

Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, y se modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido
(B.O.E. núm. 286, de 29 de noviembre)

La correcta gestión de los distintos tributos exige que la Administración tributaria disponga de una adecuada información, especialmente en lo referente a las transacciones económicas derivadas del desarrollo de actividades empresariales o profesionales. De ahí la importancia de que los empresarios y profesionales cumplan correctamente el deber de expedir factura por cada una de las operaciones que realicen sin que ello, por otra parte, deba perturbar el normal desarrollo de sus actividades.

Por esta razón, la disposición adicional séptima de la Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, estableció para los empresarios y profesionales la obligación de expedir y entregar factura por las operaciones que realicen.

A partir del contenido de esta disposición, y en desarrollo de ésta, se aprobó el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, que ha regulado hasta la actualidad el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales.

Por otra parte, el artículo 35.2 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, establece para los sujetos pasivos la obligación de conservar los documentos que en cada caso se establezcan. De acuerdo con este precepto, la justificación documental de gastos, reducciones o minoraciones se realiza en numerosas ocasiones a través de la oportuna factura, la cual, por consiguiente, ha de ser conservada durante el plazo de prescripción tributaria, sin perjuicio de las obligaciones establecidas en este tenor por la normativa mercantil.

En lo concerniente al Impuesto sobre el Valor Añadido, al Impuesto General Indirecto Canario y al Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación, la expedición de la factura tiene un significado especialmente trascendente, ya que en estos tributos la factura va a permitir el correcto funcionamiento de su técnica impositiva, pues a través de ella va a efectuarse su repercusión, a la vez que la posesión de una factura que cumpla los requisitos que se establecen en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación va a permitir, en su caso, que el destinatario de la operación practique la deducción de las cuotas soportadas.

Estas circunstancias quedan recogidas en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, y en particular, entre otros, en el apartado uno del artículo 164 y en el artículo 165, a los que se ha dado nueva redacción por la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social. Este Reglamento los desarrolla en aplicación de la habilitación que se contiene en aquéllos.

Por su parte, los apartados 1.b) y 4 del artículo 59 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, según redacción dada por la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, contienen en relación con el Impuesto General Indirecto Canario una remisión a la normativa estatal en materia de facturación. Lo mismo cabe decir del artículo 21.1.c) de la Ley 8/1991, de 25 de marzo, por la que se crea el Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación en las Ciudades de Ceuta y Melilla.

En todo caso, ha de señalarse que la exigencia de la factura como justificante para el ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido

soportado por los empresarios o profesionales, tal y como dispone el artículo 97 de la Ley del Impuesto, lejos de configurarse como un medio de prueba tasada, ha de caracterizarse como un requisito de deducibilidad establecido por la normativa comunitaria, y, en consecuencia, por la ley, en virtud del cual las cuotas se deducen por los empresarios o profesionales en la medida en que dichas cuotas han sido soportadas, sin perjuicio del cumplimiento de los restantes requisitos de deducibilidad establecidos por la ley, lo que se acredita con este documento.

En materia de facturación, la normativa comunitaria en esta materia había sido muy parca hasta fecha reciente, pues se limitaba a señalar unos requisitos mínimos que los Estados miembros de la Comunidad Europea habían de exigir a toda factura. Con la aprobación de la Directiva 2001/115/CE del Consejo, de 20 de diciembre de 2001, se han regulado en el ámbito comunitario una serie de cuestiones relativas a la facturación, y se ha simplificado y armonizado la expedición de facturas en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido.

La citada directiva señala los supuestos en los que la expedición de factura es obligatoria para los empresarios o profesionales y otros sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido, a la vez que permite a los Estados miembros establecer la obligación de expedir factura en otros supuestos, y autoriza en estos casos a que se simplifique el contenido de los documentos que se expidan. Igualmente, establece la obligación para los Estados miembros de admitir la expedición de las facturas por parte de los destinatarios de las operaciones o por terceros.

Asimismo, la directiva establece las menciones que son obligatorias en toda factura, armonizando los requisitos que hasta el presente exigían los Estados miembros a las facturas expedidas por las operaciones que hubieran de considerarse efectuadas en su territorio. Estas menciones han de constar en las facturas cuya expedición es obligatoria conforme a la directiva, si bien los Estados miembros pueden autorizar para determinados supuestos la expedición de facturas en las que dichos requisitos se simplifiquen, aunque hay ciertas menciones de obligada consignación.

En relación con los supuestos en que la documentación de las operaciones se decide por parte de los Estados miembros, como ocurre en las operaciones realizadas para particulares, las menciones que han de constar en los documentos que se expiden pueden establecerse libremente por aquéllos, habida cuenta de que se trata de documentos que no se expiden para ser utilizados como justificantes del derecho a la deducción.

En este marco, el reglamento mantiene inalterados los requisitos de los documentos sustitutivos de las facturas, es decir, los tiques, que son los que se expiden en estos supuestos.

Por último, la directiva impone a los Estados miembros la obligación de admitir la utilización de las nuevas tecnologías, tanto en la remisión de facturas como en su conservación.

Por otra parte, hay que tener en cuenta la evolución producida en las prácticas empresariales desde 1986, fecha de entrada en vigor del real decreto que ha regulado hasta la actualidad el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, lo cual, junto con la aprobación de la directiva a la que se ha hecho referencia en los párrafos anteriores, de obligada transposición antes del 1 de enero de 2004, obligan a una revisión en profundidad de las normas reguladoras del citado deber de expedición y entrega de factura, que asimismo será de aplicación en el Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación y en el Impuesto General Indirecto Canario en virtud de la remisión a la normativa estatal a la que se ha hecho referencia.

En todo caso, debe señalarse que la factura, cuyo significado mercantil y fiscal es indiscutible, no sólo ha de ser regulada desde la perspectiva de los impuestos sobre el volumen de ventas, sino también respecto de la generalidad de nuestro sistema impositivo, sin perjuicio

de las especialidades de aquel tributo. Se justifica así la regulación del deber de facturación desde una perspectiva más amplia.

Por último, se prevén dos supuestos específicos en los que se excepciona la obligación de expedir factura por parte de los empresarios o profesionales que realizan las operaciones, permitiendo que sean otros empresarios o profesionales quienes procedan a dicha expedición.

Se trata de las operaciones que se realizan en el mercado de energía eléctrica y de ciertas prestaciones de servicios en las que intervienen en nombre y por cuenta ajena agencias de viajes, supuestos ambos en los que las particularidades de las operaciones que han de documentarse justifican este tratamiento.

El texto reglamentario se completa con la disposición transitoria que establece las condiciones en las que se pasa del régimen de facturación previsto por el Real Decreto 2402/1985 de 18 de diciembre, a la nueva regulación que se contiene en el texto que se aprueba, y se detalla, en particular, el régimen transitorio para diversas autorizaciones concedidas al amparo de lo dispuesto por el real decreto que se deroga.

Por todas estas razones, el artículo primero de este real decreto aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

Toda norma integrante del ordenamiento jurídico debe ser concebida para que su comprensión por parte de los destinatarios sea lo más sencilla posible, de forma que se facilite el cumplimiento de los derechos, deberes y obligaciones contenidos en ella. Dada la extensión y complejidad del nuevo Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, se entiende oportuna la inclusión de un índice de artículos que permita la rápida localización y ubicación sistemática de los preceptos de este reglamento.

Por otra parte, el artículo segundo de este Real Decreto introduce diversas modificaciones en el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

Las modificaciones que se introducen en el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido son las siguientes:

En primer lugar, se añade un nuevo artículo, el 24 bis, en el que se establecen las normas para el cumplimiento de lo dispuesto en el apartado diez del artículo 79 de la Ley del Impuesto con respecto a la fijación de la base imponible en determinadas operaciones efectuadas sobre oro de inversión adquirido o importado con exención por quien lo aporte para su transformación.

De un tenor similar es el nuevo artículo 26 bis del Reglamento del Impuesto, con el que se pretende hacer operativo el nuevo supuesto de tributación al tipo reducido del cuatro por ciento de las entregas de ciertas viviendas adquiridas por sociedades que las dedicarán a su arrendamiento y que se ha introducido como novedad por el artículo cuarto de la Ley 36/2003, de 11 de noviembre, de medidas de reforma económica, proveniente del Real Decreto Ley 2/2003, de 25 de abril, ya que la aplicación de este beneficio fiscal depende del destino que se dé a la vivienda adquirida por parte de la sociedad que efectúa la adquisición.

En segundo lugar, se efectúan una serie de ajustes en el artículo 31 del citado reglamento, que desarrolla el procedimiento de devolución a los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, al objeto de adaptar su contenido a la redacción que la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, dio al artículo 119 de la Ley del Impuesto, al nuevo régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica, regulado en los artículos 163 bis a 163 quáter de la citada Ley

37/1992, de 28 de diciembre, añadidos a ésta por la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, además de permitir una gestión más ágil de dichas devoluciones.

Con la finalidad de recoger los cambios introducidos en los artículos 122, 123 y 124 de la Ley del Impuesto por la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, se adapta la redacción de los artículos 36, 38, 39 y 43 de dicho reglamento, relativos a los regímenes especiales simplificado y de la agricultura, ganadería y pesca.

Se introducen, asimismo, modificaciones en los artículos 40, 49 y 51 del Reglamento del Impuesto, relativos a las obligaciones formales correspondientes, respectivamente, a los regímenes especiales simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca y de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, para coordinar el contenido de estos artículos con lo establecido en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

Con la misma finalidad de adaptar su contenido a la nueva normativa en materia de facturación, se deroga el apartado 4 del artículo 61 del reglamento en lo referente al régimen especial de recargo de equivalencia.

Además, al objeto de desarrollar reglamentariamente el artículo 134 bis de la Ley del Impuesto, introducido por la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, se añade un artículo, el 49 bis, que establece las obligaciones formales que han de cumplirse para realizar los ajustes que se prevén para los supuestos de comienzo o cese en la aplicación del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca. También en relación con este régimen especial se encuentra la nueva redacción del apartado 2 del artículo 48, con la que se abre la posibilidad de que el pago de la compensación a tanto alzado propia del régimen especial se haga efectivo de forma fraccionada a medida que se reciben por parte del titular de la explotación cantidades a cuenta del precio de los bienes o servicios por cuya entrega o prestación se tiene derecho a su percepción.

En consonancia con las modificaciones que produce la aprobación del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, se procede a la revisión de las obligaciones existentes en materia de libros registro a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido. Por tal razón, se modifica la redacción de los artículos 62, 63, 64, 68 y 69 del reglamento.

