo de liquidación del impuesto en el curso del cual se hayan realizado las operaciones.

Lo dispuesto en los párrafos anteriores será igualmente aplicable en los supuestos de expedición de autofacturas por Inversión del Sujeto Pasivo, siempre que se trate de operaciones efectuadas por un mismo proveedor dentro de un mismo mes natural.

7. Duplicados de las facturas o documentos sustitutivos.

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

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 concurren 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.

b) En los supuestos de pérdida del original por cualquier causa.

Los ejemplares duplicados a que se refiere el apartado anterior tendrán la misma eficacia que los correspondientes documentos originales.

En cada uno de los ejemplares duplicados deberá hacerse constar la expresión «duplicado».

8. Facturas o documentos sustitutos rectificativos.

Deberá expedirse una factura o documento sustitutivo rectificativo en los casos en que la factura o documento sustitutivo original no cumpla alguno de los requisitos del contenido de factura o tique.

Igualmente, será obligatoria la expedición de una factura rectificativa en los casos en que las cuotas impositivas repercutidas se hubiesen determinado incorrectamente al tratarse de suspensiones de pagos o quiebra del deudor, dando lugar a la modificación de la base imponible.

No obstante, cuando la modificación de la base imponible sea consecuencia de la devolución de envases y embalajes y por la operación en la que se entregaron se hubiese expedido factura, no será necesaria la expedición de una factura rectificativa, sino que se podrá practicar la rectificación en la factura que se expida por una operación posterior que tenga el mismo destinatario, restando el importe de los envases y embalajes devueltos del importe de dicha operación posterior, repercutiendo al destinatario de las operaciones únicamente el importe correspondiente a la diferencia, siempre que el resultado de la diferencia entre ambas magnitudes sea positivo y el tipo impositivo aplicable sea el mismo.

Cuando la modificación de la base imponible tenga su origen en la concesión de descuentos o bonificaciones por volumen de operaciones, no será necesaria la especificación de las facturas rectificadas, y bastará la simple determinación del período a que se refieran.

La expedición de la factura o documento sustitutivo rectificativos deberá efectuarse tan pronto como el obligado a expedirlos tenga constancia de las circunstancias que, conforme a los apartados anteriores, obligan a su expedición, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el impuesto.

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

Dicha factura o documento sustitutivo rectificativo deberá cumplir los requisitos que se establecen en referencia al contenido de la factura o del tique.

En cualquiera de los dos casos anteriores, se hará constar en el documento su condición de documento rectificativo y la descripción de la causa que motiva la rectificación.

9. Obligación de remisión de las facturas o documentos sustitutivos.

Los originales de las facturas o documentos sustitutivos expedidos deberán ser remitidos por los obligados a su expedición o en su nombre a los destinatarios de las operaciones que en ellos se documentan, a excepción de las expedidas por autofacturas de Inversión del Sujeto Pasivo.

10. Plazo para la remisión de las facturas o documentos sustitutivos.

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

11. Formas de remisión de las facturas o documentos sustitutivos.

La obligación de remisión de las facturas o documentos sustitutivos podrá ser cumplida por cualquier medio y, en particular, por medios electrónicos, siempre que en este caso el destinatario haya dado su consentimiento de forma expresa y los medios electrónicos utilizados en la transmisión garanticen la autenticidad del origen y la integridad de su contenido.

A estos efectos, se entenderá por remisión por medios electrónicos la transmisión o puesta a disposición del destinatario por medio de equipos electrónicos de tratamiento, incluida la compresión numérica, y almacenamiento de datos, utilizando el teléfono, la radio, los medios ópticos u otros medios magnéticos.

12. Remisión electrónica de las facturas o documentos sustitutivos.

La garantía de la autenticidad del origen y de la integridad del contenido de las facturas o documentos sustitutivos que se hayan remitido por medios electrónicos se acreditará por alguna de las siguientes formas:

- a) Mediante una firma electrónica avanzada de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2.2 de la Directiva 1999/93/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de diciembre de 1999, por la que se establece un marco comunitario para la 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), tal como se define en el artículo 2 de la Recomendación 1994/820/CE de la Comisión, de 19 de octubre de 1994, relativa a los aspectos jurídicos del intercambio electrónico de datos, cuando el acuerdo relativo a este intercambio prevea la utilización de procedimientos que garanticen la autenticidad del origen y la integridad de los datos.
- c) Mediante los elementos propuestos a tal fin por los interesados, una vez que sean autorizados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

En el caso de lotes que incluyan varias facturas remitidas simultáneamente por medios electrónicos al mismo destinatario, los detalles comunes a las distintas facturas podrán mencionarse una sola vez, siempre que se tenga acceso para cada factura a la totalidad de la información.

