

Obligacions comptables i de facturació

Ana María Delgado García
Rafael Oliver Cuello

PID_00208611



Els textos i imatges publicats en aquesta obra estan subjectes –llevat que s'indiqui el contrari– a una llicència de Reconeixement-NoComercial-SenseObraDerivada (BY-NC-ND) v.3.0 Espanya de Creative Commons. Podeu copiar-los, distribuir-los i transmetre'ls públicament sempre que en citeu l'autor i la font (FUOC. Fundació per a la Universitat Oberta de Catalunya), no en feu un ús comercial i no en feu obra derivada. La llicència completa es pot consultar a <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/legalcode.ca>

Índex

Introducció	5
Objectius	6
1. Els llibres registre fiscals	7
1.1. L'obligació de portar i conservar llibres registre fiscals	7
1.2. Impost sobre la renda de les persones físiques	10
1.3. Impost sobre el valor afegit	11
2. La comptabilitat a efectes fiscals	18
2.1. Les funcions de la comptabilitat	18
2.2. Comptabilitat i impost sobre societats	20
3. Les obligacions de facturació	25
3.1. L'obligació d'expedir factures	25
3.2. Requisits de les factures	30
3.3. Remissió i conservació de les factures	35
4. La facturació electrònica	37
4.1. Regulació europea de la facturació electrònica	37
4.2. Les factures electròniques en l'ordenament espanyol	40
Exercicis d'autoavaluació	45
Solucionari	47

Introducció

En aquest segon mòdul de l'assignatura *Retencions fiscals i gestions tributàries* s'aborda l'estudi de les obligacions comptables i de facturació. Aquests deures dels contribuents de documentació de les operacions que realitzen es configuren com una peça clau per a l'aplicació dels tributs, en general, i per a les actuacions de control del compliment del deure de contribuir que duu a terme l'Administració tributària.

En el primer apartat del mòdul s'analitzen els llibres registre fiscals. Es comença examinant la regulació general de l'obligació de portar i conservar els llibres registre de caràcter fiscal, i a continuació s'estudien, en concret, cadascun dels llibres registre que exigeix l'ordenament per als dos impostos més importants sobre aquest tema: l'impost sobre la renda de les persones físiques i l'impost sobre el valor afegit.

Seguidament, en el segon mòdul s'analitza la regulació de la comptabilitat a efectes fiscals. En primer lloc, es duu a terme una breu introducció sobre el paper de la comptabilitat i les funcions que exerceix. I, en segon lloc, s'examina la importància que la comptabilitat té per a la quantificació de l'impost sobre societats. Quant a això, s'estudia el procés de determinació de la base imposable de l'impost sobre societats, que parteix del resultat comptable, efectuant els corresponents ajustos fiscals.

En el tercer mòdul, s'analitzen les obligacions de facturació. Es tracta d'un important deure a càrrec dels contribuents, que facilita, sens dubte, l'actuació de comprovació i investigació per part de l'Administració tributària. En aquest sentit, s'examinen tant la regulació sobre l'obligació d'expedir factura com els requisits d'aquestes i la seva remissió i conservació.

Finalment, en el quart mòdul s'analitzen les factures electròniques. Quant a això, es comença fent un repàs de la regulació europea de la facturació electrònica. I es finalitza amb l'estudi de la normativa espanyola respecte de les factures electròniques, destacant les novetats més recents en la regulació d'aquesta important matèria.

Objectius

Els principals objectius que heu d'assolir són els següents:

- 1.** Comprendre els principals aspectes de la regulació de l'obligació de portar i conservar els llibres registre de caràcter fiscal.
- 2.** Assimilar les normes més importants en relació amb el fet de portar els llibres registre a efectes de l'impost sobre la renda de les persones físiques i de l'impost sobre el valor afegit.
- 3.** Entendre quines són les funcions més importants que exerceix la comptabilitat en el nostre ordenament jurídic.
- 4.** Reconèixer l'important paper que té assignada la comptabilitat per a determinar la base imposable de l'impost sobre societats.
- 5.** Conèixer les normes més importants en relació amb l'obligació d'expedir factures.
- 6.** Dominar la regulació relativa als requisits establerts per la normativa sobre les factures, i les regles sobre la seva remissió i conservació.
- 7.** Identificar els trets essencials de la regulació europea sobre la facturació electrònica.
- 8.** Assimilar el contingut de les principals regles de l'ordenament espanyol en relació amb la facturació electrònica.

1. Els llibres registre fiscals

1.1. L'obligació de portar i conservar llibres registre fiscals

Els obligats tributaris, segons el que estableix l'LGT¹, han de complir l'**obligació de portar i conservar llibres de comptabilitat i registres**, i els programes, fitxers i arxius informàtics que els serveixin de suport i els sistemes de codificació utilitzats que permetin la interpretació de les dades quan l'obligació es compleixi amb la utilització de sistemes informàtics.

⁽¹⁾Art. 29.2.d LGT.

Així mateix, en aquest precepte de l'LGT s'estableix que s'ha de facilitar la conversió d'aquestes dades a format llegible quan la seva lectura o interpretació no sigui possible perquè estan encriptades o codificades.