Por otro lado, se adaptan los artículos 3 y 81 del texto reglamentario para recoger en euros los umbrales aplicables, respectivamente, para determinar la no sujeción de ciertas adquisiciones intracomunitarias de bienes y para la presentación de la declaración recapitulativa con periodicidad anual, respectivamente.

También se da nueva redacción al artículo 82 del Reglamento del Impuesto, relativo al nombramiento de representante, al objeto de tomar en consideración la redacción que la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, dio al artículo 164.uno.7.º de la Ley del Impuesto.

Finalmente, se añade una nueva disposición adicional, la sexta, al Reglamento del Impuesto, que trae causa de la regulación contenida en la disposición adicional undécima de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, en relación con la gestión de determinadas tasas y precios que constituyan contraprestación de operaciones sujetas al Impuesto.

En el artículo tercero del Real Decreto se incluyen una serie de disposiciones, convenientemente actualizadas, que hasta su aprobación se habían contenido en el Real Decreto 2402/1985, que se deroga. Estas disposiciones tienen que ver con la justificación documental de ciertas operaciones financieras a efectos tributarios.

Se trata de supuestos en los que se contemplan ciertos documentos que se expiden habitualmente, si bien, con la finalidad de respetar la coherencia interna del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, que se refiere a un único documento, que es la factura, y a los documentos que se expiden en sustitución de ésta, se ha considerado oportuno su mantenimiento a través de una disposición distinta al propio Reglamento.

Por último, se adecua el desarrollo reglamentario de la disposición adicional única de la Ley 9/1998, de 21 de abril, por la que se modifica la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido en lo relativo al reembolso del impuesto en las importaciones de bienes mediante agentes de aduanas y personas o entidades que actúen en nombre propio y por cuenta de los importadores, habida cuenta de la redacción que la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, ha dado a aquella.

Todo lo anterior justifica la aprobación de este real decreto, que ha sido informado previamente por la Comunidad Autónoma de Canarias.

En su virtud, a propuesta del Ministro de Hacienda, de acuerdo con el Consejo de Estado y previa deliberación del Consejo de Ministros en su reunión del día 28 de noviembre de 2003,

DISPONGO :

Artículo primero. *Aprobación del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.*

Se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, cuyo texto se inserta a continuación de este Real Decreto.

Artículo segundo. *Modificaciones del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el artículo 1 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.*

El Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, se modifica en los siguientes términos:

Uno. Se modifica el apartado 1 del artículo 3, que queda redactado como sigue:

"1. Las personas o entidades comprendidas en el artículo 14.uno de la Ley del Impuesto podrán optar por la sujeción a éste por las adquisiciones intracomunitarias de bienes que realicen, aun cuando no hubiesen superado en el año natural en curso o en el precedente el límite de 10.000 euros."

Dos. Se añade un nuevo artículo 24 bis, con la siguiente redacción:

"Artículo 24 bis. Base imponible para ciertas operaciones.
En las operaciones en las que la base imponible deba determinarse conforme a lo dispuesto por el artículo 79diez de la Ley del Impuesto, la concurrencia o no de los requisitos que establece dicho precepto se podrá acreditar mediante una declaración escrita firmada por el destinatario de las mismas dirigida al sujeto pasivo en la que aquél haga constar, bajo su responsabilidad, que el oro aportado fue adquirido o importado con exención del impuesto por aplicación de lo dispuesto en el artículo 140 bis.uno.1.º de la Ley del Impuesto, o no fue así."

Tres. El actual artículo 24 bis pasa a ser artículo 24 ter.

Cuatro. Se añade un nuevo artículo 26 bis, con la siguiente redacción:

"Artículo 26 bis. Tipo impositivo reducido.

A efectos de lo previsto en el artículo 91.dos.1.6.o, párrafo segundo, de la Ley del Impuesto, las circunstancias de que el destinatario aplica el régimen especial previsto en el capítulo III del título VIII de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y de que a las rentas derivadas de su posterior arrendamiento les es aplicable la bonificación establecida en el artículo 68 quinquies.1.b) de dicha ley, podrán acreditarse mediante una declaración escrita firmada por el referido destinatario dirigida al sujeto pasivo, en la que aquél haga constar, bajo su responsabilidad, su cumplimiento.

De mediar las circunstancias previstas en el artículo 87.uno.1.º de la Ley del Impuesto, el citado destinatario responderá solidariamente de la deuda tributaria correspondiente, sin perjuicio, asimismo, de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 170.dos.2.º de la misma ley."

Cinco. Se modifica el artículo 31, que queda redactado como sigue:

"Artículo 31. Devoluciones a determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto.

1. El ejercicio del derecho a la devolución previsto en el artículo 119 de la Ley del Impuesto quedará condicionado al cumplimiento de los siguientes requisitos:

a) El interesado o su representante deberán solicitar la devolución del impuesto en el impreso sujeto a modelo oficial que se apruebe por el Ministro de Hacienda, acompañando los siguientes documentos:

1.º Declaración suscrita por el interesado o su representante en la que manifieste que no realiza, en el territorio de aplicación del impuesto, operaciones distintas de las indicadas en el artículo 119.dos.2.º de la ley. Cuando se trate de un empresario o profesional titular de un establecimiento permanente situado en el territorio de aplicación del impuesto, deberá manifestarse en dicha declaración que el interesado no realiza entregas de bienes ni prestaciones de servicios desde dicho establecimiento permanente.

Los empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad Europea que se acojan al régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica, regulado en los artículos 163 bis a 163 quáter de la Ley del Impuesto, no estarán obligados al cumplimiento de lo dispuesto en este ordinal 1.º

2.º Compromiso suscrito por el interesado o su representante de reembolsar a la Hacienda pública el importe de las devoluciones que resulten improcedentes.

b) El interesado o su representante deberá mantener a disposición de la Administración tributaria, durante el plazo de prescripción del impuesto, una certificación expedida por las autoridades competentes del Estado donde radique el establecimiento del interesado, en la que se acredite que realiza en dicho Estado actividades empresariales o profesionales sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido o a un tributo análogo durante el periodo en el que se hayan devengado las cuotas cuya devolución se solicita.

c) Los originales de las facturas y demás documentos justificativos del derecho a la devolución deberán mantenerse a disposición de la Administración tributaria durante el plazo de prescripción del impuesto.

d) La Agencia Estatal de Administración Tributaria será la competente para la tramitación y resolución de las solicitudes de devolución reguladas en este artículo.

e) Las solicitudes de devolución podrán referirse a las cuotas soportadas durante un trimestre natural o en el curso de un año natural. También podrán referirse a un período inferior a un trimestre cuando constituyan el conjunto de operaciones realizadas en un año natural.

El plazo para la presentación de las mencionadas solicitudes concluirá al término de los seis meses siguientes al año natural en el que se hayan soportado las cuotas a que se refieran aquellas.

f) No serán admisibles las solicitudes de devolución por un importe global inferior a 200 euros. No obstante, podrán admitirse las solicitudes de devolución por un importe superior a 25 euros cuando el período de referencia sea el año natural.

2. La decisión respecto a la solicitud de devolución deberá adoptarse y notificarse al interesado o su representante durante los seis meses siguientes a la fecha de su presentación, y se ordenará en dicho plazo el pago, en su caso, del importe de la devolución.

3. Transcurrido el plazo establecido en el apartado anterior para notificar el acuerdo adoptado sin que se haya ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración tributaria, se aplicará a la cantidad pendiente de devolución el interés de demora a que se refiere el artículo 58.2.c) de la Ley General Tributaria, desde el día siguiente al de la finalización de dicho plazo y hasta la fecha del ordenamiento de su pago, sin necesidad de que el interesado así lo reclame."

Seis. Se modifica el artículo 36, que queda redactado como sigue:

"Artículo 36. Exclusión del régimen simplificado.

1. Son circunstancias determinantes de la exclusión del régimen simplificado las siguientes:

a) Haber superado los límites que, para cada actividad, determine el Ministro de Hacienda, con efectos en el año inmediato posterior a aquel en que se produzca esta circunstancia, salvo en el supuesto de inicio de la actividad, en que la exclusión surtirá efectos a partir del momento de comienzo de aquélla. Los sujetos pasivos previamente excluidos por esta causa que no superen los citados límites en ejercicios sucesivos quedarán sometidos al régimen simplificado, salvo que renuncien a él.

b) Haber superado en un año natural, y para el conjunto de las operaciones que se indican a continuación, un importe de 450.000 euros:

1.^a Las que deban anotarse en los libros registro previstos en el artículo 40.1, párrafo tercero, y en el artículo 47.1 de este reglamento.

2.^a Aquellas por las que los sujetos pasivos estén obligados a expedir factura, con excepción de las operaciones comprendidas en el artículo 121.tres de la Ley del Impuesto y de los arrendamientos de bienes inmuebles cuya realización no suponga el desarrollo de una actividad económica de acuerdo con lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado una actividad, dicho importe se elevará al año.

Los efectos de esta causa de exclusión tendrán lugar en el año inmediato posterior a aquel en que se produzca. Los sujetos pasivos previamente excluidos por esta causa que no superen los citados límites en ejercicios sucesivos quedarán sometidos al régimen simplificado, salvo que renuncien a él.

c) Modificación normativa del ámbito objetivo de aplicación del régimen simplificado que determine la no aplicación de dicho régimen a las actividades empresariales realizadas por el sujeto pasivo, con efectos a partir del momento que fije la correspondiente norma de modificación de dicho ámbito objetivo.

d) Haber quedado excluido de la aplicación del régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

e) Realizar actividades no acogidas a los regímenes especiales simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca o del recargo de equivalencia.

No obstante, la realización por el sujeto pasivo de otras actividades en cuyo desarrollo efectúe exclusivamente operaciones exentas del Impuesto por aplicación del artículo 20 de su Ley reguladora o arrendamientos de bienes inmuebles cuya realización no suponga el desarrollo de una actividad económica de acuerdo con lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no supondrá la exclusión del régimen simplificado.

f) Haber superado en un año natural el importe de 300.000 euros anuales, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, por las adquisiciones o importaciones de bienes y servicios para el conjunto de las actividades empresariales o profesionales del sujeto pasivo, excluidas las relativas a elementos del inmovilizado.

Cuando el año inmediato anterior se hubiese iniciado una actividad el importe de las citadas adquisiciones e importaciones se elevará al año.

Los efectos de esta causa de exclusión tendrán lugar en el año inmediato posterior a aquel en que se produzca. Los sujetos pasivos previamente excluidos por esta causa que no superen los citados límites en ejercicios sucesivos quedarán sometidos al régimen simplificado, salvo que renuncien a él.

