

Notas explicativas

Normas de facturación relativas al IVA

(Directiva 2010/45/UE del Consejo)

- **¿Por qué notas explicativas?**

Las notas explicativas tienen por objeto facilitar la comprensión de la legislación adoptada en el ámbito de la UE y, en este caso concreto, especialmente de la Directiva sobre las normas de facturación (2010/45/UE). Dado que su publicación se ha efectuado con más de un año de antelación con respecto a la fecha de aplicación de la nueva legislación, se espera que permitan a los Estados miembros transponer la legislación con un mayor grado de uniformidad y brindar a las empresas la información necesaria para adaptarse a tiempo a las nuevas normas.

Estas notas no sustituyen a las Orientaciones del Comité del IVA ni a un Reglamento de Ejecución, a los que les corresponde su propio papel en el proceso legislativo.

- **¿Qué contienen las notas explicativas?**

Las «Notas explicativas» deben ser consideradas un instrumento de orientación cuyo uso puede clarificar la aplicación de las normas de facturación relativas al IVA. Ofrecen tanto ayuda práctica como ayuda para comprender mejor el significado de determinados temas contemplados en el articulado.

- **Características de las notas explicativas**

Las notas explicativas son fruto de una labor de colaboración: si bien han sido publicadas por la DG TAXUD y se presentan en su sitio web, son el resultado de debates mantenidos tanto con los Estados como con las empresas.

Los Estados miembros colaboraron, primeramente, a través de un seminario Fiscalis sobre facturación celebrado en Malta en febrero de 2011 y, posteriormente, mediante el seguimiento de los debates en el seno del Comité del IVA. Asimismo, se han recogido los puntos de vista de las empresas a través de un grupo *ad hoc* en el que participaron representantes de organizaciones europeas y, en relación con los asuntos específicos de la facturación electrónica, a través del Comité Europeo de Normalisation (CEN).

Las notas no son jurídicamente vinculantes, sino que constituyen unas orientaciones prácticas e informales sobre cómo se debe aplicar el Derecho de la UE con arreglo a los puntos de vista de la DG TAXUD. No reflejan la posición de la Comisión, y la Comisión no queda vinculada por ninguna de las opiniones expresadas en las notas.

Además, dado que la legislación en materia de normas de facturación relativas al IVA se basa en una directiva, incumbe a cada Estado miembro transponer dichas normas a la legislación nacional y aplicarlas correctamente dentro de su territorio.

A la luz de lo anterior y de los principios básicos de subsidiariedad, recae en las administraciones tributarias nacionales la responsabilidad principal de informar a sus sujetos pasivos sobre la interpretación y aplicación de dichas normas.

Por tanto, cabría esperar que los Estados miembros preparasen sus propias guías nacionales sobre la aplicación de las nuevas normas de facturación relativas al IVA. En el siguiente sitio web podrá encontrar una lista de las direcciones de internet de las administraciones tributarias de los Estados miembros en las que podrían estar disponibles orientaciones nacionales:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/links/tax/index_en.htm

Las notas no son exhaustivas: sólo se han incluido determinados temas de facturación para los que se ha considerado conveniente facilitar explicaciones. Ello se debe o bien a que se han contemplado nuevas normas en la Directiva 2010/45/UE o bien a que se ha estimado necesario ofrecer aclaraciones con respecto a normas de la Directiva sobre el IVA.

Se trata de un trabajo aún en curso: estas notas no son un producto final, sino que reflejan la situación actual en un momento determinado de acuerdo con los conocimientos y la experiencia disponibles. A lo largo del tiempo cabe esperar que la jurisprudencia, las orientaciones y la práctica del Comité del IVA complementen los puntos de vista detallados en estas notas.

Índice de temas tratados en el proyecto de notas explicativas

A: Requisitos para facturas en papel y electrónicas

1. Las facturas deben reflejar entregas o prestaciones reales: considerando 10 de la Directiva 2010/45/UE
2. Definición de factura electrónica: artículo 217
3. Aceptación por el destinatario: artículo 232
4. Autenticidad del origen: artículo 233, apartado 1, párrafo tercero
5. Integridad del contenido: artículo 233, apartado 1, párrafo cuarto
6. Legibilidad: artículo 233, apartado 1, párrafos primero y segundo
7. Elección del método para garantizar la autenticidad del origen, la integridad del contenido y la legibilidad: artículo 233, apartado 1, párrafo segundo
8. Controles de gestión: artículo 233, apartado 1, párrafo segundo
9. Pista de auditoría fiable: artículo 233, apartado 1, párrafo segundo
10. Firma electrónica avanzada e intercambio electrónico de datos (EDI): artículo 233, apartado 2
11. Momento de expedición y final del período de conservación: artículo 233, apartado 1, párrafo primero
12. Conservación de facturas: véase el documento número D3

B: Expedición de facturas

1. Artículo 219 *bis*: ¿a las normas de qué Estado miembro estará sujeta la facturación?
2. Artículo 221, apartado 3: normas de facturación del Estado miembro aplicables a entregas o prestaciones exentas

3. Artículo 220, apartado 2, y artículo 221, apartado 2: normas de facturación aplicables a prestaciones de servicios financieros exentas (artículo 135, apartado 1, letras a) a g))
4. Artículo 224: facturación por el destinatario

C: Contenido de las facturas

1. Artículo 226, apartado 2: numeración secuencial
2. Artículo 226, apartado 7 *bis*: criterio de caja
3. Artículo 226, apartado 11: entregas o prestaciones exentas
4. Artículos 91 y 230: conversión del importe del IVA en la moneda nacional
5. Artículo 226 *ter*: facturas simplificadas

D: Conservación de facturas

1. Artículo 247: período de conservación
2. Artículo 248 *bis*: traducción y lenguas utilizadas en las facturas
3. Artículo 247: soporte de conservación



COMISIÓN EUROPEA
DIRECCIÓN GENERAL
FISCALIDAD Y UNIÓN ADUANERA
Fiscalidad Indirecta y Administración Fiscal
Unidad C1: IVA y otros impuestos sobre el volumen de negocios

Creado: 05/10/2011 Última modificación: 05/10/2011

Referencia documental: A

Asunto: Requisitos para facturas en papel y electrónicas

Antecedentes y temas tratados

Base jurídica: Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en lo que respecta a las normas de facturación

Referencias: artículos 217, 232 y 233, así como considerando 10

Temas tratados:

1. Las facturas deben reflejar entregas o prestaciones reales: considerando 10 de la Directiva 2010/45/UE
2. Definición de factura electrónica: artículo 217
3. Aceptación por el destinatario: artículo 232
4. Autenticidad del origen: artículo 233, apartado 1, párrafo tercero
5. Integridad del contenido: artículo 233, apartado 1, párrafo cuarto
6. Legibilidad: artículo 233, apartado 1, párrafos primero y segundo
7. Elección del método para garantizar la autenticidad del origen, la integridad del contenido y la legibilidad: artículo 233, apartado 1, párrafo segundo
8. Controles de gestión: artículo 233, apartado 1, párrafo segundo
9. Pista de auditoría fiable: artículo 233, apartado 1, párrafo segundo

10. Firma electrónica avanzada e intercambio electrónico de datos (EDI): artículo 233, apartado 2
11. Momento de expedición y final del período de conservación: artículo 233, apartado 1, párrafo primero
12. Conservación de facturas: véase el documento número D3

Observaciones:

La Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en lo que respecta a las normas de facturación, tiene como objetivo seguir simplificando las normas de facturación mediante la supresión de las cargas y obstáculos existentes. La Directiva establece la igualdad de trato entre las facturas en papel y electrónicas (se podrá aplicar el mismo proceso para las facturas en papel y las electrónicas) sin aumentar la carga administrativa sobre la facturación en papel. Asimismo tiene como objetivo promover la adopción de la facturación electrónica mediante el establecimiento de la libertad de elección garantizando la autenticidad del origen, la integridad del contenido y la legibilidad. Con arreglo a la Directiva, las facturas deben reflejar correctamente entregas de bienes o prestaciones de servicios reales; en consecuencia, se debe garantizar la autenticidad del origen, la integridad del contenido y la legibilidad de las facturas desde su expedición hasta el final del período de conservación. Este objetivo se puede alcanzar mediante controles de gestión que establezcan una pista de auditoría fiable entre las facturas y las entregas o prestaciones y que garanticen la identidad del proveedor de los bienes o del prestador de los servicios o del emisor de la factura (autenticidad del origen), que los datos a efectos del IVA (el contenido de la factura requerido con arreglo a la Directiva sobre el IVA) en la factura no hayan sido modificados (integridad del contenido) y que la factura sea legible.