En tot cas, els obligats tributaris que hagin de presentar autoliquidacions o declaracions per mitjans telemàtics han de **conservar una còpia dels programes, fitxers i arxius generats** que continguin les dades originàries de què derivin els estats comptables i les autoliquidacions o declaracions presentades.

A continuació, l'LGT s'encarrega de precisar² que, en desplegament del que estableix aquest article, les disposicions reglamentàries poden regular les circumstàncies relatives al compliment d'aquestes obligacions tributàries formals. En particular, s'han de determinar els casos en què l'aportació dels llibres registre s'hagi d'efectuar de manera periòdica i per mitjans telemàtics.

⁽²⁾Art. 29.3 LGT.

En desplegament del que preveu l'LGT, el RGGIT disposa³ que, quan la normativa pròpia de cada tribut ho prevegi, els obligats tributaris han de portar i conservar de manera correcta els llibres registre que s'estableixin. Els llibres registre **s'han de conservar al domicili fiscal** de l'obligat tributari, exceptuant-ne el que disposa la normativa de cada tribut.

⁽³⁾Art. 29.1 RGGIT.

Les operacions que hagin de ser objecte d'anotació registral, segons el que estableix l'article 29.2 RGGIT, s'han d'assentar en els corresponents registres en el **termini de tres mesos** a partir del moment de la realització de l'operació o de la recepció del document justificatiu o, en tot cas, abans que finalitzi el termini establert per a presentar la corresponent declaració, autoliquidació o comunicació, exceptuant-ne el que disposa la normativa pròpia de cada tribut.

Els **llibres o registres comptables**, inclosos els de caràcter informàtic o electrònic que, en compliment de les seves obligacions comptables, hagin de portar els obligats tributaris, tal com indica el RGGIT⁴, poden ser utilitzats com a llibres registre de caràcter fiscal, sempre que s'ajustin als requisits que s'estableixen en aquest Reglament i en la normativa específica dels diferents tributs.

⁽⁴⁾Art. 29.3 RGGIT.

El règim simplificat de comptabilitat

A aquests efectes, el llibre diari simplificat que portin els subjectes inclosos en l'àmbit d'aplicació del règim simplificat de comptabilitat es considera com a llibre registre de caràcter fiscal d'acord amb el que preveu la DA 3a. de l'RD 296/2004, de 20 de febrer, pel qual s'aprova el règim simplificat de la comptabilitat, en els casos en què substitueixi els llibres registre exigits per la normativa tributària.

El ministre d'Economia i Hisenda, com recorda l'article 29.4 RGGIT, pot disposar adaptacions o modificacions de les obligacions registrals de determinats sectors empresarials o professionals.

Finalment, cal tenir en compte, pel que fa al **règim sancionador**, que l'ordenament jurídic concedeix una especial importància a les obligacions comptables i registrals, ja que l'LGT, en determinar les infraccions dels tres tipus bàsics de defraudació tributària previstos en l'LGT⁵ (infracció per deixar d'ingressar el deute tributari d'una autoliquidació, infracció per l'incompliment de l'obligació de presentar declaracions tributàries i infracció per obtenir indegudament devolucions tributàries), n'estableix la **qualificació** com a greus o molt greus quan es produeix l'administració incorrecta de llibres o registres fiscals.

⁽⁵⁾Art. 191 a 193 LGT.

L'administració incorrecta de llibres o registres fiscals

La qualificació dels tres tipus infractors bàsics (tipificats en els art. 191 a 193 LGT) com a lleus, greus o molt greus depèn:

a) En primer lloc, de la quantia defraudada o base de la sanció (si aquesta és igual o inferior a 3.000 euros o superior a aquesta xifra, sense que hi hagi ocultació), la infracció és lleu. No obstant això, la infracció és greu o molt greu, amb independència de la quantia de la base de la sanció, en els casos d'utilització de factures falses (encara que no sigui constitutiu de mitjà fraudulent), de l'**administració incorrecta de llibres o registres** quan la incidència representi un percentatge superior al 10% de la base de la sanció i, en el cas de la infracció de l'article 191 LGT, per l'impagament de retencions o ingressos a compte.

b) En segon lloc, també depèn de l'existència d'ocultació (en aquest cas, la infracció és greu, si la base de la sanció és superior a 3.000 euros). Igualment, la infracció és greu (amb independència de la quantia de la base de la sanció) en els casos d'utilització de factures falses (encara que no sigui constitutiu de mitjà fraudulent), de l'**administració incorrecta de llibres o registres** quan la incidència representi un percentatge superior al 10% i inferior o igual al 50% de la base de la sanció i, en el cas de la infracció de l'article 191 LGT, per l'impagament de retencions o ingressos a compte, quan representin un percentatge inferior o igual al 50% de l'import de la base de la sanció.