2. Lo previsto en los párrafos d) y e) del apartado anterior surtirán efectos a partir del año inmediato posterior a aquel en que se produzcan, salvo que el sujeto pasivo no viniera realizando actividades empresariales o profesionales ; en tal caso la exclusión surtirá efectos desde el momento en que se produzca el inicio de tales actividades.

3. Cuando en el desarrollo de actuaciones de comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto pasivo se constate la existencia de circunstancias determinantes de la exclusión del régimen simplificado, se procederá a su oportuna regularización en régimen general."

Siete. Se modifica el artículo 38, que queda redactado como sigue:

"Artículo 38. Contenido del régimen simplificado.

1. La determinación de las cuotas a ingresar a que se refiere el artículo 123.uno.A) de la Ley del Impuesto se efectuará por el propio sujeto pasivo, calculando el importe total de las cuotas devengadas mediante la imputación a su actividad económica de los índices y módulos que, con referencia concreta a cada actividad y por el período de tiempo anual correspondiente, haya fijado el Ministro de Hacienda, y podrá deducir de dicho importe las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de bienes y servicios referidos en el artículo 123.uno.A), párrafo segundo.

El Ministro de Hacienda podrá establecer, en el procedimiento que desarrolle el cálculo de lo previsto en el párrafo anterior, un importe mínimo de las cuotas a ingresar para cada actividad a la que se aplique este régimen especial.

2. A efectos de lo previsto en el artículo 123.uno.C) de la Ley del Impuesto, la deducción de las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición de activos fijos,

considerándose como tales los elementos del inmovilizado, se practicará conforme al capítulo I del título VIII de dicha ley. No obstante, cuando el sujeto pasivo liquide en la declaración-liquidación del último periodo del ejercicio las cuotas correspondientes a adquisiciones intracomunitarias de activos fijos, o a adquisiciones de tales activos con inversión del sujeto pasivo, la deducción de dichas cuotas no podrá efectuarse en una declaración-liquidación anterior a aquella en que se liquiden tales cuotas.

La percepción de subvenciones de capital concedidas para financiar la compra de determinados bienes y servicios, adquiridos en virtud de operaciones sujetas y no exentas del impuesto, minorarán exclusivamente el importe de la deducción de las cuotas soportadas o satisfechas por dichas operaciones en la misma medida en que hayan contribuido a su financiación. La minoración de las deducciones se practicará en la declaración-liquidación del último período del año en que se hayan percibido, y se regularizarán las deducciones que se hubiesen practicado anteriormente, sin que, en ningún caso, ello suponga el pago de intereses o recargos.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación a las subvenciones a que se refiere el artículo 104.dos.2.o, párrafo tercero, de la Ley del Impuesto.

3. Cuando el desarrollo de actividades a las que resulte de aplicación el régimen simplificado se viese afectado por incendios, inundaciones u otras circunstancias excepcionales que afectasen a un sector o zona determinada, el Ministro de Hacienda podrá autorizar, con carácter excepcional, la reducción de los índices o módulos.

4. Cuando el desarrollo de actividades a las que resulte de aplicación el régimen simplificado se viese afectado por incendios, inundaciones, hundimientos o grandes averías en el equipo industrial que supongan alteraciones graves en el desarrollo de la actividad, los interesados podrán solicitar la reducción de los índices o módulos en la Administración o Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal en el plazo de 30 días a contar desde la fecha en que se produzcan dichas circunstancias, y aportarán las pruebas que consideren oportunas. Acreditada la efectividad de dichas alteraciones ante la Administración tributaria, se acordará la reducción de los índices o módulos que proceda.

Asimismo, conforme al mismo procedimiento indicado en el párrafo anterior, se podrá solicitar la reducción de los índices o módulos en los casos en que el titular de la actividad se encuentre en situación de incapacidad temporal y no tenga otro personal empleado."

Ocho. Se modifica el artículo 39, que queda redactado como sigue:

"Artículo 39. Periodificación de los ingresos.

El resultado de aplicar lo dispuesto en el artículo anterior se determinará por el sujeto pasivo al término de cada año natural, realizándose, sin embargo, en las declaraciones-liquidaciones correspondientes a los tres primeros trimestres del mismo el ingreso a cuenta de una parte de dicho resultado, calculado conforme al procedimiento que establezca el Ministro de Hacienda.

La liquidación de las operaciones a que se refiere el artículo 123.uno.B) de la Ley del Impuesto se efectuará en la declaración-liquidación correspondiente al período de liquidación en que se devengue el impuesto. No obstante, el sujeto pasivo podrá liquidar las operaciones comprendidas en este párrafo en la declaración-liquidación correspondiente al último período del año natural."

Nueve. Se modifica el artículo 40, que queda redactado como sigue:

"Artículo 40. Obligaciones formales.

1. Los sujetos pasivos acogidos al régimen simplificado deberán llevar un libro registro de facturas recibidas en el que anotarán las facturas y documentos relativos a las adquisiciones e importaciones de bienes y servicios por los que se haya soportado o satisfecho el impuesto y destinados a su utilización en las actividades por las que resulte aplicable el referido régimen especial. En este libro registro deberán anotarse con la debida separación las importaciones y adquisiciones de los activos fijos a que se refiere el artículo 123.uno.B) y C) de la Ley del Impuesto, y se harán constar, en relación con estos últimos, todos los datos necesarios para efectuar las regularizaciones que, en su caso, hubieran de realizarse.

Los sujetos pasivos que realicen otras actividades a las que no sea aplicable el régimen simplificado deberán anotar con la debida separación las facturas relativas a las adquisiciones correspondientes a cada sector diferenciado de actividad.

Los sujetos pasivos acogidos al régimen simplificado por actividades cuyos índices o módulos operen sobre el volumen de ingresos realizado habrán de llevar asimismo un libro registro en el que anotarán las operaciones efectuadas en desarrollo de las referidas actividades.

2. Los sujetos pasivos acogidos a este régimen deberán conservar los justificantes de los índices o módulos aplicados de conformidad con lo que, en su caso, prevea la orden ministerial que los apruebe."

Diez. Se modifica el artículo 43, que queda redactado como sigue:

"Artículo 43. Ámbito subjetivo de aplicación.

1. El régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca será de aplicación a los titulares de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras en quienes concurren los requisitos señalados en la Ley del Impuesto y en este reglamento, siempre que no hayan renunciado a él conforme a lo previsto en el artículo 33 de este último.

2. Quedarán excluidos del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca:

a) Los sujetos pasivos que superen, para el conjunto de las operaciones relativas a las actividades comprendidas en aquél, un importe de 300.000 euros durante el año inmediato anterior, salvo que la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas estableciera otra cifra a efectos de la aplicación del régimen de estimación objetiva para la determinación del rendimiento de las actividades a que se refiere el apartado anterior, en cuyo caso se estará a esta última.

b) Los sujetos pasivos que superen, para la totalidad de las operaciones realizadas, durante el año inmediato anterior un importe de 450.000 euros.

c) Los sujetos pasivos que hayan superado en el año inmediato anterior el importe de 300.000 euros anuales, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, por las adquisiciones o importaciones de bienes y servicios para el conjunto de las actividades empresariales o profesionales del sujeto pasivo, excluidas las relativas a elementos del inmovilizado.

Cuando el año inmediato anterior se hubiese iniciado una actividad, los importes citados en los párrafos anteriores se elevarán al año.

3. La determinación del importe de operaciones a que se refieren los párrafos a) y b) del apartado 2 anterior se efectuará aplicando las siguientes reglas:

a) En el caso de operaciones realizadas en el desarrollo de actividades a las que hubiese resultado aplicable el régimen simplificado, el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca o el régimen especial del recargo de equivalencia se computarán únicamente aquellas que deban anotarse en los libros registro a que se refieren el artículo 40.1, párrafo tercero, y el artículo 47.1, ambos de este reglamento, excepto las operaciones a que se refiere el artículo 121.tres de la Ley del Impuesto, así como aquellas otras por las que exista obligación de expedir factura.

b) En el caso de operaciones realizadas en el desarrollo de actividades que hubiesen tributado por el régimen general del impuesto o un régimen especial distinto de los mencionados en el párrafo a) anterior, éstas se computarán según lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley del Impuesto. No obstante, no se computarán las operaciones de arrendamiento de bienes inmuebles cuya realización no suponga el desarrollo de una actividad económica de acuerdo con lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

4. La renuncia al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca deberá efectuarse en la forma y plazos previstos por el artículo 33 de este reglamento. La renuncia a dicho régimen por las entidades en régimen de atribución de rentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas deberá formularse por todos los socios, herederos, comuneros o partícipes.

5. No se considerarán titulares de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras a efectos de este régimen especial:

a) Los propietarios de fincas o explotaciones que las cedan en arrendamiento o en aparcería o que de cualquier otra forma cedan su explotación.

b) Los que realicen explotaciones ganaderas en régimen de ganadería integrada."

Once. Se modifica el apartado 2 del artículo 48, que queda redactado como sigue:

"2. El reintegro de las compensaciones que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 131.2.º de la Ley del Impuesto, deba ser efectuado por el adquirente de los bienes o el destinatario de los servicios comprendidos en el régimen especial se realizará en el momento en que tenga lugar la entrega de los productos agrícolas, forestales, ganaderos o pesqueros o se presten los servicios accesorios indicados, cualquiera que sea el día fijado para el pago del precio que le sirve de base. El reintegro se documentará mediante la expedición del recibo al que se refiere el artículo 14.1 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, el reintegro de las compensaciones podrá efectuarse, mediando acuerdo entre los interesados, en el momento del cobro total o parcial del precio correspondiente a los bienes o servicios de que se trate y en proporción a ellos."

Doce. Se modifica el artículo 49, que queda redactado como sigue:

"Artículo 49. Deducción de las compensaciones.

1. Para ejercitar el derecho a la deducción de las compensaciones a que se refiere el artículo 134 de la Ley del Impuesto, los empresarios o profesionales que las hayan satisfecho deberán estar en posesión del recibo expedido por ellos mismos a que se refiere el artículo 14.1 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación. Dicho documento constituirá el justificante de las adquisiciones efectuadas a los efectos de la referida deducción.

2. Los citados documentos únicamente justificarán el derecho a la deducción cuando se ajusten a lo dispuesto en el artículo 14 del mencionado reglamento y se anoten en un libro registro especial que dichos adquirentes deberán cumplimentar. A este libro registro le serán aplicables, en cuanto resulten procedentes, los mismos requisitos que se establecen para el libro registro de facturas recibidas.