Con el fin de garantizar la autenticidad del origen, la integridad del contenido y la legibilidad de todas las facturas, ya sean en papel o electrónicas, se podrá hacer uso de controles de gestión que creen una pista de auditoría fiable entre la factura y la entrega de bienes o la prestación de servicios. Además de los controles de gestión descritos, la firma electrónica avanzada basada¹ en un certificado reconocido y creada mediante un dispositivo seguro de creación de firma o el intercambio electrónico de datos (EDI) son otros ejemplos de tecnologías específicas que pueden garantizar la autenticidad del origen y la integridad del contenido de facturas electrónicas. Estas tecnologías ofrecen seguridad jurídica, dado que las empresas pueden asegurar el cumplimiento de la autenticidad del origen y la integridad del contenido. No obstante, se trata únicamente de ejemplos y también es posible utilizar otras tecnologías y procedimientos.

¹ La firma electrónica avanzada basada en un certificado reconocido y creada mediante un dispositivo seguro se denomina habitualmente «firma electrónica reconocida».

Los objetivos de las normas sobre la facturación electrónica se detallan en los considerandos 8 a 11. Se han modificado los artículos 217, 232 y 233 de la Directiva sobre el IVA para incorporar dichos objetivos.

A fin de mejorar la comprensión de dichos artículos se ofrecen estas orientaciones complementarias. Con ellas se pretende ayudar a los Estados miembros, asesorándoles sobre cómo poner en práctica y aplicar los artículos en la legislación nacional de forma más coherente, y prestar asistencia a las empresas en relación con aspectos prácticos.

Creado: 05/10/2011 Última modificación: 05/10/2011

Referencia documental: A-1

Tema: Las facturas deben reflejar entregas o prestaciones reales

Referencia: considerando 10 de la Directiva 2010/45/UE

Las facturas deben reflejar entregas o prestaciones reales y debe garantizarse por tanto su autenticidad, integridad y legibilidad. Los controles de gestión pueden utilizarse para establecer pistas de auditoría fiables entre las facturas y las entregas o prestaciones, garantizando de esta forma que cada factura (ya sea en papel o en formato electrónico) cumple estos requisitos.

Observaciones:

En el considerando 10 se indica que las facturas deben reflejar entregas o prestaciones reales y, por tanto, debe garantizarse la autenticidad del origen, la integridad del contenido y la legibilidad.

Incumbe a cada sujeto pasivo velar por que la información que se comunica en la factura refleje correctamente entregas o prestaciones reales, pudiendo elegir el modo de hacerlo. Los controles de gestión que creen una pista de auditoría fiable entre la factura y la entrega de bienes o la prestación de servicios pueden constituir un posible modo, al establecer pistas de auditoría fiables entre las facturas y las entregas o prestaciones.

Asimismo, el artículo 233, apartado 2, prevé que el sujeto pasivo podrá cumplir su obligación de garantizar la autenticidad del origen y la integridad del contenido, por ejemplo, haciendo uso de las tecnologías mencionadas en dicho apartado: la firma electrónica avanzada o el intercambio electrónico de datos (EDI). Sin embargo, por sí solas estas tecnologías no son suficientes para acreditar que se ha realizado una entrega o prestado un servicio.

En virtud del artículo 233, la elección del método para satisfacer dichas obligaciones corresponde al sujeto pasivo.

Creado: 05/10/2011 Última modificación: 05/10/2011

Referencia documental: A-2

Tema: Definición de factura electrónica

Referencia: artículo 217

A efectos de la aplicación de la presente Directiva se entenderá por factura electrónica aquella factura que contiene la información requerida por la presente Directiva y que haya sido expedida y recibida en formato electrónico.

Observaciones:

La definición de la factura electrónica tiene por único objetivo aclarar la aceptación por el destinatario con arreglo al artículo 232 e ilustrar el uso de la opción facilitada a los Estados miembros en virtud del artículo 247, apartado 2, en relación con la conservación de las facturas.

Toda factura electrónica, exactamente igual que una factura en papel, debe contener los elementos requeridos en virtud de la Directiva sobre el IVA.

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

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

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

El tipo de formato electrónico de la factura no es relevante, sino únicamente el hecho de que la factura presente un formato electrónico cuando sea expedida y recibida. De este modo, sería posible enviar y recibir facturas electrónicas en un formato y posteriormente convertirlas a otro formato.

Una factura se considerará expedida cuando el proveedor de los bienes o el prestador de los servicios o un tercero que actúe por su cuenta, o el destinatario en el caso de facturación por el destinatario, ponga a disposición la factura de modo que pueda ser recibida por el destinatario.

Esto puede significar que la factura electrónica se transmite directamente al destinatario, por ejemplo a través de un correo electrónico o un enlace seguro, o indirectamente, por ejemplo mediante uno o varios proveedores de servicios, o que se pone a disposición del destinatario, o se le permite acceder a ella, a través de un portal en Internet o cualquier otro método.

Es importante establecer la fecha en la que la factura se considera expedida, a fin de verificar el cumplimiento por parte del proveedor de los bienes o el prestador de los servicios de la obligación de expedir la factura dentro del período requerido (artículo 222), y del receptor de la obligación de conservar las facturas.

Creado: 05/10/2011 Última modificación: 05/10/2011

[Referencia documental: A-3](#)

Tema: Aceptación por el destinatario

Referencia: artículo 232

El uso de la factura electrónica estará condicionado a su aceptación por el receptor.

Observaciones:

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

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

En cualquier caso, la decisión de usar facturas electrónicas sigue siendo, en última instancia, un asunto que deberá ser acordado por los socios comerciales.

Creado: 05/10/2011 Última modificación: 05/10/2011

Referencia documental: A-4

Tema: Autenticidad del origen

Referencia: artículo 233, apartado 1, párrafo tercero

Se entenderá por «autenticidad del origen» la garantía de la identidad del proveedor de los bienes o del prestador de los servicios o del emisor de la factura.

Observaciones:

Tanto el sujeto pasivo destinatario de los bienes o servicios como el sujeto pasivo proveedor de los bienes o prestador de los servicios tienen la obligación de garantizar la autenticidad del origen de la factura. Ambos pueden garantizar la autenticidad del origen independientemente el uno del otro.

Se deberán tener en cuenta cuatro elementos.

1. Garantía del proveedor de los bienes o del prestador de los servicios

El proveedor de los bienes o el prestador de los servicios deberá poder garantizar que la factura ha sido expedida, en efecto, por él mismo o en su nombre y por su cuenta. Este requisito se podrá satisfacer mediante el mantenimiento de un registro de la factura en los documentos contables. En caso de facturación por el destinatario o por un tercero, se podrá demostrar mediante los justificantes correspondientes.

2. Garantía del destinatario

El sujeto pasivo destinatario de los bienes o servicios deberá poder garantizar que la factura recibida procede del proveedor de los bienes o del prestador de los servicios o del emisor de la factura.