13. Obligación de conservación de facturas o documentos sustitutivos y otros documentos.

Los empresarios o profesionales deberán conservar, durante el plazo de cuatro años, los siguientes documentos:

- a) Las facturas y documentos sustitutivos recibidos.
- b) Las copias o matrices de las facturas expedidas y las copias de los documentos sustitutivos expedidos.
- c) Las facturas en los supuestos de expedición de Autofacturas por Inversión del Sujeto Pasivo, así como sus justificantes contables, en su caso.
- d) Los documentos acreditativos del pago del Impuesto a la Importación.

Esta obligación incumbe asimismo a los empresarios o profesionales acogidos a los regímenes especiales del Impuesto sobre el Valor Añadido, así como a quienes, sin tener la condición de empresarios o profesionales, sean sujetos pasivos del impuesto, aunque en este caso sólo alcanzará a los documentos que se citan en el párrafo c).

Las obligaciones de conservación podrán cumplir materialmente por un tercero, que actuará en todo caso en nombre y por cuenta del empresario o profesional o sujeto pasivo, el cual será, en cualquier caso, responsable del cumplimiento de todas las obligaciones.

Cuando el tercero no esté establecido en la Comunidad Europea, salvo que se encuentre establecido en Canarias, Ceuta o Melilla o en un país con el cual exista un instrumento similar, únicamente cabrá el cumplimiento de esta obligación a través de un tercero previa autorización de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

14. Formas de conservación de las facturas o documentos sustitutivos.

Los diferentes documentos se deberán conservar de forma que se garantice el acceso a ellos por parte de la Administración tributaria sin demora, salvo causa debidamente justificada.

En particular, esta obligación podrá cumplirse mediante la utilización de medios electrónicos. A estos efectos, se entenderá por conservación por medios electrónicos la conservación efectuada por medio de equipos electrónicos de tratamiento, incluida la compresión numérica, y almacenamiento de datos, utilizando medios ópticos u otros medios electromagnéticos.

15. Conservación de las facturas o documentos sustitutivos por medios electrónicos.

La conservación por medios electrónicos de los documentos, se deberá efectuar de manera que se asegure su legibilidad en el formato original en el que se hayan recibido o remitido, así como, en su caso, la de los datos asociados y mecanismos de verificación de firma u otros elementos autorizados que garanticen la autenticidad de su origen y la integridad de su contenido.

Los documentos conservados por medios electrónicos deberán ser gestionados y conservados por medios que garanticen un acceso en línea a los datos, así como su carga remota y utilización por parte de la Administración tributaria ante cualquier solicitud de ésta y sin demora injustificada. Se entenderá por acceso completo aquel que permita su visualización, búsqueda selectiva, copia o descarga en línea e impresión. La Administración tributaria podrá exigir en cualquier momento al remitente o receptor de los documentos su transformación en lenguaje legible.

16. Lugar de conservación de las facturas o documentos sustitutivos.

El empresario o profesional o el sujeto pasivo obligado a la conservación de las facturas o documentos sustitutivos podrá determinar el lugar de cumplimiento de dicha obligación, a condición de que ponga a disposición del órgano de la Administración tributaria toda la documentación o información así conservadas.

Cuando la conservación se efectúe fuera de España, tal obligación únicamente se considerará válidamente cumplida si se realiza mediante el uso de medios electrónicos que garanticen el acceso en línea, así como la carga remota y utilización por parte de la Administración de la documentación o información así conservadas.

En caso de que los empresarios o profesionales o sujetos pasivos deseen cumplir dicha obligación fuera del citado territorio deberán comunicar con carácter previo esta circunstancia a la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

17. Acceso de la Administración tributaria a las facturas y documentos sustitutivos.

Cuando la obligación de conservación se cumpla mediante la utilización de medios electrónicos se deberá garantizar a cualquier órgano de la Administración tributaria que esté realizando una actuación de comprobación de la situación tributaria del empresario o profesional o del sujeto pasivo el acceso en línea a los documentos conservados, así como su carga remota y utilización. El cumplimiento de esta obligación será independiente del lugar en el que se conserven los documentos.

18. Cumplimiento de la obligación de expedir factura o documento sustitutivo por el destinatario o por un tercero.

La obligación de expedir factura podrá ser cumplida materialmente por los destinatarios de las operaciones o por terceros. En cualquiera de estos casos, el empresario o profesional o sujeto pasivo obligado a la expedición de la factura será el responsable del cumplimiento de todas las obligaciones que se establecen en este título.