3. Los originales y las copias de los recibos a que se refieren los apartados 1 y 2 anteriores se conservarán durante el plazo de prescripción del impuesto."

Trece. Se añade un nuevo artículo 49 bis, con la siguiente redacción:

"Artículo 49 bis. Comienzo o cese en la aplicación del régimen especial.

1. En los supuestos de actividades ya en curso, respecto de las cuales se produzca la iniciación o cese en la aplicación de este régimen especial, el titular de las respectivas explotaciones agrícolas, ganaderas, forestales o pesqueras deberá confeccionar un inventario de sus existencias de bienes destinados a ser utilizados en sus actividades y respecto de los cuales resulte aplicable el régimen especial, con referencia al día inmediatamente anterior al de iniciación o cese en la aplicación de aquél.

Asimismo, en dicho inventario deberán constar los productos naturales obtenidos en las respectivas explotaciones que no se hubiesen entregado a la fecha del cambio de régimen de tributación.

El referido inventario, firmado por dicho titular, deberá ser presentado en la Administración o Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal en el plazo de 15 días a partir del día de comienzo o cese en la aplicación del régimen especial.

2. La deducción derivada de la regularización de las situaciones a que se refiere el mencionado inventario deberá efectuarse en la declaración-liquidación correspondiente al período de liquidación en que se haya producido el cese en la aplicación del régimen especial.

El ingreso derivado de la citada regularización que debe realizarse en caso de inicio en la aplicación del régimen especial deberá efectuarse mediante la presentación de una declaración-liquidación especial de carácter no periódico, que se presentará en el lugar, forma, plazos e impresos que establezca el Ministro de Hacienda."

Catorce. Se modifica el artículo 51, que queda redactado como sigue:

"Artículo 51. Obligaciones formales y registrales específicas.

Además de las establecidas con carácter general, los sujetos pasivos que apliquen el régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección deberán cumplir, respecto de las operaciones afectadas por el referido régimen especial, las siguientes obligaciones específicas:

a) Llevar un libro registro específico en el que se anotarán, de manera individualizada y con la debida separación, cada una de las adquisiciones, importaciones y entregas, realizadas por el sujeto pasivo, a las que resulte aplicable la determinación de la base imponible mediante el margen de beneficio de cada operación.

Dicho libro deberá reflejar los siguientes datos:

- 1.º Descripción del bien adquirido o importado.
- 2.º Número de factura, documento de compra o documento de importación de dicho bien.
- 3.º Precio de compra.
- 4.º Número de la factura o documento sustitutivo expedido por el sujeto pasivo con ocasión de la transmisión de dicho bien.
- 5.º Precio de venta.

- 6.º Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a la venta o, en su caso, indicación de la exención aplicada.
- 7.º Indicación, en su caso, de la aplicación del régimen general en la entrega de los bienes.

b) Llevar un libro registro específico, distinto del indicado en el párrafo a) anterior, en el que se anotarán las adquisiciones, importaciones y entregas, realizadas por el sujeto pasivo durante cada período de liquidación, a las que resulte aplicable la determinación de la base imponible mediante el margen de beneficio global.

Dicho libro deberá reflejar los siguientes datos:

- 1.º Descripción de los bienes adquiridos, importados o entregados en cada operación.
- 2.º Número de factura o documento de compra o documento de importación de los bienes.
- 3.º Precio de compra.
- 4.º Número de factura o documento sustitutivo, emitido por el sujeto pasivo con ocasión de la transmisión de los bienes.
- 5.º Precio de venta.
- 6.º Indicación, en su caso, de la exención aplicada.
- 7.º Valor de las existencias iniciales y finales correspondientes a cada año natural, a los efectos de practicar la regularización prevista en el artículo 137.dos de la Ley del Impuesto. Para el cálculo de estos valores se aplicarán las normas de valoración establecidas en el Plan General de Contabilidad.

c) En los supuestos de iniciación o cese y a los efectos de la regularización prevista en el artículo 137.dos.6.ª de la Ley del Impuesto, los sujetos pasivos deberán confeccionar inventarios de sus existencias, respecto de las cuales resulte aplicable la modalidad del margen de beneficio global para determinar la base imponible, con referencia al día inmediatamente anterior al de iniciación o cese en la aplicación de aquélla.

Los mencionados inventarios, firmados por el sujeto pasivo, deberán ser presentados en la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal en el plazo de 15 días a partir del día de comienzo o cese en la aplicación de la mencionada modalidad de determinación de la base imponible."

Quince. Queda derogado el apartado 4 del artículo 61.

Dieciséis. Se modifica el artículo 62, que queda redactado como sigue:

"Artículo 62. Libros registros del Impuesto sobre el Valor Añadido.

1. Los empresarios o profesionales y otros sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido deberán llevar, con carácter general y en los términos dispuestos por este reglamento, los siguientes libros registros:

- a) Libro registro de facturas expedidas.
- b) Libro registro de facturas recibidas.
- c) Libro registro de bienes de inversión.
- d) Libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias.

2. Lo dispuesto en el apartado anterior no será de aplicación respecto de las actividades acogidas a los regímenes especiales simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca, del recargo de equivalencia y del aplicable a los servicios prestados por vía electrónica, con las salvedades establecidas en las normas reguladoras de dichos regímenes especiales, ni respecto de las entregas a título ocasional de medios de transporte nuevos realizadas por las personas a que se refiere el artículo 5.uno.e) de la Ley del Impuesto.

3. Los libros o registros, incluidos los de carácter informático que, en cumplimiento de sus obligaciones fiscales o contables, deban llevar los empresarios o profesionales y otros sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido, podrán ser utilizados a efectos de este impuesto, siempre que se ajusten a los requisitos que se establecen en este reglamento.

4. Quienes fuesen titulares de diversos establecimientos situados en el territorio de aplicación del impuesto podrán llevar, en cada uno de ellos, los libros registros establecidos en el apartado 1, en los que anotarán por separado las operaciones efectuadas desde dichos establecimientos, siempre que los asientos resúmenes de éstos se trasladen a los correspondientes libros registros generales que deberán llevarse en el domicilio fiscal.

5. El Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria podrá autorizar, previas las comprobaciones que estime oportunas, la sustitución de los libros registros mencionados en el apartado 1 por sistemas de registro diferentes, así como la modificación de los requisitos exigidos para las anotaciones registrales, siempre que respondan a la organización administrativa y contable de los empresarios o profesionales o sujetos pasivos y, al mismo tiempo, quede garantizada plenamente la comprobación de sus obligaciones tributarias por el Impuesto sobre el Valor Añadido. Dichas autorizaciones serán revocables en cualquier momento".

Diecisiete. Se modifica el artículo 63, que queda redactado como sigue:

"Artículo 63. Libro registro de facturas expedidas.

1. Los empresarios o profesionales deberán llevar y conservar un libro registro de las facturas y documentos sustitutivos que hayan expedido, en el que se anotarán, con la debida separación, el total de los referidos documentos.

La misma obligación incumbirá a quienes, sin tener la condición de empresarios o profesionales a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, sean sujetos pasivos de éste, en relación con las facturas que expidan en su condición de tales.

2. Será válida, sin embargo, la realización de asientos o anotaciones, por cualquier procedimiento idóneo, sobre hojas separadas, que después habrán de ser numeradas y encuadernadas correlativamente para formar el libro mencionado en el apartado anterior.

3. En el libro registro de facturas expedidas se inscribirán, una por una, las facturas o documentos sustitutivos expedidos, reflejando el número y, en su caso, serie, la fecha de expedición, identificación del destinatario, base imponible o importe de las operaciones y, en su caso, el tipo impositivo y cuota tributaria.

4. La anotación individualizada de las facturas o documentos sustitutivos a que se refiere el apartado anterior se podrá sustituir por la de asientos resúmenes en los que se harán constar la fecha, números, base imponible global, el tipo impositivo y la cuota global de facturas o documentos sustitutivos numerados correlativamente y expedidos en la misma fecha, cuyo importe total conjunto, Impuesto sobre el Valor Añadido no incluido, no exceda de 6.000 euros.

Igualmente será válida la anotación de una misma factura en varios asientos correlativos cuando incluya operaciones que tributen a distintos tipos impositivos.

5. Las facturas a que se refiere el artículo 2.3 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación deberán ser anotadas en este libro registro con la debida separación, reflejando el número, la fecha de expedición, identificación del proveedor, naturaleza de la operación, base imponible, tipo impositivo y cuota.

6. Igualmente, deberán anotarse por separado las facturas o documentos sustitutivos rectificativos a que se refiere el artículo 13 del reglamento citado en el apartado anterior, consignando asimismo los datos citados en dicho apartado."

Dieciocho. Se modifica el artículo 64, que queda redactado como sigue:

"Artículo 64. Libro registro de facturas recibidas.

1. Los empresarios o profesionales, a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, deberán numerar correlativamente todas las facturas y documentos de aduanas correspondientes a los bienes adquiridos o importados y a los servicios recibidos en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional. Esta numeración podrá realizarse mediante series separadas siempre que existan razones que lo justifiquen.

2. Los documentos a que se refiere el apartado anterior se anotarán en el libro registro de facturas recibidas.

En particular, se anotarán las facturas correspondientes a las entregas que den lugar a las adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al impuesto efectuadas por los empresarios o profesionales.

Igualmente, deberán anotarse las facturas a que se refiere el apartado 5 del artículo anterior.

3. Será válida, sin embargo, la realización de asientos o anotaciones, por cualquier procedimiento idóneo, sobre hojas separadas que, después, habrán de ser numeradas y encuadradas correlativamente para formar el libro regulado en este artículo.

4. En el libro registro de facturas recibidas se anotarán, una por una, las facturas recibidas y, en su caso, los documentos de aduanas y los demás indicados anteriormente, reflejando su número de recepción, fecha, nombre y apellidos o razón social del obligado a su expedición, base imponible y, en su caso, el tipo impositivo y cuota.

En el caso de las facturas a que se refiere el párrafo segundo del apartado 2, las cuotas tributarias correspondientes a las adquisiciones intra comunitarias de bienes a que den lugar las entregas en ellas documentadas habrán de calcularse y consignarse en la anotación relativa a dichas facturas.

5. Podrá hacerse un asiento resumen global de las facturas recibidas en una misma fecha, en el que se harán constar los números de las facturas recibidas asignados por el destinatario, la suma global de la base imponible y la cuota impositiva global, siempre que el importe total conjunto, Impuesto sobre el Valor Añadido no incluido, no exceda de 6.000 euros, y que el importe de las operaciones documentadas en cada una de ellas no supere 500 euros, Impuesto sobre el Valor Añadido no incluido.