Para ello, el sujeto pasivo podrá elegir entre **dos alternativas**. La primera consiste en verificar si la información relativa a la identidad del proveedor de los bienes o del prestador de los servicios indicada en una factura es correcta. La segunda pasa por garantizar la identidad del emisor de la factura.

a) Garantía de la identidad del proveedor de los bienes o del prestador de los servicios

La identidad del proveedor de los bienes o del prestador de los servicios deberá indicarse siempre en la factura. No obstante, esto no es suficiente por sí solo para garantizar la autenticidad del

origen. En este caso, el destinatario deberá garantizar que el proveedor de los bienes o el prestador de los servicios mencionado en la factura ha realizado efectivamente la entrega de los bienes o la prestación de los servicios a los que se hace referencia en la misma. Con vistas a cumplir esta obligación, el sujeto pasivo podrá aplicar cualesquiera controles de gestión que creen una pista de auditoría fiable entre la factura y la entrega de bienes o la prestación de servicios.

b) Garantía de la identidad del emisor de la factura

El sujeto pasivo podrá garantizar la identidad del emisor de una factura, por ejemplo, mediante la firma electrónica avanzada o EDI. Sin embargo, lo anterior no afectará a lo estipulado en el considerando 10 de la Directiva 2010/45/UE, que dispone que las facturas deben reflejar ante todo entregas reales.

El requisito de garantizar la identidad del emisor de la factura se puede aplicar de igual modo tanto a los casos en los que el proveedor de los bienes o el prestador de los servicios haya expedido la factura como a los casos en que la facturación haya sido efectuada por un tercero o por el destinatario.

Creado: 05/10/2011 Última modificación: 05/10/2011

Referencia documental: A-5

Tema: Integridad del contenido

Referencia: artículo 233, apartado 1, párrafo cuarto

Se entenderá por «integridad del contenido» que el contenido requerido con arreglo a lo dispuesto en la presente Directiva no ha sido modificado.

Observaciones:

El contenido de la factura cuya integridad debe garantizarse se define en la Directiva sobre el IVA.

Tanto el sujeto pasivo proveedor de los bienes o prestador de los servicios como el sujeto pasivo destinatario de los bienes o servicios tienen la obligación de garantizar la integridad del contenido de la factura. Ambos podrán elegir el modo de cumplir dicha obligación independientemente el uno del otro, o podrán acordar garantizar que el contenido no ha sido modificado, por ejemplo mediante determinadas tecnologías como EDI o sistemas avanzados de firma electrónica. El sujeto pasivo podrá elegir si, para cumplir la obligación, aplica, por ejemplo, controles de gestión que creen una pista de auditoría fiable entre la factura y la entrega de bienes o la prestación de servicios, o tecnologías específicas.

El requisito de que el contenido de la factura no haya sido modificado (integridad del contenido) no afecta al formato de la factura electrónica. Siempre y cuando el contenido de la factura requerido en virtud de la Directiva sobre el IVA no haya sido modificado, el formato en el que se presente dicho contenido podrá ser convertido a otros formatos. De este modo, el destinatario o el proveedor de servicios que actúe por su cuenta podrá convertir los datos electrónicos o presentarlos de manera diferente con el fin de adaptarlos a su propio sistema de TI o a los cambios tecnológicos que puedan producirse a lo largo del tiempo.

Si el sujeto pasivo ha decidido cumplir el requisito de integridad del contenido mediante el uso de una firma electrónica avanzada, la conversión de un formato a otro debe quedar registrada en una pista de auditoría.

Incluso si los Estados miembros deciden exigir, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 247, apartado 2, que la factura se conserve en la forma original, ya sea en papel o electrónica, el formato de la factura se podrá modificar en cualquier caso.

En este contexto, «forma» hace referencia al tipo de factura (en papel o electrónica) y el «formato» se refiere a la presentación de la factura electrónica. Un ejemplo de modificación del

formato puede ser el cambio del modo de presentar la fecha, por ejemplo aaaa/mm/dd en lugar de dd/mm/aa, o el tipo de archivo, como por ejemplo XML.

Creado: 05/10/2011 Última modificación: 05/10/2011

Referencia documental: A-6

Tema: Legibilidad

Referencia: artículo 233, apartado 1, párrafos primero y segundo

*Se garantizará la autenticidad del origen, la integridad del contenido y la **legibilidad** de una factura, ya sea en papel o en formato electrónico, desde el momento de su expedición hasta el final del período de conservación de la factura.*

*Cada sujeto pasivo determinará el modo de garantizar la autenticidad del origen, la integridad del contenido y la **legibilidad** de las facturas. Podrá realizarse mediante controles de gestión que creen una pista de auditoría fiable entre la factura y la entrega de bienes o la prestación de servicios.*

Observaciones:

Se entiende por legibilidad de una factura el hecho de que sea legible por personas, y esta característica deberá garantizarse hasta el final del período de conservación. La factura deberá presentarse en un estilo que permita leer claramente todo su contenido relativo al IVA, ya sea sobre papel o en un monitor, sin necesidad de llevar a cabo un examen o interpretación minuciosos; a este respecto, los mensajes EDI, los mensajes XML y otros mensajes estructurados en formato original no se consideran legibles por personas (tras un proceso de conversión sí pueden considerarse legibles por personas; véase más adelante).

En el caso de las facturas electrónicas, esta condición se considerará cumplida si, previa solicitud, la factura se puede presentar dentro de un plazo razonable, sin demora según lo requerido en el artículo 245, apartado 1, incluso tras un proceso de conversión, en forma legible por personas en un monitor o mediante impresión. Deberá ser posible comprobar que la información contenida en el archivo electrónico original no ha sido modificada en el documento legible presentado.

Para garantizar la legibilidad deberá disponerse, durante todo el período de conservación, de un visor adecuado y fiable compatible con el formato de las facturas electrónicas.

La legibilidad de una factura electrónica desde el momento de su expedición hasta el final del período de conservación podrá garantizarse por cualquier método; no obstante, la firma electrónica avanzada y el intercambio electrónico de datos (EDI), tal y como se detallan en el artículo 233, apartado 2, no son suficientes por sí solos para garantizar la legibilidad.

Creado: 05/10/2011 Última modificación: 05/10/2011

[Referencia documental: A-7](#)

Tema: Elección del método para garantizar la autenticidad del origen, la integridad del contenido y la legibilidad

Referencia: artículo 233, apartado 1, párrafo segundo

Cada sujeto pasivo determinará el modo de garantizar la autenticidad del origen, la integridad del contenido y la legibilidad de las facturas. Podrá realizarse mediante controles de gestión que creen una pista de auditoría fiable entre la factura y la entrega de bienes o la prestación de servicios.

Observaciones:

Tanto el proveedor de los bienes o el prestador de los servicios como el destinatario podrán elegir libremente el modo de garantizar la autenticidad del origen, la integridad del contenido y la legibilidad de las facturas. El derecho de elección no deberá ser restringido por los Estados miembros.

En caso de que los Estados miembros ofrezcan orientaciones, deberá especificarse que éstas solo se ofrecen a título orientativo y que no restringen el derecho de elección del sujeto pasivo.

El hecho de que en la Directiva 2010/45/UE se citen tres ejemplos de procedimientos o tecnologías (controles de gestión que creen una pista de auditoría fiable, sistemas avanzados de firma electrónica y EDI) no debe ser óbice para el uso de otras tecnologías o procedimientos, siempre y cuando cumplan las condiciones de garantizar la autenticidad del origen, la integridad del contenido y la legibilidad de las facturas.

Creado: 05/10/2011 Última modificación: 05/10/2011

Referencia documental: A-8

Tema: Controles de gestión

Referencia: artículo 233, apartado 1, párrafo segundo

*Cada sujeto pasivo determinará el modo de garantizar la autenticidad del origen, la integridad del contenido y la legibilidad de las facturas. Podrá realizarse mediante **controles de gestión** que creen una pista de auditoría fiable entre la factura y la entrega de bienes o la prestación de servicios.*

Observaciones:

«Control de gestión» es un concepto amplio. Se trata del proceso creado, aplicado y mantenido al día por las personas responsables (dirección, personal y propietarios) para ofrecer garantías razonables respecto a los informes de carácter financiero, contable y reglamentario y al cumplimiento con los requisitos legales.

En concreto, en el contexto del artículo 233, debe interpretarse como el proceso por el cual un sujeto pasivo ha creado, aplicado y mantenido al día un nivel razonable de garantía de la identidad del proveedor de los bienes o del prestador de los servicios o del emisor de la factura (autenticidad del origen), del hecho de que el contenido relativo al IVA no ha sido modificado (integridad del contenido), y de la legibilidad de la factura desde el momento de su expedición hasta el final del período de conservación.