c) I, finalment, depèn de la utilització de mitjans fraudulents, cas en què la infracció sempre és molt greu. Així mateix, també és molt greu la sanció, en el cas de la infracció de l'article 191 LGT, quan s'hagin deixat d'ingressar quantitats retingudes o que s'hagin hagut de retenir o ingressos a compte, quan representin un percentatge superior al 50% de l'import de la base de la sanció. A aquests efectes, es consideren mitjans fraudulents, segons l'article 184.3 LGT, les **anomalies substancials en la comptabilitat i en els llibres o registres** establerts per la normativa tributària. Es consideren anomalies substancials: 1) L'incompliment absolut de l'obligació d'administració de la comptabilitat o dels llibres

o registres establerts per la normativa tributària. 2) L'administració de comptabilitats diferents que, referides a una mateixa activitat i exercici econòmic, no permetin conèixer la veritable situació de l'empresa. 3) L'administració incorrecta dels llibres de comptabilitat o dels llibres o registres establerts per la normativa tributària, mitjançant la falsedat d'assentaments, registres o imports, l'omissió d'operacions realitzades o la comptabilització en comptes incorrectes, de manera que se n'alteri la consideració fiscal. L'apreciació d'aquesta circumstància requereix que la incidència de l'administració incorrecta dels llibres o registres representi un percentatge superior al 50% de l'import de la base de la sanció.

Així mateix, cal tenir en compte que l'LGT tipifica⁶ de manera autònoma la **infracció tributària per incomplir obligacions comptables i registrals**.

⁽⁶⁾Art. 200 LGT.

La infracció tributària per incomplir obligacions comptables i registrals

Constitueix infracció tributària, segons el que estableix l'article 200.1 LGT, l'incompliment d'obligacions comptables i registrals, entre d'altres:

- a) La inexactitud o ommissió d'operacions en la comptabilitat o en els llibres i registres exigits per les normes tributàries.
- b) La utilització de comptes amb significat diferent del que els correspongui, segons la seva naturalesa, que dificulti la comprovació de la situació tributària de l'obligat.
- c) L'incompliment de l'obligació de portar o conservar la comptabilitat, els llibres i registres establerts per les normes tributàries, els programes i arxius informàtics que els serveixin de suport i els sistemes de codificació utilitzats.
- d) La gestió de comptabilitats diferents referides a una mateixa activitat i l'exercici econòmic que dificultin el coneixement de la veritable situació de l'obligat tributari.
- e) El retard de més de quatre mesos en la gestió de la comptabilitat o dels llibres i registres establerts per les normes tributàries.
- f) L'autorització de llibres i registres sense haver estat diligenciats o habilitats per l'Administració quan la normativa tributària o duanera exigeixi aquest requisit.

La infracció prevista en aquest precepte, tal com disposa l'article 200.2 LGT, és greu.

La sanció, segons l'article 200.3 LGT, consisteix en una multa pecuniària fixa de 150 euros, tret que hi sigui aplicable el que disposen els paràgrafs següents.

La inexactitud o ommissió d'operacions o la utilització de comptes amb un significat diferent del que els correspongui se sanciona amb una multa pecuniària proporcional de l'1% dels càrrecs, abonaments o anotacions omesos, inexactes, falsejats o recollits en comptes amb un significat diferent del que els correspongui, amb un mínim de 150 i un màxim de 6.000 euros.

La no-administració o conservació de la comptabilitat, els llibres i els registres exigits per les normes tributàries, els programes i arxius informàtics que els serveixin de suport i els sistemes de codificació utilitzats se sanciona amb una multa pecuniària proporcional de l'1% de la xifra de negocis del subjecte infractor en l'exercici a què es refereix la infracció, amb un mínim de 600 euros.

La gestió de comptabilitats diferents referides a una mateixa activitat i exercici econòmic que dificultin el coneixement de la veritable situació de l'obligat tributari se sanciona amb una multa pecuniària fixa de 600 euros per cadascun dels exercicis econòmics a què afecti la dita gestió.

El retard de més de quatre mesos en la gestió de la comptabilitat o llibres i registres exigits per les normes tributàries se sanciona amb una multa pecuniària fixa de 300 euros.

I la utilització de llibres i registres sense haver estat diligenciats o habilitats per l'Administració quan la normativa tributària o duanera ho exigeixi se sanciona amb una multa pecuniària fixa de 300 euros.

1.2. Impost sobre la renda de les persones físiques

En l'IRPF, els qui exerceixin activitats empresarials els rendiments de les quals es determinin en règim d'estimació directa normal han de portar la **comptabilitat** ajustada al que disposa el Codi de comerç, llevat que l'activitat que exerceixin no tingui caràcter mercantil, cas en què queden subjectes a portar **llibres registre** específics, com passa amb els contribuents que exerceixin activitats professionals en el mateix règim d'estimació directa normal.

Lògicament, el nivell d'exigència en el compliment de les obligacions comptables i registrals decreix per als contribuents sotmesos al règim d'estimació directa simplificada i, molt notablement, per als que determinen els rendiments de les activitats econòmiques en estimació objectiva.