Igualmente será válida la anotación de una misma factura en varios asientos correlativos cuando incluya operaciones que tributen a distintos tipos impositivos."

Diecinueve. Se modifica el artículo 68, que queda redactado como sigue:

"Artículo 68. Requisitos formales.

1. Todos los libros registro mencionados en este reglamento deberán ser llevados, cualquiera que sea el procedimiento utilizado, con claridad y exactitud, por orden de fechas, sin

espacios en blanco y sin interpolaciones, raspaduras ni tachaduras. Deberán salvarse a continuación, inmediatamente que se adviertan, los errores u omisiones padecidos en las anotaciones registrales.

Las anotaciones registrales deberán hacerse expresando los valores en euros. Cuando la factura se hubiese expedido en una unidad de cuenta o divisa distinta del euro, tendrá que efectuarse la correspondiente conversión para su reflejo en los libros registro.

2. Los requisitos mencionados en el apartado anterior se entenderán sin perjuicio de los posibles espacios en blanco en el libro registro de bienes de inversión, en previsión de la realización de los sucesivos cálculos y ajustes de la prorrata definitiva.

3. Las páginas de los libros registros deberán estar numeradas correlativamente."

Veinte. Se modifica el artículo 69, que queda redactado como sigue:

"Artículo 69. Plazos para las anotaciones registrales.

1. Las operaciones que hayan de ser objeto de anotación registral deberán hallarse asentadas en los correspondientes libros registros en el momento en que se realice la liquidación y pago del impuesto relativo a dichas operaciones o, en cualquier caso, antes de que finalice el plazo legal para realizar la referida liquidación y pago en período voluntario.

2. No obstante, las operaciones efectuadas por el sujeto pasivo respecto de las cuales no se expidan facturas o se expidiesen documentos sustitutivos deberán anotarse en el plazo de siete días a partir del momento de la realización de las operaciones o de la expedición de los documentos, siempre que este plazo sea menor que el señalado en el apartado anterior.

3. Las facturas recibidas deberán anotarse en el correspondiente libro registro por el orden en que se reciban, y dentro del período de liquidación en que proceda efectuar su deducción.

4. Las operaciones a que se refiere el artículo 66.1 deberán anotarse en el plazo de siete días a partir del momento de inicio de la expedición o transporte de los bienes a que se refieren."

Veintiuno. Se modifica el apartado 3 del artículo 81, que queda redactado como sigue:

"3. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, el Ministro de Hacienda podrá autorizar que las declaraciones recapitulativas se refieran al año natural respecto de aquellos sujetos pasivos en los que concurran las dos circunstancias siguientes:

a) Que el importe total de las entregas de bienes y prestaciones de servicios, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, realizadas durante el año natural anterior no haya sobrepasado 35.000 euros.

b) Que el importe total de las entregas de bienes, que no sean medios de transporte nuevos, exentas del impuesto de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 25.uno y tres de la Ley del Impuesto realizadas durante el año natural anterior, no exceda de 15.000 euros".

Veintidós. Se modifica el artículo 82, que queda redactado como sigue:

"Artículo 82. Obligaciones de los sujetos pasivos no establecidos.

1. De conformidad con lo previsto en el artículo 164.uno.7.º de la Ley del Impuesto, y sin perjuicio de lo establecido en el apartado 3 siguiente, los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto vendrán obligados a nombrar y poner en conocimiento

de la Administración tributaria, con anterioridad a la realización de las operaciones sujetas, una persona física o jurídica con domicilio en dicho territorio para que les represente en relación con el cumplimiento de las obligaciones establecidas en dicha ley y en este reglamento.

Esta obligación no existirá en relación con los sujetos pasivos que se encuentren establecidos en Canarias, Ceuta o Melilla, en otro Estado miembro de la Comunidad Europea o en un Estado con el que existan instrumentos de asistencia mutua análogos a los instituidos en la Comunidad Europea, o que se acojan al régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica.

2. Los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto que realicen exclusivamente las operaciones exentas contempladas en los artículos 23 y 24 de la Ley del Impuesto no tendrán que cumplir las obligaciones formales a que se refiere el artículo 164 de la misma ley.

3. Lo dispuesto en este artículo se entiende sin perjuicio de lo previsto en el artículo 119.tres de la Ley del Impuesto."

Veintitrés. Se añade una nueva disposición adicional sexta, con la siguiente redacción:

"Disposición adicional sexta. Obligación de gestión de determinadas tasas y precios, que constituyan contraprestación de operaciones realizadas por la Administración, sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

1. Los contribuyentes y los sustitutos del contribuyente, así como quienes vengán obligados legalmente en su plazo voluntario a recaudar, por cuenta del titular o del concesionario de un servicio o actividad pública, las tasas o precios que constituyan las contraprestaciones de aquéllas estarán sometidos, cuando la operación esté sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, a las siguientes obligaciones:

a) Exigir el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido que grava la citada operación al contribuyente de la tasa o al usuario o destinatario del servicio o actividad de que se trate.

b) Expedir la factura o documento sustitutivo relativo a dicha operación a que se refiere el artículo 88 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en nombre y por cuenta del sujeto pasivo. Esta obligación se cumplirá de acuerdo con lo establecido en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación. No obstante, el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria podrá autorizar fórmulas simplificadas para el cumplimiento de esta obligación.

c) Abonar al sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido el importe que haya percibido por aplicación de lo previsto en el párrafo a) anterior en la misma forma y plazos que los establecidos para el ingreso de la tasa o precio correspondiente.

2. En los supuestos a los que se refiere el apartado anterior, los usuarios o destinatarios del servicio o actividad estarán obligados a soportar la traslación del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente, en las condiciones establecidas en dicho apartado."

Artículo tercero. *Justificación de determinadas operaciones financieras.*

1. La adquisición de valores mobiliarios podrá justificarse mediante el documento público extendido por el fedatario interviniente o mediante el documento emitido por la entidad financiera o, en su caso, por la empresa de servicios de inversión, comprensivo de todos los datos de la operación.

La adquisición de activos financieros con rendimiento implícito, así como de aquellos otros con rendimiento explícito que deban ser objeto de retención en el momento de su transmisión,

amortización o reembolso, se justificará conforme a lo dispuesto en artículo 59 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 537/1997, de 14 de abril, y el artículo 85 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero.

2. Los gastos y deducciones por operaciones realizadas por entidades de crédito podrán justificarse a través del documento, extracto o nota de cargo expedido por la entidad en el que consten los datos propios de una factura salvo su número y serie.

Disposición adicional única. *Reembolso del Impuesto sobre el Valor Añadido en importaciones de bienes mediante Agentes de Aduanas y personas o entidades que, debidamente habilitadas por la Administración aduanera, actúen en nombre propio y por cuenta de los importadores.*

El reembolso a los agentes de aduanas o a las personas o entidades que, debidamente habilitadas por la Administración aduanera, actúen en nombre propio y por cuenta de los importadores, del Impuesto sobre el Valor Añadido relativo a las importaciones de bienes que se efectúen con intervención de aquéllos, de acuerdo con lo previsto en la disposición adicional única de la Ley 9/1998, de 21 de abril, por la que se modifica la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, quedará condicionado a la presentación por dichas personas ante la aduana en que se hubiera efectuado el correspondiente despacho de las mercancías de los siguientes documentos:

a) Una declaración suscrita por el importador, en la que haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total del impuesto satisfecho por la importación de los respectivos bienes. Dicha declaración surtirá sus efectos mientras no sea modificada por otra posterior.

A estos efectos, se entenderá que el importador tiene derecho a la deducción total de las cuotas satisfechas por la importación cuando el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable en el año en que se satisfacen tales cuotas permita su deducción íntegra, incluso en el supuesto de cuotas satisfechas con anterioridad al inicio de la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales.

b) La solicitud de reembolso suscrita por dichas personas deberá presentarse en el plazo de los tres meses siguientes al transcurso de un año desde el nacimiento del derecho a la deducción de las cuotas del impuesto relativas a la importación, acompañándola del documento que acredite el pago del impuesto y del documento indicado en el párrafo a) anterior.

Disposición transitoria única. *Régimen de facturación hasta el 31 de diciembre de 2003, y régimen de vigencia de las autorizaciones concedidas de acuerdo con el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre.*

1. El régimen de facturación previsto en el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, tendrá plena eficacia hasta el 31 de diciembre de 2003.

Igualmente, las anotaciones registrales en los libros a los que se refiere el artículo 62 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, correspondientes a operaciones realizadas hasta el 31 de diciembre de 2003, deberán efectuarse de conformidad con la regulación contenida en dicho reglamento con anterioridad a la entrada en vigor de este real decreto.

2. Se mantendrán vigentes mientras no se revoquen expresamente:

a) Las autorizaciones concedidas conforme al artículo 2.2.d) del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los

empresarios y profesionales, por el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria para la no expedición de facturas.

b) Las autorizaciones concedidas conforme al artículo 4.1 del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, por el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria para la no consignación de los datos del destinatario.

c) Las autorizaciones concedidas conforme al artículo 4.2.n) del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, por el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria para la expedición de documentos sustitutivos.

d) Las autorizaciones concedidas conforme al artículo 9.3, párrafo segundo, del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, por el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria para la no especificación de las facturas rectificadas, bastando la simple determinación del período a que se refieran las facturas rectificativas.

3. Se mantendrán vigentes hasta el 30 de junio de 2004:

a) Las autorizaciones concedidas conforme al artículo 3.3, párrafo tercero, del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, por el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria para indicar únicamente del tipo tributario aplicado o la expresión "IVA incluido" en vez de consignar la cuota del impuesto repercutida.

b) Las autorizaciones concedidas conforme al artículo 8.7 del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, por el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria para que la factura completa sea sustituida por otro documento.

Sin perjuicio de lo anterior, los empresarios o profesionales beneficiarios de dichas autorizaciones podrán solicitar la concesión de nuevas autorizaciones en los términos dispuestos por el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

4. En tanto no se dicte una nueva orden ministerial para la regulación de esta materia, se mantiene vigente la Orden HAC/3134/2002, de 5 de diciembre, sobre un nuevo desarrollo del régimen de facturación telemática previsto en el artículo 88 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, y en el artículo 9 bis del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre.

Disposición derogatoria única. *Derogación normativa.*

1. Sin perjuicio de lo establecido en la disposición transitoria única, queda derogado el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales.