Los controles de gestión deberán adecuarse al tamaño, la actividad y el tipo de sujeto pasivo y tener en cuenta el número y el valor de las operaciones, así como el número y el tipo de proveedores de bienes o prestadores de servicios y destinatarios. Cuando proceda se deberán tener en cuenta, asimismo, otros factores.

Un ejemplo de control de gestión es la verificación de la correspondencia de los justificantes. La importancia concedida a los justificantes estará en función de factores como, por ejemplo, el grado de independencia del emisor de los justificantes con respecto al sujeto pasivo y la importancia atribuida a dichos documentos en el proceso contable. Un aspecto importante de este tipo de controles de gestión reside en que, a efectos de su comprobación, la factura se considera un documento que forma parte del proceso de gestión y contable y no un documento independiente.

Es importante recordar que las facturas, ya sean en papel o formato electrónico, constituyen, por regla general, un solo documento dentro de una serie de documentos (p. ej. orden de compra,

contrato, documento de transporte, requerimiento de pago, etc.), todos ellos relacionados con una operación la cual documentan.

En el caso del proveedor de los bienes o del prestador de los servicios se podría verificar la correspondencia de la factura con una orden de compra, los documentos de transporte y la recepción del pago. En el caso del destinatario, se podría verificar la correspondencia de la factura con la orden de compra autorizada (aviso de confirmación de compra), el albarán de entrega, la notificación de pago y de envío. No obstante, son sólo algunos ejemplos típicos de documentos que pueden estar disponibles en una empresa; es perfectamente posible verificar la correspondencia de otros muchos documentos con la factura.

Creado: 05/10/2011 Última modificación: 05/10/2011

Referencia documental: A-9

Tema: Pista de auditoría fiable

Referencia: artículo 233, apartado 1, párrafo segundo

*Cada sujeto pasivo determinará el modo de garantizar la autenticidad del origen, la integridad del contenido y la legibilidad de las facturas. Podrá realizarse mediante controles de gestión que creen una **pista de auditoría fiable** entre la factura y la entrega de bienes o la prestación de servicios.*

Observaciones:

En el contexto de la contabilidad, una pista de auditoría puede describirse como el flujo documentado de una operación desde que se inicia, siendo un ejemplo de documento fuente una orden de compra, hasta que finaliza, por ejemplo mediante el registro final en las cuentas anuales, y viceversa, interrelacionando los distintos documentos del proceso. Una pista de auditoría incluye documentos fuente, operaciones procesadas y referencias al vínculo entre ambos.

Una pista de auditoría puede considerarse fiable cuando el vínculo entre los justificantes y las operaciones procesadas se puede seguir con facilidad (o sea, se dispone de suficientes detalles para vincular los documentos), se atiene a los procedimientos definidos y refleja los procesos que realmente han ocurrido. Este objetivo se puede alcanzar, por ejemplo, mediante documentos de terceros, tales como extractos de cuenta bancarios, documentos del destinatario o del proveedor de los bienes o prestador de los servicios (documentos de la contraparte) y controles internos, tales como la separación de tareas.

A los efectos del IVA, una pista de auditoría deberá ofrecer, con arreglo a lo estipulado en el artículo 233, apartado 1, párrafo segundo, un vínculo comprobable entre una factura y la entrega de bienes o prestación de servicios que permita verificar si la factura correspondiente refleja la efectiva ejecución de la entrega de bienes o la prestación de servicios.

El sujeto pasivo podrá determinar, a su discreción, el método para demostrar el vínculo entre una factura y la entrega de bienes o prestación de servicios. Los Estados miembros podrán publicar orientaciones con objeto de ayudar al sujeto pasivo a establecer una pista de auditoría fiable, pero estas orientaciones no deberán contemplar requisito obligatorio alguno. Por ejemplo, una pista de auditoría podría incluir distintos documentos, tales como una orden de compra, documentos de transporte y la propia factura, con la documentación que permita comprobar que dichos documentos se corresponden o con la simple indicación del hecho de que los tres documentos efectivamente se corresponden.

Al igual que los controles de gestión, una pista de auditoría fiable deberá adecuarse al tamaño, la actividad y el tipo del sujeto pasivo y tener en cuenta el número y el valor de las operaciones, así como el número y el tipo de proveedores de bienes o prestadores de servicios y destinatarios. Cuando proceda se deberán tener en cuenta otros factores, como los requisitos en materia de elaboración de informes financieros y auditoría.

Creado: 05/10/2011 Última modificación: 05/10/2011 [Referencia documental: A-10](#)

Tema: Firma electrónica avanzada e intercambio electrónico de datos (EDI)

Referencia: artículo 233, apartado 2

Además de los tipos de control de la gestión contemplados por el apartado 1, otros ejemplos de tecnologías que garantizan la autenticidad del origen y la integridad del contenido de una factura electrónica son:

*a) la **firma electrónica avanzada** en el sentido del artículo 2, punto 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 firma, en el sentido del artículo 2, puntos 6 y 10, de la Directiva 1999/93/CE;*

*b) el **intercambio electrónico de datos (EDI)**, tal como se define en el artículo 2 del anexo 1 de la Recomendación 94/820/CE de la Comisión, de 19 de octubre de 1994, relativa a los aspectos jurídicos del intercambio electrónico de datos [**], si el acuerdo relativo al intercambio contempla el uso de procedimientos que garanticen la autenticidad del origen y la integridad de los datos.*

Observaciones:

Las dos opciones, la factura electrónica avanzada y el intercambio electrónico de datos (EDI), son solo ejemplos de tecnologías de facturación electrónica que permiten garantizar la autenticidad del origen y la integridad del contenido y no se pueden considerar requisitos obligatorios. Si las facturas electrónicas no reúnen las condiciones contempladas en el artículo 233, apartado 2, letras a) o b), aún así podrían cumplir los requisitos en materia de controles de gestión recogidos en el artículo 233, apartado 1, párrafo segundo, o podrían satisfacer las condiciones de autenticidad del origen e integridad del contenido mediante una tecnología (incluidos, por ejemplo, los sistemas avanzados de firma electrónica no basados en un certificado reconocido) o un procedimiento alternativos.

El intercambio electrónico de datos se basa en un acuerdo para intercambiar datos estructurados con arreglo a la Recomendación 1994/820/CE de la Comisión y puede hacer referencia a cualquier formato estandarizado. No hace referencia únicamente a EDIFACT, que es solo un ejemplo de dichos formatos.

Creado: 05/10/2011 Última modificación: 05/10/2011 **Referencia documental: A-11**

Tema: Momento de expedición y final del período de conservación

Referencia: artículo 233, apartado 1, párrafo primero

*Se garantizará la autenticidad del origen, la integridad del contenido y la legibilidad de una factura, ya sea en papel o en formato electrónico, desde el **momento de su expedición hasta el final del período de conservación** de la factura.*

Observaciones:

El período durante el que se debe garantizar la autenticidad del origen, la integridad del contenido y la legibilidad de la factura abarca desde el momento de su expedición hasta el final del período de conservación. El período de conservación corresponde al que determinen los Estados miembros con arreglo a lo dispuesto en la Directiva sobre el IVA (artículo 247). El plazo para la expedición de una factura corresponde igualmente al que determinen los Estados miembros en virtud de la Directiva sobre el IVA (artículo 222).

El sujeto pasivo debe poder garantizar en todo momento la autenticidad del origen, la integridad del contenido y la legibilidad de la factura desde su expedición hasta el final del período de conservación. No obstante, dado que las prácticas comerciales están sujetas a cambios a lo largo del tiempo, los métodos para garantizar la autenticidad del origen, la integridad del contenido y la legibilidad de la factura pueden variar asimismo.