Les obligacions comptables i registrals en l'IRPF es poden **resumir** de la manera següent:

- Contribuent que exerceixi una activitat empresarial mercantil en estimació directa normal:
 - Llibre d'inventari.
 - Comptes anuals.
 - Llibre diari.
- Contribuent que exerceixi una activitat empresarial no mercantil en estimació directa normal o una activitat empresarial (mercantil o no) en estimació directa simplificada:
 - Llibre registre de vendes i ingressos.
 - Llibre registre de compres i despeses.
 - Llibre registre de béns d'inversió.
- Contribuent que exerceixi activitats professionals en estimació directa (normal o simplificada):
 - Llibre registre de vendes i ingressos.
 - Llibre registre de compres i despeses.
 - Llibre registre de béns d'inversió.
 - Llibre registre de provisions de fons i avançaments.
- Contribuents en estimació objectiva:
 - Conservació numerada per ordre de data i agrupades per trimestres de les factures emeses, les factures o justificants documentals rebuts i els justificants dels signes, índexs o mòduls.
 - Llibre registre de vendes o ingressos, en les activitats el rendiment net de les quals es determini tenint en compte el volum d'operacions.

Lectura recomanada

Sobre les obligacions formals comptables i registrals, podeu veure l'article 104.2 LIRPF i l'article 68 del RIRPF.

- Llibre registre de béns d'inversió, si dedueixen amortitzacions.

Obligacions comptables i registrals en l'IRPF

Els contribuents de l'IRPF estan obligats, segons el que estableix l'article 68.1 RIRPF, a conservar, durant el termini màxim de prescripció, els justificants i documents acreditatius de les operacions, rendes, despeses, ingressos, reduccions i deduccions de qualsevol tipus que hagin de constar en les seves declaracions; a aportar-los juntament amb les declaracions de l'impost, quan així s'estableixi, i a exhibir-los davant els òrgans competents de l'Administració tributària, quan siguin requerits a aquest efecte.

Els contribuents que exerceixin activitats empresarials el rendiment de les quals es determini en la modalitat normal del mètode d'estimació directa, segons l'article 68.2 RIRPF, estan obligats a portar comptabilitat ajustada al que disposa el Codi de comerç.

No obstant això, tal com indica l'article 68.3 RIRPF, quan l'activitat empresarial realitzada no tingui caràcter mercantil, d'acord amb el Codi de comerç, les obligacions comptables es limiten a portar els llibres registre següents: llibre registre de vendes i ingressos, llibre registre de compres i despeses i llibre registre de béns d'inversió.

Els contribuents que exerceixin activitats empresarials el rendiment de les quals es determini en la modalitat simplificada del mètode d'estimació directa, estan obligats a portar els llibres assenyalats en l'apartat anterior (art. 68.4 RIRPF).

D'altra banda, d'acord amb l'article 68.5 RIRPF, els contribuents que exerceixin activitats professionals el rendiment de les quals es determini en mètode d'estimació directa, en qualsevol de les seves modalitats, estan obligats a portar els llibres registre següents: llibre registre d'ingressos, llibre registre de despeses, llibre registre de béns d'inversió i llibre registre de provisions de fons i avançaments.

A continuació l'article 68.6 RIRPF assenyalava que els contribuents que exerceixin activitats econòmiques que determinin el seu rendiment net mitjançant el mètode d'estimació objectiva han de conservar, numerades per ordre de dates i agrupades per trimestres, les factures emeses d'acord amb el que preveu el Reglament pel qual es regulen les obligacions de facturació i les factures o justificants documentals d'un altre tipus rebuts. Igualment, han de conservar els justificants dels signes, índexs o mòduls aplicats de conformitat amb el que, si s'escau, prevegi l'ordre ministerial que els aprovi.

Els contribuents acollits a aquest mètode que dedueixin amortitzacions estan obligats a portar un llibre registre de béns d'inversió. A més, per les activitats el rendiment net de les quals es determini tenint en compte el volum d'operacions han de portar un llibre registre de vendes o ingressos (art. 68.7 RIRPF).

Les entitats en règim d'atribució de rendes que exerceixin activitats econòmiques, segons el que disposa l'article 68.8 RIRPF, han de portar uns únics llibres obligatoris corresponents a l'activitat realitzada, sense perjudici de l'atribució de rendiments que correspongui efectuar en relació amb els seus socis, hereus, comuners o partícips.

Finalment, l'article 68.10 RIRPF estableix que els contribuents que portin la comptabilitat d'acord amb el que preveu el Codi de comerç no estan obligats a portar els llibres registre establerts en els apartats anteriors d'aquest article.

1.3. Impost sobre el valor afegit

Els subjectes passius de l'IVA estan obligats, amb els requisits, límits i condicions que es determinen reglamentàriament, a portar la comptabilitat i els registres que s'estableixin, sense perjudici del que disposen el Codi de comerç i altres normes comptables⁷.

⁽⁷⁾Art. 164.1 LIVA.

En aquest sentit, l'article 164.3 LIVA aclareix que aquesta obligació és igualment aplicable als qui, sense ser subjectes passius d'aquest impost, tinguin no obstant això la condició d'**empresaris o professionals** a efectes d'aquest, amb els requisits, límits i condicions que es determinen reglamentàriament.

La comptabilitat, d'acord amb el que preveu la LIVA⁸, ha de permetre determinar amb precisió tant l'import total de l'IVA que el subjecte passiu hagi repercutit als clients com l'import total de l'impost suportat pel subjecte passiu. Per a això, totes les operacions realitzades pels subjectes passius en l'exercici de les seves activitats empresarials o professionals s'han de comptabilitzar o registrar dins els terminis establerts per a la liquidació i el pagament de l'impost.