Para este supuesto, habrán de cumplirse los siguientes requisitos:

a) Deberá existir un acuerdo documentado por escrito entre el empresario o profesional que realice las operaciones y el destinatario de éstas por el que el primero autorice al segundo la expedición de las facturas o documentos sustitutivos correspondientes a dichas operaciones.

Este acuerdo deberá suscribirse con carácter previo a la realización de las operaciones, y en él deberán especificarse aquellas a las que se refiera.

b) Cada factura o documento sustitutivo así expedido deberá ser objeto de aceptación por parte del empresario o profesional que haya realizado la operación.

c) El destinatario de las operaciones que proceda a la expedición de las facturas o documentos sustitutivos correspondientes a aquéllas deberá remitir una copia al empresario o profesional que las realizó en el plazo de un mes.

La obligación de remitir la copia de la factura o documento sustitutivo a que se refiere el párrafo anterior podrá ser cumplida también por remisión electrónica. Las copias de las facturas o documentos sustitutivos deberán ser aceptadas en el plazo de 15 días a partir de su recepción por el empresario o profesional que hubiese realizado las operaciones. Las facturas o documentos sustitutivos cuyas copias hubiesen sido rechazadas de forma expresa en el plazo antes indicado se tendrán por no expedidas.

d) Estas facturas o documentos sustitutivos serán expedidos en nombre y por cuenta del empresario o profesional que haya realizado las operaciones que en ellos se documentan.

La obligación de expedir factura podrá ser cumplida por los empresarios o profesionales o sujetos pasivos del Impuesto mediante la contratación de terceros a los que encomienden la expedición de las facturas o documentos sustitutivos.

Cuando el destinatario de las operaciones o el tercero que expida las facturas o documentos sustitutivos no esté establecido en la Comunidad Europea, salvo que se encuentre establecido en Canarias, Ceuta o Melilla o en un país con el cual exista un instrumento jurídico relativo a la asistencia mutua únicamente cabrá la expedición de facturas o documentos sustitutivos por el destinatario de las operaciones o por terceros previa autorización de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

19. Particularidades de la obligación de documentar las operaciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que obtengan rendimientos de actividades económicas estarán obligados a expedir factura y copia de ésta por las operaciones que realicen en el desarrollo de su actividad en los términos previstos, cuando determinen dichos rendimientos por el régimen de estimación directa, con independencia del régimen a que estén acogidos a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

También estarán obligados a expedir factura y copia de ésta los contribuyentes acogidos al régimen de estimación objetiva en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que determinen su rendimiento neto según su volumen de ingresos.

2 - TIQUES

La obligación de expedir factura podrá ser cumplida mediante la expedición de tique y copia de éste en las operaciones que se describen a continuación, cuando su importe no exceda de 3.000 euros, Impuesto sobre el Valor Añadido incluido:

a) Ventas al por menor, incluso las realizadas por fabricantes o elaboradores de los productos entregados.

A estos efectos, tendrán la consideración de ventas al por menor las entregas de bienes muebles corporales o semovientes en las que el destinatario de la operación no actúe como empresario o profesional, es decir, un particular, sino como consumidor final. No se reputarán ventas al por menor las que tengan por objeto bienes que por sus características objetivas, envasado, presentación o estado de conservación sean principalmente de utilización empresarial o profesional.

b) Ventas o servicios en ambulancia.

c) Ventas o servicios a domicilio del consumidor.

d) Transportes de personas y sus equipajes.

e) Servicios de hostelería y restauración prestados por restaurantes, bares, cafeterías, horchaterías, chocolaterías y establecimientos similares, así como el suministro de bebidas o comidas para consumir en el acto.

f) Servicios prestados por salas de baile y discotecas.

g) Servicios telefónicos prestados mediante utilización de cabinas telefónicas de uso público, así como mediante tarjetas que no permitan identificar al portador.

h) Servicios de peluquería y los prestados por institutos de belleza.

i) Utilización de instalaciones deportivas.

j) Revelado de fotografías y servicios prestados por estudios fotográficos.

k) Aparcamiento y estacionamiento de vehículos.

l) Alquiler de películas.

m) Servicios de tintorería y lavandería.

n) Utilización de autopistas de peaje.

No obstante, la obligación de expedir factura no podrá ser cumplida mediante un tique en la expedición de autofacturas por Inversión del sujeto pasivo.

A estos efectos, tendrá la condición de tique cualquier documento que se expida en los supuestos indicados anteriormente y cumpla los requisitos indicados a continuación, siendo, en todo caso documento sustitutivo de una factura.