COMISIÓN EUROPEA
DIRECCIÓN GENERAL
FISCALIDAD Y UNIÓN ADUANERA
Fiscalidad Indirecta y Administración Fiscal
Unidad C1: IVA y otros impuestos sobre el volumen de negocios

Creado: 05/10/2011 Última modificación: 05/10/2011

Referencia documental: B

Asunto: Expedición de facturas

Temas tratados

Base jurídica: Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en lo que respecta a las normas de facturación

Referencias: artículos 219 *bis*, 220, 221, 222 y 224

Temas tratados

1. Artículo 219 *bis*: ¿a las normas de qué Estado miembro estará sujeta la facturación?
2. Artículo 221, apartado 3: normas de facturación del Estado miembro aplicables a entregas o prestaciones exentas
3. Artículo 220, apartado 2, y artículo 221, apartado 2: normas de facturación aplicables a prestaciones de servicios financieros exentas (artículo 135, apartado 1, letras a) a g))
4. Artículo 224: facturación por el destinatario

Creado: 05/10/2011 Última modificación: 05/10/2011

Referencia documental: B-1

Tema: ¿A las normas de qué Estado miembro estará sujeta la facturación?

Referencia: artículo 219 *bis*

Se aplicarán, sin perjuicio de los artículos 244 a 248, las siguientes disposiciones:

1) la facturación estará sujeta a las normas que se apliquen en el Estado miembro en que se considere efectuada la entrega de bienes o la prestación de servicios, conforme a lo dispuesto en el título V;

2) no obstante lo dispuesto en el punto 1, la facturación estará sujeta a las normas que se apliquen en el Estado miembro en que el proveedor o prestador esté establecido o tenga un establecimiento permanente a partir del cual se efectúa la entrega o la prestación, o en ausencia de tal lugar de establecimiento o establecimiento permanente, en el Estado miembro en que el proveedor o prestador tenga su domicilio permanente o su residencia habitual, toda vez que:

a) el proveedor o prestador no esté establecido en el Estado miembro en que se considere efectuada la entrega de los bienes o la prestación de los servicios conforme a lo dispuesto en el título V, o su establecimiento en ese Estado miembro no intervenga en la entrega de bienes o la prestación de servicios a tenor del artículo 192 bis, y el deudor del IVA sea la persona a la que se entreguen los bienes o se presten los servicios.

Sin embargo, el punto 1 será de aplicación en caso de expedición de la factura por el destinatario (facturación por el destinatario);

b) se considere que la entrega de bienes o la prestación de servicios no se efectúa en la Comunidad conforme a lo dispuesto en el título V.

Observaciones:

Cuando las empresas realizan una entrega de bienes o prestación de servicios a destinatarios en otros Estados miembros, puede resultar problemático establecer el Estado miembro cuyas normas de facturación deberán aplicarse. Para aclarar qué normas deben aplicarse y ofrecer seguridad jurídica a las empresas, se ha introducido el artículo 219 *bis* en la Directiva sobre el IVA.

El objetivo del artículo 219 *bis* es definir normas diáfanas sobre qué Estado miembro debe establecer las normas de facturación para las entregas de bienes y prestaciones de servicios

sujetos al IVA. Dichas normas no afectan a la conservación de las facturas, pero se aplican a otras normas de facturación relativas a la expedición, el contenido y las medidas de simplificación de las facturas en los casos en que el Estado miembro pueda elegir entre varias opciones o el requisito de factura esté relacionado con una cuestión nacional.

Por ejemplo, los Estados miembros, a su entera discreción, podrán ampliar el plazo previsto para las facturas recapitulativas y exigir que las facturas emitidas por el destinatario sean expedidas en nombre y por cuenta del sujeto pasivo. El Estado miembro que aplique esta y otras opciones será el Estado miembro mencionado en el artículo 219 *bis*, a no ser que se indique expresamente lo contrario en alguna otra disposición.

Si bien los requisitos de facturación como la referencia nacional para las entregas de bienes o prestaciones de servicios exentas, o la moneda del importe del IVA no figuran entre las opciones de los Estados miembros, éstos deberían clarificarse mediante la referencia a un Estado miembro concreto. En este y en otros casos en los que es necesario aplicar los requisitos nacionales pertinentes, el Estado miembro relevante será el mencionado en el artículo 219 *bis*.

La regla básica prevé que se aplicarán las normas de facturación del Estado miembro en el que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios.

No obstante, existen dos excepciones a esta regla básica que se detallan en el artículo 219 *bis*, apartado 2, letras a) y b), y tienen por objeto las entregas de bienes o prestaciones de servicios transfronterizas sujetas a la inversión del sujeto pasivo y las entregas gravadas fuera de la UE. En esos casos se aplicarán las normas de facturación del Estado miembro en que el proveedor de los bienes o prestador de los servicios esté establecido o tenga un establecimiento permanente a partir del cual se efectúe la entrega o la prestación, o en el Estado miembro en que el proveedor de los bienes o prestador de los servicios tenga su domicilio permanente o su residencia habitual.

Si bien las tablas incluidas en el anexo no son exhaustivas, ofrecen ejemplos ilustrativos que ayudan a determinar el Estado miembro cuyas normas deberán aplicarse.

En el caso de los proveedores de bienes o prestadores de servicios no establecidos en la UE que realicen entregas de bienes o prestaciones de servicios gravadas en la UE no se aplicarán las excepciones citadas, sino que se aplicarán siempre las normas básicas de facturación, o sea las del Estado miembro en el que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios.

De igual modo, se aplicará siempre la regla básica en el caso de facturación por el destinatario cuando el destinatario que expida la factura sea también el deudor del IVA con arreglo al procedimiento de inversión del sujeto pasivo. Por consiguiente, será el Estado miembro en el que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios el que determine las normas de facturación.

En el caso de una entrega de bienes o prestación de servicios desde un país no comunitario a un Estado miembro que constituya una importación de bienes, se considerará que la entrega de los bienes o prestación de los servicios se ha efectuado fuera de la UE. Dado que la entrega de bienes o prestación de servicios no se realiza dentro de la UE y el proveedor de los bienes o prestador de los servicios está establecido fuera de la UE, no se aplicarán las normas de facturación de ningún

Estado miembro. Además, la importación de bienes a la UE no está sujeta a la obligación de facturación.

Cuando el destinatario sea el deudor del IVA con arreglo al procedimiento de inversión del sujeto pasivo y haya nombrado a un representante fiscal en virtud de lo estipulado en el artículo 204 de la Directiva sobre el IVA, se deberá aplicar lo dispuesto en el artículo 219 *bis*, apartado 2, letra a), tal y como si el destinatario siguiera adeudando el impuesto. Cuando en este caso el representante fiscal emita también la factura, se considerará que el destinatario ha emitido la factura y, en consecuencia, se aplicará el artículo 219 *bis*, apartado 1.

Anexo

Entrega de bienes

Tipo de entrega	Estado miembro o país del proveedor	Estado miembro o país del destinatario	Circulación de bienes	Estado miembro o país de imposición	Estado miembro cuyas normas se aplican conforme al artículo 219 <i>bis</i>	Referencia artículo 219 <i>bis</i>
Entrega de bienes de ámbito nacional	A	A	De A a A	A	A	Apartado 1
Entrega intracomunitaria exenta	A	B	De A a B	A	A	Apartado 1
Entrega intracomunitaria exenta con facturación por destinatario	A	B	De A a B	A	A	Apartado 1
Venta a distancia	A	B	De A a B	B	B	Apartado 1
Entrega transfronteriza a particulares (valor inferior	A	B	De A a B	A	A	Apartado 1

al umbral para venta a distancia)						
Segunda transacción de una operación triangular intra-comunitaria	B	C	De A a C	C	B	Apartado 2, letra a)
Destinatario deudor del IVA conforme al artículo 194	A	B	De B a B	B	A	Apartado 2, letra a)
Entrega transfronteriza de gas o electricidad	A	B	De A a B	B	A	Apartado 2, letra a)
Exportación	A	Tercer país	A a tercer país	A	A	Apartado 1
Entrega fuera de la UE	A	Tercer país	En tercer país	Fuera de la UE	A	Apartado 2, letra b)
Importación	Tercer país	A	Tercer país a A	Fuera de la UE	Fuera de la UE	Apartado 1