⁽⁸⁾Art. 166 LIVA.

Els empresaris o professionals i altres subjectes passius de l'IVA han de portar, amb caràcter general, els **llibres registre** següents: el llibre registre de factures expedides, el llibre registre de factures rebudes, el llibre registre de béns d'inversió i el llibre registre de determinades operacions intracomunitàries⁹.

⁽⁹⁾Art. 62.1 RIVA.

Ara bé, aquesta obligació, segons el que disposa l'article 62.2 RIVA, no és aplicable respecte de les activitats acollides als règims especials simplificat, de l'agricultura, ramaderia i pesca, del recàrrec d'equivalència i de l'aplicable als serveis prestats per via electrònica, amb les excepcions establertes en les normes reguladores d'aquests règims especials, ni respecte dels lliuraments a títol ocasional de mitjans de transport nous.

Els llibres registre, inclosos els de caràcter informàtic que, en compliment de les seves obligacions fiscals o comptables, hagin de portar els empresaris o professionals i altres subjectes passius de l'IVA, segons l'article 62.3 RIVA, es poden utilitzar a efectes d'aquest impost, sempre que s'ajustin als requisits que s'estableixen en el mateix RIVA.

Els qui siguin titulars de **diversos establiments** situats en el territori d'aplicació de l'impost poden portar, en cadascun dels establiments, els llibres registre a efectes de l'IVA, en què han d'anotar separatament les operacions efectuades des d'aquests establiments, sempre que els assentaments resum d'aquests es traslladin als corresponents llibres registre generals que s'han de portar en el domicili fiscal.

Segons el que determina l'article 62.5 RIVA, el Departament de Gestió Tributària de l'AEAT pot autoritzar, amb les comprovacions prèvies que consideri oportunes, la substitució dels llibres registre esmentats per **sistemes de registre diferents**, i la modificació dels requisits exigits per a les anotacions regis-

trals, sempre que responguin a l'organització administrativa i comptable dels empresaris o professionals o subjectes passius i, al mateix temps, quedi garantida plenament la comprovació de les seves obligacions tributàries per l'IVA.

Quant al **llibre registre de factures expedides**, el RIVA estableix¹⁰ que els empresaris o professionals han de portar i conservar un llibre registre de les factures i els documents substitutius que hagin expedit, en que s'han anotar, amb la separació deguda, el total dels documents esmentats. La mateixa obligació incumbeix els qui, sense tenir la condició d'empresaris o professionals a efectes de l'IVA, siguin subjectes passius d'aquest, en relació amb les factures que expedixin en la seva condició de tals.

⁽¹⁰⁾Art. 63.1 RIVA.

El llibre registre de factures expedides

D'acord amb el que preveu l'article 63.2 RIVA, és vàlida, no obstant això, la realització d'assentaments o anotacions, per qualsevol procediment idoni, sobre fulls separats, que després s'han de numerar i enquadernar correlativament per tal de formar el llibre esmentat en l'apartat anterior.

En el llibre registre de factures expedides s'han d'inscriure, d'una en una, les factures o els documents substitutius expedits i s'hi han de consignar el número i, si escau, sèrie, la data d'expedició, la data de realització de les operacions, en cas que sigui diferent de l'anterior, el nom i cognoms, la raó social o denominació completa i el número d'identificació fiscal del destinatari, la base imposable de les operacions i, si escau, el tipus impositiu i la quota tributària (art. 63.3 RIVA).

L'anotació individualitzada de les factures o els documents substitutius es pot substituir, segons l'article 63.4 RIVA, per la d'assentaments resum en què s'han de fer constar la data o període en què s'hagin expedit, la base imposable global, el tipus impositiu, la quota global de factures o documents substitutius numerats correlativament i expedits en la mateixa data, i els números inicial i final dels documents anotats, sempre que es compleixin simultàniament els requisits següents:

- a) Que en els documents expedits no sigui preceptiva la identificació del destinatari, d'acord amb el que disposa el reglament pel qual es regulen les obligacions de facturació.
- b) Que les operacions documentades s'hagin d'entendre realitzades dins d'un mateix mes natural.
- c) Que a les operacions documentades en aquests hi sigui aplicable el mateix tipus impositiu.

Igualment és vàlida l'anotació d'una mateixa factura en diversos assentaments correlatius quan inclogui operacions que tributin a tipus impositius diferents.

Respecte al **llibre registre de factures rebudes**, l'article 64.1 RIVA disposa que els empresaris o professionals, a efectes de l'IVA, han de numerar correlativament totes les factures, justificants comptables i documents de duanes corresponents als béns adquirits o importats i als serveis rebuts en l'exercici de la seva activitat empresarial o professional. Aquesta numeració es pot fer mitjançant sèries separades, sempre que hi hagi raons objectives que ho justifiquin.

Tots aquests documents s'han d'anotar en el llibre registre de factures rebudes. En particular, s'han d'anotar les factures corresponents als lliuraments que donin lloc a les adquisicions intracomunitàries de béns subjectes a l'impost

⁽¹¹⁾Art. 64.2 RIVA.

efectuades pels empresaris o professionals. Igualment, s'han d'annotar les factures o, si escau, els justificants comptables en els casos d'inversió del subjecte passiu¹¹.