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

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

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

1.º Cuando el obligado a su expedición cuente con varios establecimientos desde los que efectúe sus operaciones.

2.º Cuando el obligado a su expedición realice operaciones de distinta naturaleza.

3.º Los expedidos por los destinatarios de las operaciones o por terceros, para cada uno de los cuales deberá existir una serie distinta.

4.º Los rectificativos.

Cuando el empresario o profesional expida tiques y facturas para la documentación de las operaciones efectuadas en un mismo año natural, será obligatoria la expedición mediante series separadas de unos y otras.

b) Número de identificación fiscal, así como el nombre y apellidos, razón o denominación social completa del obligado a su expedición.

c) Tipo impositivo aplicado o la expresión «IVA incluido».

d) Contraprestación total.

En ningún caso permitirán practicar la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Los medios para la expedición de los mismos, los plazos, duplicados, moneda y lengua son los mismos que los indicados en el apartado de facturas.

3- Particularidades del Régimen especial de las Agencias de Viajes

En las operaciones a las que resulte aplicable este régimen especial, los sujetos pasivos no estarán obligados a consignar por separado, en la factura que expidan, la cuota repercutida, y el impuesto deberá entenderse, en su caso, incluido en el precio de la operación.

No obstante, cuando dichas operaciones tengan como destinatarios a otros empresarios o profesionales que actúen como tales y comprendan exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas totalmente en el ámbito espacial del impuesto, se podrá hacer constar en factura, a solicitud del interesado y bajo la denominación «cuotas de IVA incluidas en el precio», la cantidad resultante de multiplicar el precio total de la operación por seis y dividir por 100.

En todo caso, en las facturas en las que se documenten operaciones a las que sea de aplicación este régimen especial deberá hacerse constar la circunstancia de que las citadas operaciones han tributado con arreglo a este régimen especial, según el siguiente texto:

“Esta operación está acogida al Régimen especial de Agencias de Viajes según lo previsto en el artículo 26 de la Directiva 77/388/CEE.”

En referencia a la facturación de determinadas prestaciones de servicios en cuya realización intervienen agencias de viajes que actúen como mediadoras en nombre y por cuenta ajena, se expedirán las facturas conteniendo los datos o requisitos que se indican a continuación, sin perjuicio de la posibilidad de incluir cualesquiera otras menciones:

- a) La indicación expresa de que se trata de una factura expedida por la agencia de viajes al amparo de lo previsto en la Disposición adicional cuarta del Real Decreto 1496/2003 de 28 de noviembre.
- b) Los datos y requisitos mínimos que debe contener toda factura.

Adicionalmente, las facturas expedidas deberán contener una referencia inequívoca que identifique todos y cada uno de los billetes que correspondan a los servicios de transporte documentados en ellas. Asimismo, estas facturas deberán expedirse en serie separada del resto.

Dichos datos o requisitos serán aplicables a las facturas que documenten las prestaciones de servicios en las que concurren los requisitos siguientes:

a) Que consistan en prestaciones de servicios en cuya contratación intervengan como mediadores en nombre y por cuenta ajena empresarios o profesionales que tengan la condición de agencias de viajes de acuerdo con la normativa propia del sector.

b) Que el destinatario de los referidos servicios sea un empresario o profesional, o una persona jurídica que no tenga dicha condición, y solicite a la agencia de viajes la expedición de la factura correspondiente a tales servicios.

c) Que se trate de servicios de transporte de viajeros y de sus equipajes por vía aérea, respecto de los que la intervención de la agencia de viajes se realice a través del sistema electrónico de reservas y liquidación gestionado por la «International Air Transport Association».

(sistema «Billing and Settlement Plan», BSP-IATA).

Los servicios de mediación en nombre y por cuenta ajena relativos a servicios de transporte de viajeros y de sus equipajes, que la agencia de viajes preste al destinatario de dichos servicios de transporte, podrán también ser documentados por la agencia mediante las facturas indicadas anteriormente. En tal caso, en la correspondiente factura deberán figurar por separado los datos relativos al mencionado servicio de mediación que deban constar en factura.

La agencia de viajes podrá documentar en una misma factura, servicios prestados por distintos empresarios o profesionales a un mismo destinatario en el plazo máximo de un mes.

Las agencias de viajes que expidan estas facturas deberán anotarlas en el libro registro de facturas emitidas. Tales anotaciones deberán realizarse de manera que los importes correspondientes a las operaciones en que actúen como mediadoras en nombre y por cuenta ajena, puedan ser diferenciados de los servicios de mediación en nombre y por cuenta ajena relativos a servicios de transporte y de los importes correspondientes a operaciones recogidas en otros documentos o facturas distintas.