2. Queda derogado el artículo segundo del Real Decreto 296/1998, de 27 de febrero, por el que se modifica el artículo 1 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, así como el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, que regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, el Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, sobre composición y forma de

utilización del Número de Identificación Fiscal, y el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, que regula las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, profesionales y otros obligados tributarios, y por el que se dictan normas para el reembolso del impuesto a los agentes de aduanas y para los servicios de telecomunicación.

3. Asimismo, quedan derogadas cuantas disposiciones de igual o inferior rango se opongan a lo dispuesto en este real decreto.

Disposición final única. *Entrada en vigor.*

El presente real decreto entrará en vigor a los 20 días de su publicación en el "Boletín Oficial del Estado".

REGLAMENTO POR EL QUE SE REGULAN LAS OBLIGACIONES DE FACTURACIÓN

TÍTULO PRELIMINAR

Obligación de documentación de las operaciones

Artículo 1. *Obligación de expedir, entregar y conservar justificantes de las operaciones.*

Los empresarios o profesionales están obligados a expedir y entregar, en su caso, factura u otros justificantes por las operaciones que realicen en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, así como a conservar copia o matriz de aquéllos. 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.

Asimismo, otras personas y entidades que no tengan la condición de empresarios o profesionales están obligadas a expedir y conservar factura u otros justificantes de las operaciones que realicen en los términos establecidos en este Reglamento.

TÍTULO I

Obligación de documentación de las operaciones a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido

CAPÍTULO I

Supuestos de expedición de factura

Artículo 2. *Obligación de expedir factura.*

1. De acuerdo con el artículo 164.uno.3.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, los empresarios o profesionales están obligados a expedir factura y copia de ésta por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en el desarrollo de su actividad, incluidas las no sujetas y las sujetas pero exentas del impuesto, en los términos establecidos en este reglamento y sin más excepciones que las previstas en él. 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 por las que deba asimismo cumplirse esta obligación conforme al párrafo anterior, a excepción de las entregas de bienes

exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido por aplicación de lo dispuesto en el artículo 25 de la Ley del Impuesto.

2. Deberá expedirse factura y copia de ésta en todo caso 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 de naturaleza tributaria.

b) Las entregas de bienes destinados a otro Estado miembro a que se refiere el artículo 25 de la Ley del Impuesto.

c) Las entregas de bienes a que se refieren el artículo 68.tres y cinco de la Ley del Impuesto cuando, por aplicación de las reglas referidas en dicho precepto, se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto.

d) Las entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Comunidad Europea a que se refiere el artículo 21.1.º y 2.º de la Ley del Impuesto, excepto las efectuadas en las tiendas libres de impuestos a que se refiere el apartado 2.º B) del citado artículo.

e) Las entregas de bienes que han de ser objeto de instalación o montaje antes de su puesta a disposición a que se refiere el artículo 68.dos.2.º de la Ley del Impuesto.

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, o las Administraciones públicas a que se refiere el artículo 2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

3. Asimismo, los sujetos pasivos a que se refieren los artículos 84.uno.2.º y 3.º y 140 quinquies, ambos de la Ley del Impuesto, deberán expedir factura en todo caso por las operaciones de las que sean destinatarios en las que, conforme a dichos preceptos, sean sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a aquéllas.

Esta factura, que se unirá al justificante contable de cada operación, deberá contener los datos previstos en el artículo 6 de este reglamento.

A los efectos de este reglamento, 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.

Artículo 3. *Excepciones a la obligación de expedir factura.*

1. No existirá obligación de expedir factura, salvo en los supuestos contenidos en los apartados 2 y 3 del artículo 2, por las operaciones siguientes:

a) Las operaciones exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido en virtud de lo establecido en el artículo 20 de su ley reguladora. No obstante, la expedición de factura será obligatoria en las operaciones exentas de este impuesto de acuerdo con el artículo 20.uno.

2.º, 3.º, 4.º, 5.º, 15.º, 20.º, 21.º, 22.º, 24.º, 25.º y 27.º de la Ley del Impuesto.

b) Las realizadas por empresarios o profesionales en el desarrollo de actividades a las que sea de aplicación el régimen especial del recargo de equivalencia.

No obstante, deberá expedirse factura en todo caso por las entregas de inmuebles en las que el sujeto pasivo

haya renunciado a la exención, a las que se refiere el artículo 154.dos de la Ley del Impuesto.

c) Las realizadas por empresarios o profesionales en el desarrollo de actividades por las que se encuentren acogidos al régimen simplificado del impuesto, salvo que la determinación de las cuotas devengadas se efectúe en atención al volumen de ingresos.

No obstante, deberá expedirse factura en todo caso por las transmisiones de activos fijos a que se refiere el artículo 123.uno. B)3.º de la Ley del Impuesto.

d) 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, con el fin de evitar perturbaciones en el desarrollo de las actividades empresariales o profesionales.

2. Asimismo, a excepción de lo dispuesto en el artículo 2.3 de este reglamento, no estarán obligados a expedir factura los empresarios o profesionales por las operaciones realizadas en el desarrollo de las actividades que se encuentren acogidas al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 14.1.

En todo caso deberá expedirse factura por las entregas de inmuebles a que se refiere el artículo 129.uno, párrafo segundo, de la Ley del Impuesto.

Artículo 4. Documentos sustitutivos de las facturas.

1. 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, sino como consumidor final de aquéllos. No se reputarán ventas al por menor las que tengan por objeto bienes que por sus características objetivas, envasado, presentación o estado de conservación sean principalmente de utilización empresarial o profesional.

b) Ventas o servicios en ambulancia.

c) Ventas o servicios a domicilio del consumidor.

d) Transportes de personas y sus equipajes.

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

f) Servicios prestados por salas de baile y discotecas.

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

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

i) Utilización de instalaciones deportivas.

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

k) Aparcamiento y estacionamiento de vehículos.

l) Alquiler de películas.

m) Servicios de tintorería y lavandería.

n) Utilización de autopistas de peaje.

ñ) Las que autorice el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en relación con sectores empresariales o profesionales o empresas determinadas, con el fin de evitar perturbaciones en el desarrollo de las actividades empresariales o profesionales.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, la obligación de expedir factura no podrá ser cumplida mediante la expedición de tique en los supuestos que se citan en los artículos 2.2 y 3¹.

3. A los efectos de este reglamento, tendrá la condición de tique cualquier documento que se expida en los supuestos a los que se refiere el apartado 1 y cumpla los requisitos establecidos en el artículo 7, y será considerado como documento sustitutivo de una factura.

En ningún caso estos documentos tendrán la consideración de factura a efectos de lo dispuesto en el artículo 97.uno de la Ley del Impuesto.

Artículo 5. *Cumplimiento de la obligación de expedir factura o documento sustitutivo por el destinatario o por un tercero.*

1. La obligación a que se refiere el artículo 2 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.

2. Para que la obligación a que se refiere el artículo 2 pueda ser cumplida materialmente por el destinatario de las operaciones que no sea sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a éstas, 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 que se establece en el artículo 9.1.

La obligación de remitir la copia de la factura o documento sustitutivo a que se refiere el párrafo anterior podrá ser cumplida de acuerdo con lo previsto en los artículos 17 y 18.

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.

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

4. 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

¹ Modificado conforme al apartado uno del artículo segundo del Real Decreto 87/2005, de 31 de enero, por el que se modifican el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre. (B.O.E. núm. 27, de 1 de febrero)

relativo a la asistencia mutua con un ámbito de aplicación similar al previsto por las Directivas 76/308/CEE del Consejo, de 15 de mayo de 1976, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinadas exacciones, derechos, impuestos y otras medidas, y 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos, de determinados impuestos sobre consumos específicos y de los impuestos sobre las primas de seguros, y por el Reglamento (CE) n.º 1798/2003 del Consejo, de 7 de octubre de 2003, relativo a la cooperación administrativa en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido y por el que se deroga el Reglamento (CEE) n.º 218/92, 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.

CAPÍTULO II

Requisitos de las facturas y de los documentos sustitutivos

Artículo 6. Contenido de la factura.

1. 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 a las que se refiere el artículo 2.3.
- 2.º Las expedidas por los destinatarios de las operaciones o por terceros a que se refiere el artículo 5, para cada uno de los cuales deberá existir una serie distinta.
- 3.º Las rectificativas.
- 4.º Las que se expidan conforme a la disposición adicional quinta del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

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 a que se refiere el artículo 2.3, 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 conforme al artículo 25 de la Ley del Impuesto.
- 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 a que se refiere el artículo 2.3, 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 a que se refiere el artículo 2.3, 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, tal y como ésta se define por los artículos 78 y 79 de la Ley del Impuesto, correspondiente a aquéllas y su importe, incluyendo el precio unitario sin impuesto de dichas operaciones, así como cualquier descuento o rebaja que no esté incluido en dicho precio unitario.

- 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.

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

3. 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.

4. 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 que estén 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.

5. En las entregas de medios de transporte nuevos a que se refiere el artículo 25 de la Ley del Impuesto se deberá hacer constar en la factura, además de los datos y requisitos establecidos en el apartado 1 anterior, sus características, la fecha de su primera puesta en servicio y las distancias recorridas u horas de navegación o vuelo realizadas hasta su entrega.

6. Los empresarios o profesionales que realicen las entregas subsiguientes a las adquisiciones intracomunitarias a que se refiere el artículo 79.2 del Reglamento del Impuesto deberán indicar expresamente en las facturas correspondientes a dichas entregas que se trata de una operación triangular o en cadena de las contempladas en el artículo 26.tres de la Ley del Impuesto 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.

7. 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, o bien las condiciones técnicas de expedición de las facturas, dificulten la consignación de las menciones a que se refiere el apartado 1 de este artículo, podrá autorizar, previa solicitud del interesado, que en la factura no consten todas las menciones contenidas en el citado apartado, siempre y cuando las operaciones que se documenten sean entregas de bienes o prestaciones de servicios que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto, con excepción de las que se encuentren exentas conforme al artículo 25 de la Ley del Impuesto.

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.

8. No obstante lo dispuesto en el apartado 1 de este artículo, tratándose de operaciones realizadas para quienes no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales, 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. Este límite se podrá excepcionar en los casos que autorice el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en relación con sectores empresariales o profesionales o empresas determinadas, con el fin de evitar perturbaciones en el desarrollo de las actividades empresariales o profesionales.

9. A efectos de lo dispuesto en el artículo 97.uno de la Ley del Impuesto, únicamente tendrá la consideración de factura aquella que contenga todos los datos y reúna los requisitos a que se refieren los apartados 1 a 7 de este artículo.

Artículo 7. *Contenido de los documentos sustitutivos.*

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 a que se refiere el artículo 5, 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.