El llibre registre de factures rebudes

L'article 64.3 RIVA disposa que és vàlida, no obstant això, la realització d'assentaments o anotacions, per qualsevol procediment idoni, sobre fulls separats que, després, s'han de numerar i enquadrar correlativament per tal de formar el llibre que regula aquest article.

En el llibre registre de factures rebudes, segons l'article 64.4 RIVA, s'han d'annotar, d'una en una, les factures rebudes i, si escau, els documents de duanes i els altres indicats anteriorment. S'hi han de consignar el número de recepció, la data d'expedició, la data de realització de les operacions, en cas que sigui diferent de l'anterior i així consti en el document esmentat, el nom i cognoms, la raó social o denominació completa i el número d'identificació fiscal de l'obligat a la seva expedició, la base imposable i, si escau, el tipus impositiu i la quota tributària.

En el cas de les factures corresponents als lliuraments que donin lloc a les adquisicions intracomunitàries de béns subjectes a l'impost, les quotes tributàries corresponents a les adquisicions intracomunitàries de béns a què donin lloc els lliuraments que s'hi documenten s'han de calcular i consignar en l'anotació relativa a aquestes factures.

Igualment, en el cas de les factures o, si escau, dels justificants comptables en els casos d'inversió del subjecte passiu, les quotes tributàries corresponents als lliuraments de béns o prestacions de serveis que s'hi documenten s'han de calcular i consignar en l'anotació relativa a aquestes factures o justificants comptables.

Es pot fer un assentament resum global de les factures rebudes en una mateixa data, segons l'article 64.5 RIVA, en què s'han de fer constar els números inicial i final de les factures rebudes assignats pel destinatari, sempre que procedixin d'un únic proveïdor, la suma global de la base imposable i la quota impositiva global, sempre que l'import total conjunt de les operacions, sense incloure-hi l'IVA, no excedeixi els 6.000 euros, i que l'import de les operacions documentades en cadascuna no superi 500 euros, sense incloure-hi l'IVA.

Igualment és vàlida l'anotació d'una mateixa factura en diversos assentaments correlatius quan inclogui operacions que tributin a tipus impositius diferents.

Així mateix, els subjectes passius de l'IVA que hagin de practicar la regularització de les deduccions per béns d'inversió, segons el que disposen els articles 107 a 110 LIVA, han de portar un **llibre registre de béns d'inversió**¹².

⁽¹²⁾Art. 65.1 RIVA.

El llibre registre de béns d'inversió

En el llibre registre de béns d'inversió, segons el que disposa l'article 65.2 RIVA, s'han de registrar, degudament individualitzats, els béns adquirits pel subjecte passiu qualificats com d'inversió segons el que disposa l'article 108 LIVA.

Així mateix, els subjectes passius han de reflectir en aquest llibre registre les dades suficients per a identificar de manera precisa les factures i els documents de duanes corresponents a cadascun dels béns d'inversió assentats, tal com determina l'article 65.3 RIVA.

Igualment s'hi han d'anotar, per cada bé individualitzat, la data del començament de la seva utilització, prorata anual definitiva i la regularització anual, si escau, de les deduccions (art. 65.4 RIVA).

En els casos de lliuraments de béns d'inversió durant el període de regularització, segons l'article 65.5 RIVA, s'han de donar de baixa del llibre registre els béns d'inversió corresponents, i s'hi ha d'anotar la referència precisa a l'assentament del llibre registre de factures emeses que recull aquest lliurament, i també la regularització de la deducció efectuada amb motiu d'aquesta, segons el procediment assenyalat en l'article 110 LIVA.

D'acord amb l'article 65.6 RIVA, és vàlida la realització d'assentaments o anotacions per qualsevol procediment idoni sobre fulls separats que després s'han de numerar i enquadernar correlativament.

A més, segons el que disposa el RIVA¹³, els subjectes passius de l'IVA han de portar un **llibre registre de determinades operacions intracomunitàries**.

(13) Art. 66.1 RIVA.

El llibre registre de determinades operacions intracomunitàries

En el llibre registre de determinades operacions intracomunitàries s'han d'anotar les que es descriuen a continuació:

1) L'enviament o la recepció de béns per a la realització dels informes pericials o treballs esmentats en l'article 70.1.7è.b LIVA (treballs i execucions d'obra realitzats sobre béns mobles corporals).

2) Les transferències de béns i les adquisicions intracomunitàries de béns compreses en l'article 9.3r. LIVA (transferència per un subjecte passiu d'un bé corporal de la seva empresa amb destinació a un altre estat membre, per afectar-lo a les necessitats d'aquella en aquest últim) i en l'article 16.2n. LIVA (afectació a les activitats d'un empresari o professional exercides en el territori d'aplicació de l'impost d'un bé expedit o transportat per aquest empresari, o pel seu compte, des d'un altre estat membre en el qual el bé hagi estat produït, extret, transformat, adquirit o importat per l'esmentat empresari o professional en l'exercici de la seva activitat empresarial o professional realitzada en el territori d'aquest últim estat membre), incloses, en tots dos casos, les previstes en les excepcions corresponents als paràgrafs *e*, *f* i *g* del dit article 9.3r. LIVA.