Prestación de servicios

Tipo de entrega	Artículo	Estado miembro del prestador	Estado miembro o país del destinatario	Estado miembro o país de imposición	Estado miembro cuyas normas se aplican conforme al artículo 219 bis	Referencia artículo 219 bis
Prestación general de servicios entre empresas	44	A	A	A	A	Apartado 1

Prestación transfronteriza de servicios entre empresas	44 y 196	A	B	B	A	Apartado 2, letra a)
Prestación transfronteriza de servicios entre empresas con facturación por el destinatario	44, 196 y 224	A	B	B	B	Apartado 1
Prestación general de servicios de empresas a consumidores	45	A	B	A	A	Apartado 1
Servicios vinculados a bienes inmuebles (bienes sitos en Estado miembro C, sin inversión del sujeto pasivo)	47	A	B	C	C	Apartado 1
Prestación de servicios entre empresas con destinatario fuera de la UE	44	A	Tercer país	Tercer país	A	Apartado 2, letra b)
Prestación de determinados servicios de empresas a consumidores fuera de la UE	59	A	Tercer país	Tercer país	A	Apartado 2, letra b)

Creado: 05/10/2011 Última modificación: 05/10/2011

Referencia documental: B-2

Tema: Normas de facturación del Estado miembro aplicables a entregas o prestaciones exentas

Referencia: artículo 221, apartado 3

Los Estados miembros podrán dispensar a los sujetos pasivos de la obligación establecida en el artículo 220, apartado 1, o en el artículo 220 bis de expedir una factura por las entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas en su territorio y que estén exentas, con o sin derecho a la deducción del IVA pagado en la fase anterior, con arreglo a los artículos 110 y 111, el artículo 125, apartado 1, el artículo 127, el artículo 128, apartado 1, el artículo 132, el artículo 135, apartado 1, letras h) a l), los artículos 136, 371, 375, 376 y 377, el artículo 378, apartado 2, el artículo 379, apartado 2, y los artículos 380 a 390 ter.

Antecedentes:

El artículo 219 *bis* establece el Estado miembro cuyas normas de facturación se aplicarán.

No obstante, el artículo 221, apartado 3, prevé para los Estados miembros distintas opciones de facturación cuando la entrega de los bienes o la prestación de los servicios se efectúa en dicho Estado miembro. A consecuencia de ello, el artículo 219bis, que establece el Estado Miembro cuyas normas de facturación se aplicarán, se deberá leer en relación con el artículo 221, apartado 3, que permite aplicar opciones a otros Estados miembros.

Observaciones:

En el caso de entregas o prestaciones exentas transfronterizas contempladas en el artículo 221, apartado 3, por parte de un proveedor o prestador que no esté establecido en el Estado miembro en que se realice la entrega (A) y en relación con las que el destinatario sea el deudor del IVA (inversión del sujeto pasivo), se aplicarán las normas de facturación del Estado miembro en que el proveedor de bienes o el prestador de servicios esté establecido (B) (artículo 219 *bis*, apartado 2, letra a)). Sin embargo, el Estado miembro en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios (A) podrá dispensar al sujeto pasivo de la obligación de expedir una factura (artículo 221, apartado 3). Dado que en este caso ese Estado miembro (A) no coincide con el Estado miembro cuyas normas de facturación son aplicables (B), siempre será necesario expedir una factura para este tipo de entregas de bienes o prestaciones de servicios.

En el anterior caso se deberá indicar en la factura la mención «inversión del sujeto pasivo» con arreglo al artículo 226, apartado 11 *bis* (véase asimismo la referencia documental C3).

Sólo si las entregas o las prestaciones exentas indicadas en el artículo 221, apartado 3, se efectúan en el mismo Estado miembro cuyas normas de facturación se aplican conforme al artículo 219 *bis*, podrá este Estado miembro dispensar al sujeto pasivo de la obligación de expedir una factura.

En conclusión, dichas entregas de bienes o prestaciones de servicios exentas transfronterizas entre empresas requerirán siempre la expedición de una factura.

Creado: 05/10/2011 Última modificación: 05/10/2011

Referencia documental: B-3

Tema: Normas de facturación aplicables a prestaciones de servicios financieros y de seguro exentas(artículo 135, apartado 1, letras a) a g))

Referencias: artículos 220 y 221

Artículo 220, apartado 2

Como excepción al apartado 1, y sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 221, apartado 2, no se exigirá la expedición de una factura por las prestaciones de servicios exentos de conformidad con el artículo 135, apartado 1, letras a) a g).

Artículo 221, apartado 2

Los Estados miembros podrán imponer a los sujetos pasivos que tengan la sede de su actividad económica en su territorio o que tengan un establecimiento permanente en su territorio desde el que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios, la obligación de emitir una factura con los detalles requeridos en los artículos 226 o 226 ter respecto a las prestaciones de servicios exentas en virtud del artículo 135, apartado 1, letras a) a g), que haya efectuado dicho sujeto pasivo en su territorio o fuera de la Comunidad.

Antecedentes:

En general, se requieren facturas para las entregas de bienes o prestaciones de servicios gravadas entre sujetos pasivos, si bien los Estados miembros pueden optar por dispensar a los sujetos pasivos de la obligación de expedir una factura por determinadas entregas de bienes o prestaciones de servicios.

La Directiva 2010/45/UE modifica las normas relativas a las prestaciones de servicios exentas en virtud del artículo 135, apartado 1, letras a) a (g), de modo que ya no se exige la expedición de una factura por estas prestaciones de servicios (artículo 220, apartado 2), si bien los Estados miembros podrán, a su discreción, imponer la obligación de expedir una factura. Sólo se podrá exigir una factura cuando el prestador de los servicios esté establecido en el Estado miembro de que se trate y el lugar de imposición se encuentre asimismo en dicho Estado miembro o cuando la entrega de bienes o prestación de servicios se efectúe fuera de la UE.

Observaciones:

Los Estados miembros no podrán exigir una factura por la prestación de servicios exenta en virtud de lo dispuesto en el artículo 135, apartado 1, letras a) a g), cuando el prestador —siempre que esté establecido en su territorio o tenga un establecimiento permanente en él desde el cual se efectúe la prestación de servicios— realice dicha prestación de forma sujeta a imposición en otro Estado miembro.

Cuando el lugar de imposición y el lugar de establecimiento del prestador de los servicios estén ubicados en el mismo Estado miembro, dicho Estado miembro podrá exigir la expedición de una factura para prestaciones de servicios entre empresas o de empresas a consumidores.

En conclusión, se podrá hacer uso de la opción que figura en el artículo 221, apartado 2, en el caso de prestaciones de servicios de ámbito nacional y prestaciones de servicios fuera de la UE, pero no con respecto a operaciones entre empresas con otros Estados miembros.

Creado: 05/10/2011 Última modificación: 05/10/2011

Referencia documental: B-4

Tema: Facturación por el destinatario

Referencia: artículo 224, apartado 1

Los adquirentes o destinatarios podrán expedir facturas respecto de las entregas de bienes o prestaciones de servicios que hayan recibido de un sujeto pasivo, siempre que haya acuerdo previo entre ambas partes y a condición de que cada factura sea objeto de un procedimiento de aceptación por el sujeto pasivo que realiza la entrega de bienes o la prestación de servicios. Los Estados miembros podrán exigir que tales facturas sean expedidas en nombre y por cuenta del sujeto pasivo.

Antecedentes:

Tras la eliminación de numerosas opciones y condiciones que los Estados miembros podían aplicar, las normas sobre la facturación por el destinatario deberán aplicarse de manera más uniforme. Aunque se mantiene la condición de que haya acuerdo previo entre el adquirente y el vendedor y que cada factura sea objeto de un procedimiento de aceptación, se ha eliminado la referencia al Estado miembro que determina dichas condiciones. En consecuencia, ahora se debe aclarar el significado de acuerdo previo y aceptación de cada factura.