Artículo 8. *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 libro registro de facturas expedidas, regulado en el artículo 63 del Reglamento del Impuesto, y su adecuada conservación.

Artículo 9. *Plazo para la expedición de las facturas o documentos sustitutivos.*

1. 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.

2. A los efectos de este reglamento, las operaciones se entenderán realizadas en la fecha en que se haya producido el devengo del impuesto correspondiente a las citadas operaciones.

Artículo 10. *Moneda y lengua en que se podrán expresar y expedir las facturas o documentos sustitutivos.*

1. Los importes que figuran en las facturas o documentos sustitutivos podrán expresarse en cualquier moneda, a condición de que el importe del impuesto que, en su caso, se repercuta se exprese en euros, a cuyo efecto utilizará el tipo de cambio a que se refiere el artículo 79.º de la Ley del Impuesto.

2. 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, de las

facturas expedidas en una lengua no oficial que correspondan a operaciones efectuadas en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido, así como de las recibidas por los empresarios o profesionales o sujetos pasivos establecidos en dicho territorio.

Artículo 11. *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 a las facturas a que se refiere el artículo 2.3, siempre que se trate de operaciones efectuadas por un mismo proveedor dentro de un mismo mes natural.

Artículo 12. *Duplicados de las facturas o documentos sustitutivos.*

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.

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

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

4. En cada uno de los ejemplares duplicados deberá hacerse constar la expresión "duplicado".

Artículo 13. *Facturas o documentos sustitutivos rectificativos.*

1. 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 que se establecen en los artículos 6 ó 7.

2. Igualmente, será obligatoria la expedición de una factura o, en su caso, documento sustitutivo rectificativo en los casos en que las cuotas impositivas repercutidas se hubiesen determinado incorrectamente o se hubieran producido las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de la Ley del Impuesto, dan lugar a la modificación de la base imponible.

No obstante, cuando la modificación de la base imponible sea consecuencia de la devolución de mercancías o de envases y embalajes que se realicen con ocasión de un posterior suministro que tenga el mismo destinatario y por la operación en la que se entregaron se hubiese

expedido factura o documento sustitutivo, no será necesaria la expedición de una factura o documento sustitutivo rectificativo, sino que se podrá practicar la rectificación en la factura o documento sustitutivo que se expida por dicho suministro, restando el importe de las mercancías o de los envases y embalajes devueltos del importe de dicha operación posterior. La rectificación se podrá realizar de este modo siempre que el tipo impositivo aplicable a todas las operaciones sea el mismo, con independencia de que su resultado sea positivo o negativo.

3. 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 o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el artículo 80 de la Ley del Impuesto.

4. 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 rectificado. Se podrá efectuar la rectificación de varias facturas o documentos sustitutivos en un único documento de rectificación, siempre que se identifiquen todas las facturas o documentos sustitutivos rectificados. No obstante, cuando la modificación de la base imponible tenga su origen en la concesión de descuentos o bonificaciones por volumen de operaciones, así como en los demás casos en que así se autorice por el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, no será necesaria la identificación de las facturas o documentos sustitutivos rectificados, bastando la determinación del periodo al que se refieran.

5. La factura o documento sustitutivo rectificativo deberá cumplir los requisitos que se establecen, respectivamente, por los artículos 6 ó 7. Asimismo, se hará constar en el documento su condición de documento rectificativo y la descripción de la causa que motiva la rectificación.

Cuando lo que se expida sea una factura rectificativa, los datos a los que se refiere el artículo 6.1.f, g y h expresarán la rectificación efectuada. En particular, los datos que se regulan en los párrafos f y h del citado artículo 6.1 se podrán consignar, bien indicando directamente el importe de la rectificación, con independencia de su signo, bien tal y como queden tras la rectificación efectuada, señalando igualmente en este caso el importe de dicha rectificación.

Cuando lo que se expida sea un documento sustitutivo rectificativo, los datos a los que se refiere el artículo 7.1.c y d expresarán la rectificación efectuada, bien indicando directamente el importe de la rectificación, bien tal y como quedan tras la rectificación efectuada, señalando igualmente en este caso el importe de dicha rectificación.

En caso de que el documento rectificativo se expida como consecuencia de la rectificación de la repercusión del impuesto y esta obligue a la presentación de una declaración-liquidación extemporánea o se pueda sustanciar a través de la presentación de una solicitud de devolución de ingresos indebidos, en él deberá indicarse el período o periodos de declaración-liquidación en el curso del cual se realizaron las operaciones.

6. Únicamente tendrán la consideración de facturas rectificativas las que se expidan por alguna de las causas previstas en los apartados 1 y 2. En particular, las facturas que se expidan en sustitución de documentos sustitutivos expedidos con anterioridad no tendrán la condición de rectificativas, siempre que los documentos sustitutivos expedidos en su día cumplieren los requisitos establecidos en el artículo 7².

² Modificado conforme al apartado dos del artículo segundo del Real Decreto 87/2005, de 31 de enero, por el que se modifican el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre. (B.O.E. núm. 27, de 1 de febrero)

Artículo 14. *Particularidades de la obligación de documentar las operaciones en los regímenes especiales del impuesto.*

1. Los empresarios o profesionales que, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 131.2.º de la Ley del Impuesto, deban efectuar el reintegro de las compensaciones al adquirir los bienes o servicios a personas acogidas al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca 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, determinado con arreglo a lo dispuesto en el artículo 130.cinco de la Ley del Impuesto.
- 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.

Las demás disposiciones incluidas en este reglamento relativas a las facturas serán igualmente aplicables, en la medida en que resulte procedente, a los recibos a que se refiere este apartado.

2. Sin perjuicio del cumplimiento del resto de obligaciones establecidas en este título, los sujetos pasivos que apliquen el régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección deberán cumplir, respecto de las operaciones afectadas por el referido régimen especial, las siguientes obligaciones específicas:

- 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 que se refiere el artículo 6.1.
- b) En las facturas que expidan los sujetos pasivos revendedores por las entregas sometidas al régimen especial deberá hacerse constar esta circunstancia.
Asimismo, en las facturas por las entregas de bienes que, acogidas al 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 al régimen especial previsto por el artículo 26 bis de la Directiva 77/388/CEE, con mención expresa de dicho artículo.
- c) En las facturas que expidan los sujetos pasivos revendedores por las entregas sometidas al régimen especial 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.

3. En las operaciones a las que resulte aplicable el régimen especial de las agencias de viajes, 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 esta circunstancia indicando que éstas se encuentran sujetas al régimen especial de las agencias de viajes o al régimen especial previsto en el artículo 26 de la Directiva 77/388/CEE.

4. Los empresarios o profesionales que efectúen entregas de bienes en las que deba repercutirse el recargo de equivalencia deberán en todo caso expedir facturas separadas para documentar dichas entregas, consignando en ellas el tipo del recargo que se haya aplicado y su importe. Esta misma obligación será de aplicación cuando los comerciantes minoristas a los que sea de aplicación el régimen especial del recargo de equivalencia expidan las facturas a que se refiere el artículo 2.3.

Los comerciantes minoristas acogidos al régimen especial del recargo de equivalencia que realicen simultáneamente actividades empresariales o profesionales en otros sectores de la actividad empresarial o profesional deberán tener documentadas en facturas diferentes las adquisiciones de mercaderías destinadas respectivamente a las actividades incluidas en dicho régimen y al resto de actividades.

CAPÍTULO III

Remisión de facturas o documentos sustitutivos

Artículo 15. *Obligación de remisión de las facturas o documentos sustitutivos.*

Los originales de las facturas o documentos sustitutivos expedidos conforme a lo dispuesto en el capítulo II del título I 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 aquellas a las que se refiere el artículo 2.3.

Artículo 16. *Plazo para la remisión de las facturas o documentos sustitutivos.*

La obligación de remisión de las facturas o documentos sustitutivos que se establece en el artículo 15 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.

Artículo 17. *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.

Artículo 18. *Remisión electrónica de las facturas o documentos sustitutivos.*

1. A efectos de lo dispuesto en el artículo 17, 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, de acuerdo con lo dispuesto en los apartados 6 y 10 del artículo 2 de la mencionada directiva.
- 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. A tal efecto, deberán solicitar autorización a la Agencia Estatal de Administración Tributaria indicando los elementos que permitan garantizar la autenticidad del origen e integridad del contenido de las facturas o documentos sustitutivos remitidos.

2. 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.

3. El Ministro de Hacienda dictará las disposiciones necesarias para el desarrollo y aplicación de lo establecido en este artículo.

CAPÍTULO IV

Conservación de facturas o documentos sustitutivos y otros documentos

Artículo 19. *Obligación de conservación de facturas o documentos sustitutivos y otros documentos.*

1. Los empresarios o profesionales deberán conservar, durante el plazo previsto en la Ley General Tributaria, los siguientes documentos:

- a) Las facturas y documentos sustitutivos recibidos.
- b) Las copias o matrices de las facturas expedidas conforme al artículo 2.1 y 2 y las copias de los documentos sustitutivos expedidos.
- c) Las facturas expedidas de acuerdo con el artículo 2.3, así como sus justificantes contables, en su caso.
- d) Los recibos a que se refiere el artículo 14.1, tanto el original de aquel, por parte de su expedidor, como la copia, por parte del titular de la explotación.
- e) 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).

2. Los documentos deben conservarse con su contenido original, ordenadamente y en los plazos y con las condiciones fijados por este reglamento.

3. Las obligaciones a las que se refiere el apartado anterior se podrán cumplir materialmente por un tercero, que actuará en todo caso en nombre y por cuenta del empresario o profesional o sujeto pasivo, el cual será, en cualquier caso, responsable del cumplimiento de todas las obligaciones que se establecen en este capítulo.

4. 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 jurídico relativo a la asistencia mutua con un ámbito de aplicación similar al previsto por las Directivas 76/308/CEE del Consejo, de 15 de mayo de 1976, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinadas exacciones, derechos, impuestos y otras medidas, y 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos, de determinados impuestos sobre consumos específicos y de los impuestos sobre las primas de seguros, y por el Reglamento (CE) n.º 1798/2003 del Consejo, de 7 de octubre de 2003, relativo a la cooperación administrativa en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido y por el que se deroga el Reglamento (CEE) n.º 218/92, únicamente cabrá el cumplimiento de esta obligación a través de un tercero previa autorización de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Artículo 20. *Formas de conservación de las facturas o documentos sustitutivos.*

1. Los diferentes documentos a que se hace referencia en el artículo 19 se deberán conservar de forma que se garantice el acceso a ellos por parte de la Administración tributaria sin demora, salvo causa debidamente justificada.