En l'esmentat llibre registre de determinades operacions intracomunitàries, segons el que estableix l'article 66.2 RIVA, han de constar les dades següents:

- 1) Operació i data d'aquesta.
- 2) Descripció dels béns objecte de l'operació, amb referència, si escau, a la seva factura d'adquisició o títol de possessió.
- 3) Altres factures o documentació relatives a les operacions de què es tracti.
- 4) Identificació del destinatari o remitent, indicant-hi el número d'identificació a efectes de l'IVA, la raó social i el domicili.
- 5) Estat membre d'origen o destinació dels béns.
- 6) Termini que, si escau, s'hagi fixat per a la realització de les operacions esmentades.

Quant al **contingut dels documents registrals**, els llibres registre han de permetre determinar amb precisió en cada període de liquidació¹⁴:

(14) Art. 67 RIVA.

- 1) L'import total de l'IVA que el subjecte passiu hagi repercutit als seus clients.
- 2) L'import total de l'impost suportat pel subjecte passiu per les seves adquisicions o importacions de béns o pels serveis rebuts o, si escau, pels autoconsums que realitzi.
- 3) Respecte de les operacions reflectides en el llibre registre de determinades operacions intracomunitàries, la situació dels béns a què aquestes es refereixen, mentre no tingui lloc la meritació dels lliuraments o adquisicions intracomunitàries.

Pel que fa als **requisits formals**, tots els llibres registre esmentats s'han de portar, sigui quin sigui el procediment utilitzat, amb claredat i exactitud, per ordre de dates, sense espais en blanc i sense interpolacions, raspadures ni ratllades. S'han de salvar a continuació, immediatament que s'adverteixin els errors o les omissions que han patit en les anotacions registrals¹⁵.

⁽¹⁵⁾Art. 68.1 RIVA.

Les anotacions registrals s'han de fer expressant els valors en euros. Quan la factura s'hagi expedit en una unitat de compte o divisa diferent de l'euro, s'ha d'efectuar la corresponent conversió perquè es reflecteixi en els llibres registre.

Els requisits esmentats s'entenen sense perjudici dels possibles espais en blanc en el llibre registre de béns d'inversió, en previsió de la realització dels successius càlculs i ajustos de la prorrata definitiva, segons el que disposa l'article 68.2 RIVA.

Així mateix, cal tenir present que, d'acord amb el que preveu l'article 68.3 RIVA, les pàgines dels llibres registre han d'estar numerades correlativament.

En relació amb els **terminis per a les anotacions registrals**, les operacions que hagin de ser objecte d'anotació registral han d'estar assentades en els corresponents llibres registre en el moment en què es realitzi la liquidació i el pagament de l'impost relatiu a aquestes operacions o, en to cas, abans que finalitzi el termini legal per a fer la liquidació i pagament en període voluntari¹⁶.

⁽¹⁶⁾Art. 69.1 RIVA.

No obstant això, segons l'article 69.2 RIVA, les operacions efectuades pel subjecte passiu respecte de les quals no s'expedeixin factures o s'expedeixin documents substitutius s'han d'anotar en el termini de set dies a partir del moment de la realització de les operacions o de l'expedició dels documents, sempre que aquest termini sigui menor que l'assenyalat anteriorment.

En tot cas, segons l'article 69.3 RIVA, les factures rebudes s'han d'anotar en el corresponent llibre registre per l'ordre en què es rebin, i dins el període de liquidació en què escaigui efectuar-ne la deducció.

Finalment, quant a la **rectificació de les anotacions registrals**, quan els empresaris o professionals hagin incorregut en algun error material en efectuar les anotacions registrals, les han de rectificar. Aquesta rectificació s'ha d'efectuar en finalitzar el període de liquidació mitjançant una anotació o grup d'anotacions que permeti determinar, per a cada període de liquidació, el corresponent impost meritat i suportat, una vegada practicada aquesta rectificació¹⁷.

⁽¹⁷⁾Art. 70.1 RIVA.

Si es tracta de béns d'inversió, segons l'article 70.2 RIVA, les rectificacions, en el que afectin la regularització de les deduccions per adquisició d'aquells, s'han d'anotar en el llibre registre de béns d'inversió juntament amb l'anotació del bé a què es refereixin.

2. La comptabilitat a efectes fiscals

2.1. Les funcions de la comptabilitat

La **comptabilitat**, avui dia, es considera el principal sistema d'informació de les unitats econòmiques i, entre altres cometes, tracta d'oferir, en principi, una informació estructurada i rellevant sobre la riquesa existent i la renda generada per aquelles.

La comptabilitat, a l'origen, és una eina que es va crear fa molt temps per a conèixer, registrar, comprendre i explicar els fets econòmics. La seva **finalitat** és servir de base a les decisions econòmiques referides a l'entitat o l'empresa.

Es desenvolupa considerant que la persona que realitza la comptabilitat (responsable comptable) és aliena al negoci o a l'activitat objecte d'anàlisi de la comptabilitat i que el negoci o l'activitat té entitat pròpia, fins i tot quan el comptable és el seu propietari i tot i que l'activitat o el negoci no tingui personalitat jurídica independent. Aquest enfocament rep el nom de *principi d'entitat*.