Observaciones:

Las condiciones del acuerdo previo y del procedimiento de aceptación en relación con cada factura entre el proveedor de bienes o el prestador de servicios y el adquirente o el destinatario, tal como se establecen en el artículo 224, serán determinadas por ambas partes.

Los Estados miembros no podrán disponer el tipo de acuerdo entre ambas partes. No obstante, un acuerdo «previo» significa que el acuerdo debe haberse concluido antes de que se inicie la expedición de facturas por el destinatario. Asimismo, a petición de las administraciones tributarias ambas partes deben estar en posición de demostrar que existía un acuerdo previo. Teniendo en consideración lo anterior, se recomienda que, en aras de la seguridad jurídica de las partes comerciales, se conserve una prueba del acuerdo previo.

El procedimiento de aceptación de cada factura podrá ser explícito o implícito. Podrá ser acordado y descrito a través del acuerdo previo o podrá ser demostrado mediante el procesamiento de la factura o la recepción del pago por parte del proveedor de los bienes o el prestador de los servicios.



COMISIÓN EUROPEA
DIRECCIÓN GENERAL
FISCALIDAD Y UNIÓN ADUANERA
Fiscalidad Indirecta y Administración Fiscal
Unidad C1: IVA y otros impuestos sobre el volumen de negocios

Creado: 05/10/2011 Última modificación: 05/10/2011

Referencia documental: C

Asunto: Contenido de las facturas

Antecedentes y temas tratados

Base jurídica: Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en lo que respecta a las normas de facturación

Referencias: artículos 91, 226, 226 *ter* y 230

Temas tratados:

1. Artículo 226, apartado 2: numeración secuencial
2. Artículo 226, apartado 7 *bis*: criterio de caja
3. Artículo 226, apartado 11: entregas o prestaciones exentas
4. Artículos 91 y 230: conversión del importe del IVA en la moneda nacional
5. Artículo 226 *ter*: facturas simplificadas

Observaciones:

El contenido de las facturas se encuentra armonizado en el ámbito de la UE, de modo que los Estados miembros pueden elegir entre un número muy reducido de opciones. Es necesario aclarar los cambios introducidos relativos al contenido de las facturas en virtud de la Directiva 2010/45/UE, fundamentalmente dirigidos a reducir las cargas que pesan sobre las empresas, al igual que el articulado existente que, pese a no haber sido modificado, origina interpretaciones divergentes en la UE.

Creado: 05/10/2011 Última modificación: 05/10/2011

Referencia documental: C-1

Tema: Numeración secuencial

Referencia: artículo 226, apartado 2

un número secuencial, basado en una o varias series, que identifique la factura de forma única;

Observaciones:

El número secuencial requerido en virtud del artículo 226, apartado 2, para identificar de manera unívoca la factura podrá estar basado en una o varias series de números que pueden incluir también caracteres alfanuméricos. Las empresas podrán optar, a su discreción, por usar una serie de números diferente, por ejemplo para cada división, para cada tipo de entrega de bienes o prestación de servicios o para cada destinatario, siendo posible asimismo esta opción en caso de facturación por el destinatario o por un tercero.

Cuando los Estados miembros decidan exigir números secuenciales para las facturas simplificadas, la base de una serie de números diferente seguirá siendo la misma que en el caso de una factura completa a efectos del IVA.

Creado: 05/10/2011 Última modificación: 05/10/2011

Referencia documental: C-2

Tema: criterio de caja

Referencia: artículo 226, apartado 7 bis

en caso de que el IVA sea exigible en el momento de recibirse el pago de conformidad con el artículo 66, letra b), y el derecho de deducción nazca en el momento en que el impuesto deducible sea exigible, la mención «devengo por criterio de caja»;

Observaciones:

El sistema de devengo por criterio de caja permite al proveedor de los bienes o prestador de los servicios declarar el IVA en el período impositivo en que se reciba o efectúe el pago de los bienes o los servicios. Con el fin de que el destinatario sepa cuando su IVA se hace deducible, el proveedor de los bienes o prestador de los servicios deberá indicar en la factura que se acoge al régimen de «devengo por criterio de caja».

Deben cumplirse dos condiciones para que el proveedor de los bienes o prestador de los servicios pueda incluir la mención «devengo por criterio de caja» en la factura.

1. El proveedor de los bienes o prestador de los servicios cumple las condiciones y está aplicando el sistema de devengo por criterio de caja.
2. En cuanto al destinatario de los bienes o servicios de un sujeto pasivo que aplique dicho régimen de devengo por criterio de caja, el derecho de deducción nace en el momento en que el impuesto sea exigible al proveedor de los bienes o prestador de los servicios.

Creado: 05/10/2011 Última modificación: 05/10/2011

[Referencia documental: C-3](#)

Tema: Entregas o prestaciones exentas

Referencia: artículo 226, apartado 11

en caso de exención, la referencia a la disposición aplicable de la presente Directiva o a la disposición nacional correspondiente, o cualquier otra referencia que indique que la entrega de bienes o la prestación de servicios está exenta;

Observaciones:

En el caso de entregas de bienes o prestaciones de servicios exentas (obsérvese que en ocasiones, se hace referencia a las entregas o prestaciones exentas como sujetas al «tipo cero» cuando existe derecho de deducción del IVA), el sujeto pasivo puede hacer referencia al artículo pertinente de la Directiva sobre el IVA o a la legislación nacional, pero también puede optar por incluir cualquier otra referencia que indique que la entrega de bienes o la prestación de servicios está exenta. Cuando el sujeto pasivo opte por indicar cualquier otra referencia, la palabra «Exenta» se considerará referencia suficiente de que una entrega de bienes o prestación de servicios está exenta. Según proceda, se podrá hacer uso de otras formulaciones.

Si la entrega de bienes o prestación de servicios está sujeta a la inversión del sujeto pasivo y dicha entrega o prestación constituye además una operación exenta en el Estado miembro de imposición, bastará con incluir la mención «Inversión del sujeto pasivo» tal como figura en el artículo 226, apartado 11 *bis*.

Creado: 05/10/2011 Última modificación: 05/10/2011

Referencia documental: C-4

Tema: Conversión del importe del IVA en la moneda nacional

Referencias: artículos 91 y 230

Artículo 91, apartado 2,

Los Estados miembros aceptarán en su lugar que se use el último tipo de cambio publicado por el Banco Central Europeo correspondiente al momento en que el impuesto se haga exigible. La conversión entre monedas distintas del euro se efectuará utilizando el tipo de cambio correspondiente a cada una de las monedas. Los Estados miembros podrán exigir que el sujeto pasivo les notifique el ejercicio de esta opción.

Artículo 230

Los importes que figuran en la factura podrán expresarse en cualquier moneda, a condición de que el importe del IVA pagadero o que deba liquidarse se exprese en la moneda nacional del Estado miembro, utilizando el mecanismo de conversión previsto en el artículo 91.

Observaciones:

Cuando el importe del IVA de la factura sea convertido en la moneda nacional conforme a lo dispuesto en el artículo 230 y se utilice para ello el tipo de cambio publicado por el Banco Central Europeo (BCE), el Estado miembro que requiera una notificación sólo podrá exigirla antes de que el sujeto pasivo comience a usar el tipo del BCE.

Un sujeto pasivo no estará obligado a aplicar el tipo de conversión del BCE en todas las facturas, ni siquiera cuando el Estado miembro exija que se le notifique el uso del tipo de cambio del BCE.

El artículo 230 no establece ningún requisito con respecto a una referencia en la factura, por ejemplo, al tipo de cambio o al método de conversión aplicado, dado que estos datos excederían las menciones contempladas en el artículo 226.