Las agencias de viajes que expidan estas facturas deberán consignar la siguiente información en la declaración anual de operaciones con terceras personas (modelo 347):

a) En concepto de ventas, la información relativa a los servicios documentados mediante las referidas facturas, debidamente diferenciada.

b) En concepto de compras, la información relativa a prestaciones de servicios de transporte de viajeros y de sus equipajes por vía aérea diferenciada.

4- Particularidades del Régimen especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca.

Para los empresarios o profesionales acogidos a este régimen especial, no existirá la obligación de expedir factura por las operaciones realizadas en el desarrollo de las actividades que se encuentren acogidas al mismo. Sin embargo si que existirá dicha obligación para el supuesto de expedición de autofacturas por Inversión del sujeto pasivo.

En todo caso deberá expedirse factura por las entregas de inmuebles utilizados exclusivamente en las referidas actividades.

Por otro lado, los empresarios o profesionales que deban efectuar el reintegro de las compensaciones al adquirir los bienes o servicios a personas acogidas al este régimen especial, deberán expedir un recibo por dichas operaciones, en el que deberán constar los datos o requisitos siguientes:

- a) Serie y número. La numeración de los recibos dentro de cada serie será correlativa.
- b) Nombre y apellidos, razón o denominación social completa, número de identificación fiscal y domicilio del obligado a su expedición y del titular de la explotación agrícola, ganadera, forestal o pesquera.
- c) Descripción de los bienes entregados o de los servicios prestados, así como el lugar y fecha de realización material y efectiva de las operaciones.
- d) Precio de los bienes o servicios.
- e) Porcentaje de compensación aplicado.
- f) Importe de la compensación.
- g) La firma del titular de la explotación agrícola, ganadera, forestal o pesquera.

Estos empresarios o profesionales deberán entregar una copia de este recibo al proveedor de los bienes o servicios, titular de la explotación agrícola, forestal, ganadera o pesquera.

Tanto el expedidor de estos recibos como el titular de la explotación deberán conservar los mismos durante un plazo de cuatro años. Asimismo, dichos recibos servirán como justificantes a los efectos de documentar las operaciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

5 -Particularidades del Comercio Minorista en Régimen de Recargo de Equivalencia.

Para los empresarios o profesionales a los cuales les es aplicable este Régimen no existirá la obligación de expedir factura excepto en el supuesto de Entrega de Inmuebles en los que, en su momento, se renunció a la exención del Impuesto.

Asimismo, los empresarios o profesionales acogidos a este régimen que realicen simultáneamente actividades en otros sectores, deberán tener documentadas en facturas diferentes las adquisiciones de mercaderías destinadas respectivamente a las actividades incluidas en dicho régimen y al resto de actividades.

En cualquier caso, las facturas recibidas por adquisiciones a las cuales les es aplicable este régimen deberán llevar consignado el tipo del recargo que se haya aplicado y su importe.

6 - Particularidades del Régimen Especial de Bienes Usados, Objetos de arte, Antigüedades y objetos de colección

Los sujetos pasivos a los que se les aplique el presente régimen especial, deberán cumplir, respecto de las operaciones afectadas por este régimen las obligaciones siguientes en materia de facturación:

- a) Expedir un documento que justifique cada una de las adquisiciones efectuadas a quienes no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales. Dicho documento de compra deberá ser firmado por el transmitente y contendrá los datos y requisitos a de una factura.
- b) En las facturas que expidan los sujetos pasivos revendedores por las entregas sometidas a este régimen deberá hacerse constar esta circunstancia.
- c) Asimismo, en las facturas por las entregas de bienes que, acogidas a este régimen especial, se destinen a otros Estados miembros de la Comunidad Europea, deberá hacerse constar la circunstancia de que las citadas operaciones han tributado con arreglo a este régimen especial, según el siguiente texto:

“Esta operación está acogida al Régimen especial de Bienes Usados según lo previsto en el artículo 26 bis de la Directiva 77/388/CEE.”

- d) En las facturas que expidan los sujetos pasivos revendedores por las entregas sometidas a este régimen no podrán consignar separadamente la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido repercutida, y ésta deberá entenderse comprendida en el precio total de la operación.

7- Particularidades del Régimen Simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido

Los empresarios o profesionales acogidos a este régimen no estarán obligados a expedir factura salvo en aquellos casos en que determinen las cuotas devengadas en atención al volumen de ingresos.

Sin embargo, si que deberán hacerlo cuando se produzcan transmisiones de elementos de inmovilizado, tanto materiales como inmateriales.