2. 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

Artículo 21. *Conservación de las facturas o documentos sustitutivos por medios electrónicos.*

1. La conservación por medios electrónicos de los documentos a que se hace referencia en el artículo 20 se deberá efectuar de manera que se asegure su legibilidad en el formato original en el que se hayan recibido o remitido, así como, en su caso, la de los datos asociados y mecanismos de verificación de firma u otros elementos autorizados que garanticen la autenticidad de su origen y la integridad de su contenido.

La Administración tributaria podrá exigir en cualquier momento al remitidor o receptor de los documentos su transformación en lenguaje legible.

2. 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.

3. El Ministro de Hacienda dictará las disposiciones necesarias para el desarrollo y aplicación de lo establecido en este artículo.

Artículo 22. *Lugar de conservación de las facturas o documentos sustitutivos.*

1. A efectos de lo dispuesto en este capítulo, 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 que esté desarrollando una actuación dirigida a la comprobación de su situación tributaria, ante cualquier solicitud de dicho órgano y sin demora injustificada, toda la documentación o información así conservadas.

2. 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 tributaria 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.

Artículo 23. *Acceso de la Administración tributaria a las facturas y documentos sustitutivos.*

Cuando la obligación de conservación a que se refiere el artículo 19 se cumpla mediante la utilización de medios electrónicos se deberá garantizar a cualquier órgano de la Administración tributaria que esté realizando una actuación de comprobación de la situación tributaria del 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.

CAPÍTULO V

Otras disposiciones

Artículo 24. *Resolución de controversias en materia de facturación.*

Se considerarán de naturaleza tributaria, a efectos de la interposición de la correspondiente reclamación económico-administrativa, las controversias que puedan producirse en relación con la expedición, rectificación o remisión de facturas o de documentos sustitutivos y demás documentos a que se refiere este reglamento, cuando estén motivadas por hechos o cuestiones de derecho de dicha naturaleza.

TÍTULO II

Obligaciones de documentación a efectos de otros tributos

Artículo 25. *Aplicación de las disposiciones del título I.*

Las disposiciones contenidas en el título I resultarán aplicables a efectos de cualquier otro tributo, sin perjuicio de lo establecido por su normativa propia y por el artículo 26.

Artículo 26. *Particularidades de la obligación de documentar las operaciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

1. 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 en este reglamento, 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 en función del volumen de ingresos.

2. Las obligaciones establecidas en el apartado anterior se entenderán cumplidas mediante la expedición del recibo previsto en el artículo 14.1 por parte del destinatario de la operación realizada en el desarrollo de las actividades que se encuentren acogidas al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Disposición adicional primera. *Deberes de facturación en otros ámbitos.*

Lo dispuesto en este reglamento ha de entenderse sin perjuicio de cuantos otros deberes sean además exigidos en cuanto a la expedición y entrega de factura por parte de los empresarios y profesionales en el ámbito mercantil, del régimen de sus actividades profesionales o a efectos de la defensa de los consumidores y usuarios.

Disposición adicional segunda. *Impuesto General Indirecto Canario e Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación en las Ciudades de Ceuta y Melilla.*

En relación con las operaciones sujetas al Impuesto General Indirecto Canario, las referencias hechas al Impuesto sobre el Valor Añadido y al Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria o a esta última deben entenderse hechas, en su caso, al Impuesto General Indirecto Canario y a la Administración tributaria canaria. Asimismo, en cuanto a las operaciones sujetas al Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación, las referencias se entenderán hechas al citado tributo y a las autoridades locales de las Ciudades de Ceuta y Melilla. Lo anterior se entenderá sin perjuicio de la coordinación que resulte necesaria entre las citadas Administraciones.

Sin perjuicio de las menciones contenidas en los artículos 6 y 7, las normas de gestión del Impuesto General Indirecto Canario determinarán las menciones específicas que deben contener las facturas o documentos sustitutivos que documenten las operaciones sujetas al impuesto, así como los requisitos de autorización para el cumplimiento de las obligaciones de expedir y conservar facturas o documentos sustitutivos realizadas por destinatarios o terceros establecidos fuera de las islas Canarias.

En el supuesto contemplado en el artículo 14.3, párrafo primero, dentro del régimen especial de las agencias de viajes del Impuesto General Indirecto Canario se podrá hacer constar en factura, a solicitud del destinatario y bajo la denominación "cuotas de IGIC incluidas en el precio", la cantidad resultante de multiplicar el precio total de la operación por dos y dividir por 100.

Disposición adicional tercera. *Facturación en las entregas de energía eléctrica.*

Las entregas de energía eléctrica asociadas al mercado de producción de energía eléctrica a que se refieren los artículos 32, 33 y 34 de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico, y el artículo 2 del Real Decreto 2019/1997, de 26 de diciembre, por el que se organiza y regula el mercado de producción de energía eléctrica, deberán ser documentadas por el operador del mercado diario de producción y por el operador del sistema de acuerdo con las funciones conferidas a éstos en la Ley 54/1997, mediante facturas expedidas por dichos operadores en nombre y por cuenta de las entidades suministradoras de la energía o por un tercero habilitado por tales operadores, en las que deberán constar todos los datos enumerados en el artículo 6.1 de este Reglamento, con excepción de los relativos a la identificación del destinatario de la operación, que serán sustituidos por los de identificación del operador del mercado diario de producción o del operador del sistema. Dichos operadores deberán conservar el original de la factura expedida y remitir la copia al suministrador.

Asimismo, tanto el operador del mercado diario de producción como el operador del sistema deberán expedir una factura por las citadas entregas efectuadas a cada adquirente, en la que consten todos los datos indicados en el citado artículo 6.1, salvo los relativos a la identificación del expedidor, que serán sustituidos por los de identificación del operador del mercado diario de producción o del operador del sistema. Dichos operadores deberán conservar copia de tales facturas y remitir el original al destinatario de éstas.

Los documentos a que se refieren los dos párrafos anteriores que hayan de ser conservados por el operador del mercado diario de producción o por el operador del sistema tendrán la consideración de factura a efectos de lo dispuesto en este Reglamento y quedarán a disposición de la Administración Tributaria durante el plazo de prescripción para la realización de las comprobaciones que resulten necesarias en relación con las entregas de energía eléctrica reflejadas en las correspondientes facturas.

El operador del mercado diario de producción y el operador del sistema deberán relacionar en su declaración anual de operaciones con terceras personas, en los términos previstos por el Real Decreto 2027/1995, de 22 de diciembre, las operaciones realizadas por los suministradores de energía eléctrica y por sus adquirentes, que hayan sido documentadas con arreglo a lo indicado en los párrafos precedentes, indicando respecto de cada suministrador y de cada adquirente el importe total de las operaciones efectuadas durante el período a que se refiera la declaración, en la que se harán constar como compras las entregas de energía imputadas a cada suministrador y como ventas las adquisiciones de energía imputadas a cada adquirente.

En todo caso, y respecto de las operaciones a que se refiere esta disposición adicional, el operador del mercado diario de producción y el operador del sistema deberán prestar su colaboración a la Administración tributaria proporcionando cualquier dato, informe o antecedente con trascendencia tributaria para el correcto tratamiento de dichas operaciones.

Los derechos de cobro y las obligaciones de pago correspondientes al período facturado se considerarán vinculados a una única entrega de la energía eléctrica por la totalidad de dicho período.

Tanto el Operador del Mercado diario de producción como el Operador del Sistema podrán habilitar a un tercero para que se interponga como contraparte central entre las entidades suministradoras y las adquirentes de modo que se entenderá a todos los efectos que las entregas de energía eléctrica son vendidas por las entidades suministradoras a dicho tercero y que son adquiridas al mismo por las entidades adquirentes. En este caso se sustituirán los datos relativos a la identificación del destinatario de la operación y del expedidor por los de dicho tercero habilitado como contraparte central y dicho tercero asumirá las obligaciones relativas a la facturación que esta disposición adicional asigna al operador que le haya habilitado para actuar como contraparte central³.

Disposición adicional cuarta. *Facturación de determinadas prestaciones de servicios en cuya realización intervienen agencias de viajes que actúen como mediadoras en nombre y por cuenta ajena.*

1. Se expedirán de acuerdo a lo establecido en esta disposición las facturas que documenten las prestaciones de servicios en las que concurren los requisitos siguientes:

³ Modificado conforme al artículo undécimo del Real Decreto 1454/2005, de 2 de diciembre, por el que se modifican determinadas disposiciones relativas al sector eléctrico. (B.O.E. núm. 306, de 23 de diciembre)

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).

2. Dichas facturas deberán contener 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 esta disposición adicional.

b) Los datos y requisitos a que se refiere el artículo 6. No obstante, como datos relativos al obligado a expedir la factura a que se refiere el apartado 1.3.o, 4.º y 5.º de dicho artículo, se harán constar los relativos a la agencia de viajes, y no los correspondientes al empresario o profesional que presta el servicio a que se refiere la mediación.

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.

3. Los servicios de mediación en nombre y por cuenta ajena relativos a los 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 a que se refiere esta disposición adicional. En tal caso, en la correspondiente factura deberán figurar por separado los datos relativos al mencionado servicio de mediación que deban constar en factura según lo previsto en este reglamento.

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

5. Sin perjuicio de lo establecido en los apartados anteriores, resultarán aplicables a las facturas expedidas por las agencias de viajes al amparo de esta disposición adicional las previsiones contenidas en este reglamento.

6. Las agencias de viajes que expidan estas facturas deberán anotarlas en el libro registro de facturas expedidas previsto en el artículo 63 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido. Tales anotaciones deberán realizarse de manera que los importes correspondientes a las operaciones a que se refiere el apartado 1 de esta disposición puedan ser diferenciados de los importes correspondientes a los importes de los servicios a que se refiere el apartado 3 y de los importes correspondientes a operaciones recogidas en otros documentos o facturas distintas.

7. Las agencias de viajes que expidan estas facturas deberán consignar la siguiente información en la declaración a la que se refiere el Real Decreto 2027/1995, de 22 de diciembre, por el que se regula la declaración anual de operaciones con terceras personas:

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 las prestaciones de servicios de transporte de viajeros y de sus equipajes por vía aérea a que se refiere esta disposición, debidamente diferenciada.

8. Las agencias de viajes que expidan las facturas a que se refiere esta disposición adicional deberán prestar su colaboración a la Administración tributaria proporcionando cualquier dato o antecedente de trascendencia tributaria respecto de las prestaciones de servicios documentadas en aquéllas.

Disposición adicional quinta. *Referencias al Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales.*

Las referencias hechas al Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, se entenderán realizadas a este reglamento.