Tema: Facturas simplificadas

Referencia: artículo 226 ter

Por lo que respecta a las facturas simplificadas expedidas con arreglo al artículo 220 bis y al artículo 221, apartados 1 y 2, los Estados miembros exigirán como mínimo los siguientes datos:

- a) la fecha de expedición de la factura;*
- b) la identificación del sujeto pasivo que realice la entrega de bienes o la prestación de servicios;*
- c) la identificación del tipo de bienes entregados o de servicios prestados;*
- d) el importe del IVA pagadero o los datos que permitan calcularlo;*
- e) en caso de que la factura expedida sea un documento o un mensaje asimilado a una factura de conformidad con el artículo 219, la referencia expresa e inequívoca a dicha factura inicial y una referencia a las especificaciones que se modifiquen.*

Los Estados miembros no podrán exigir más información sobre las facturas que aquella a la que hacen referencia los artículos 226, 227 y 230.

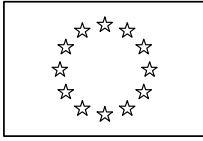
Observaciones:

Las facturas simplificadas que emitan los sujetos pasivos deberán contener al menos los datos contemplados en el artículo 226 ter, pero no toda la información exigida en virtud del artículo 226; de lo contrario no sería posible alcanzar el objetivo de reducir las cargas que pesan sobre las empresas. No se podrá exigir más información sobre las facturas que aquella a la que se hace referencia en el artículo 226.

Lo anterior se aplicará en el caso de facturas simplificadas autorizadas con arreglo al artículo 220 bis cuando el importe no exceda de 100 EUR o de notas de crédito, con arreglo al artículo 238 previa consulta del Comité del IVA por parte de los Estados miembros y con arreglo al artículo 221, apartados 1 y 2, en el caso de entregas de bienes o prestaciones de servicios de empresas a consumidores o de prestaciones de servicios financieros y de seguro.

Sin embargo, no se podrán autorizar facturas simplificadas para operaciones de venta a distancia, entregas de bienes intracomunitarias exentas o entregas de bienes o prestaciones de servicios

transfronterizas con inversión del sujeto pasivo (artículo 220 *bis*, apartado 2 y artículo 238, apartado 3).



COMISIÓN EUROPEA
DIRECCIÓN GENERAL
FISCALIDAD Y UNIÓN ADUANERA
Fiscalidad Indirecta y Administración Fiscal
Unidad C1: IVA y otros impuestos sobre el volumen de negocios

Creado: 05/10/2011 Última modificación: 05/10/2011

Referencia documental: D

Asunto: Conservación de facturas

Antecedentes y temas tratados

Base jurídica: Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en lo que respecta a las normas de facturación

Referencias: artículos 247 y 248 *bis*

Temas tratados:

1. Artículo 247: período de conservación
2. Artículo 248 *bis*: traducción y lenguas utilizadas en las facturas
3. Artículo 247: soporte de conservación

Observaciones:

La Directiva 2010/45/UE no prevé cambios importantes con respecto a la conservación de las facturas. No obstante, en determinados casos otros cambios de las normas de facturación, en particular del artículo 233, repercuten sobre la interpretación de las normas de conservación.

En otros casos, se requiere la clarificación de las normas existentes.

Creado: 05/10/2011 Última modificación: 05/10/2011

Referencia documental: D-1

Tema: Período de conservación

Referencia: artículo 247, apartado 1

Cada Estado miembro determinará el plazo durante el cual los sujetos pasivos deberán velar por que se conserven las facturas relativas a suministros de bienes o prestaciones de servicios efectuados en su territorio, así como las recibidas por los sujetos pasivos establecidos en su territorio.

Observaciones:

El período de conservación de las facturas será determinado por los Estados miembros en virtud de lo dispuesto en el artículo 247, apartado 1. Con respecto a la conservación de facturas, no se aplicará el artículo 219 *bis*.

Un Estado miembro sólo podrá determinar el período de conservación para proveedores de bienes o prestadores de servicios cuando el lugar de la entrega o de la prestación se sitúe en dicho Estado miembro. Un proveedor de bienes o prestador de servicios que realice entregas o prestaciones gravadas en otro Estado miembro, como aquellas en virtud del procedimiento de inversión del sujeto pasivo, deberá cumplir las normas de conservación del Estado miembro en el que se efectúe la entrega o la prestación.

Además, para sujetos pasivos destinatarios de las entregas o prestaciones, el período de conservación de las facturas será determinado por el Estado miembro en el que la empresa tenga su sede.

Creado: 05/10/2011 Última modificación: 05/10/2011

[Referencia documental: D-2](#)

Tema: Traducción y lenguas utilizadas en las facturas

Referencia: artículo 248 *bis*

Con fines de control, y por lo que atañe a las facturas correspondientes a entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas en su territorio y a las facturas recibidas por sujetos pasivos establecidos en su territorio, los Estados miembros podrán exigir de determinados sujetos pasivos o en determinados casos la traducción a sus lenguas oficiales. No obstante, los Estados miembros no podrán imponer una obligación general de traducción de las facturas.

Observaciones:

Lenguas utilizadas en las facturas

La legislación en materia de IVA no establece la obligación de usar una lengua concreta. Cuando se haga uso de una lengua distinta a la lengua nacional, el Estado miembro no podrá restringir el derecho de deducción solamente debido a la lengua utilizada en la factura. No obstante, se podrán solicitar traducciones en determinados casos durante una auditoría.

Traducción de facturas

La posibilidad contemplada en el artículo 248 *bis* de que los Estados miembros exijan la traducción de las facturas solo afectará a facturas específicas o facturas de sujetos pasivos específicos que deban comprobarse con fines de control. Los Estados miembros no podrán imponer por anticipado como obligación general que todas las facturas, por ejemplo las de un determinado tipo o las de un determinado sujeto pasivo, sean traducidas a una lengua nacional.

Creado: 05/10/2011 Última modificación: 05/10/2011

Referencia documental: D-3

Tema: Soporte de conservación

Referencia: artículo 247, apartado 2

Con objeto de garantizar el respeto de los requisitos establecidos en el artículo 233, el Estado miembro al que se refiere el apartado 1 podrá exigir que las facturas se conserven en la forma original, ya sea en papel o electrónica, en la que se hayan transmitido o puesto a disposición. Asimismo podrá exigir que, cuando las facturas se hayan conservado por medios electrónicos, se conserven asimismo por medios electrónicos los datos que garanticen la autenticidad del origen y la integridad del contenido de cada factura, como contempla el artículo 233.

Observaciones:

Con arreglo al artículo 247, apartado 2, los Estados miembros podrán exigir que las facturas se conserven en la forma original en la que se hayan transmitido, lo cual significa que se podrá exigir que las facturas en papel se conserven en forma de papel y las facturas electrónicas en forma electrónica.

En el caso de las facturas electrónicas no se prohíbe un cambio del formato, que puede resultar necesario con frecuencia debido a la evolución de las tecnologías de conservación. Cualquier cambio de formato debe cumplir los requisitos establecidos en el artículo 233, apartado 1.

Cuando las facturas se hayan conservado por medios electrónicos, en virtud del artículo 247, apartado 2, los Estados miembros podrán exigir que se conserven asimismo por medios electrónicos los datos que garanticen la autenticidad del origen, la integridad del contenido y la legibilidad de cada factura. Cuando el sujeto pasivo utilice un sistema avanzado de firma electrónica o EDI, los datos que garanticen la autenticidad del origen y la integridad del contenido corresponderán a aquellos asociados con estas tecnologías particulares.

Cuando el sujeto pasivo aplique controles de gestión que creen una pista de auditoría fiable entre la factura y la entrega de bienes o la prestación de servicios, los datos mencionados corresponderán a los justificantes. No obstante, en virtud del artículo 233 las empresas podrán elegir el modo en que desean garantizar la autenticidad del origen y la integridad del contenido.

Cuando las facturas se conserven en papel, el sujeto pasivo podrá optar por conservar los justificantes de forma electrónica, pero las administraciones tributarias no le podrán obligar a hacerlo. De igual modo, no se puede exigir que los justificantes conservados en forma electrónica se conserven en papel.

Los sujetos pasivos podrán, como parte de su control de gestión, conservar las comprobaciones que lleven a cabo entre los justificantes y la factura, pero esto no es un requisito obligatorio a los efectos del IVA.