La qualitat de la informació comptable exigeix que l'aplicació del principi d'entitat sigui radical i estricta, sense la més mínima concessió. Qualsevol atemptat al principi d'entitat afecta, en sentit negatiu, l'esmentada qualitat, i fins i tot arriba a passar que la informació perd tota utilitat i no serveix absolutament per a res.

Per a prendre decisions econòmiques, es requereix informació econòmica i financera i aquesta ha de ser quantificada. Per això, la comptabilitat representa valors i té encomanada, per tant, l'àrdua tasca de captar i quantificar la més subjectiva de les magnituds: el **valor**. La tasca d'atribuir valor a les coses és força complicada, ja que les coses no tenen valor en si mateixes; són les persones les que els l'atribueixen i aquesta atribució s'efectua segons opinions personals i circumstàncies temporals. Per la seva banda, la unitat de mesura utilitzada per la comptabilitat és la unitat monetària.

La comptabilitat considerada com el principal sistema d'informació econòmicofinancera de l'empresa o de qualsevol unitat econòmica es divideix en diferents àrees o branques, segons el tipus o contingut de la informació que s'hagi d'elaborar i la naturalesa dels destinataris de la informació o usuaris (compta-

bilitat financera, comptabilitat analítica, comptabilitat pressupostària, comptabilitat per a la direcció, comptabilitat pública, comptabilitat per a entitats sense ànim de lucre, etc.).

Una de les seves branques o àrees és la **comptabilitat financera**, denominació que rep la comptabilitat l'objecte de la qual és l'elaboració d'informació econòmica i financera per a ser subministrada al món exterior, en benefici de diferents usuaris (accionistes, altres empreses, institucions públiques, analistes financers i d'inversions, premsa, entitats financeres, inversors com a persones físiques, etc.), els quals, tot i tenir interès per conèixer la marxa de l'empresa, no poden accedir als documents interns i, per això, no tenen capacitat per a controlar la qualitat de la informació que reben, tret que la informació que reben sigui auditada.

Les **notes** més destacades de la comptabilitat financera són dues: d'una banda, es troba estrictament regulada o sotmesa a normes d'aplicació obligatòria, i una d'aquestes és el mateix Pla general de comptabilitat. Aquestes normes tenen com a finalitat garantir la qualitat de la informació. I, d'altra banda, la comptabilitat financera utilitza el mètode de la partida doble per a representar la realitat econòmica de l'entitat. Aquest mètode considera o preveu tots els fenòmens econòmics des de dos punts de vista.

El procés d'elaboració de la informació mitjançant la comptabilitat es realitza, fonamentalment, prenent com a base els **documents** que genera l'exercici de l'activitat i no la mateixa realitat. No obstant això, la comptabilitat ha de considerar determinats successos i circumstàncies que han ocorregut i que comporten assumir riscos, que amb alta probabilitat originaran pèrdues o pagaments en el futur, encara que no s'hagi produït el fet encara (risc d'insolvències de clients, indemnitzacions per a liquidar en el futur per danys ocasionats al medi ambient, etc.).

Comptabilitat i patrimoni

En l'àmbit de la comptabilitat, el patrimoni és el reflex d'un conjunt de béns, drets i obligacions, en què és fonamental diferenciar el que es té (béns i drets) i el que es deu (obligacions).

Els béns i drets són els elements que l'entitat necessita i utilitza per a fer la seva activitat econòmica, per a generar ingressos i beneficis. Aquest conjunt d'elements rep el nom d'*actiu*, com el conjunt de mitjans econòmics i financers per a ser emprats en l'activitat de l'entitat.

Les obligacions són els compromisos contrets amb terceres persones de l'entitat (prestadors, obligacionistes, Hisenda pública, proveïdors, etc.) que aquesta ha de liquidar quan arribi la data de venciment. Aquest conjunt de compromisos rep el nom de *passiu*.

A més, hi ha altres obligacions que no es consideren com a tals, ja que, des del mateix moment en què es contreuen no estan fixades les dates de venciment o de liquidació i, a més, no procedeixen de terceres persones, sinó dels propietaris (accionistes o socis) que assumeixen el risc del negoci o l'activitat.

Per a entendre la naturalesa d'aquesta peculiar relació de l'entitat amb els seus propietaris, s'ha de recórrer al principi d'entitat. Una de les conseqüències d'aquest principi és la separació entre els patrimonis dels propietaris i de l'entitat, almenys pel que fa a la comptabilitat. És com si els propietaris haguessin cedit una part del seu patrimoni personal a

l'entitat, activitat econòmica, empresa o negoci. A canvi d'aquesta cessió, els propietaris esperen que l'entitat compleixi les finalitats que li han assignat. Si es tracta d'una activitat econòmica, els propietaris esperen aconseguir uns beneficis relacionats amb el valor del conjunt de béns i drets cedits. El compliment d'aquestes expectatives és, precisament, l'obligació de l'entitat amb els propietaris, i el conjunt de les aportacions realitzades pels propietaris i la retenció de beneficis es denomina, avui dia, patrimoni net.

La consideració de les aportacions dels propietaris com a fonts de finançament dóna lloc, necessàriament, a la igualtat entre l'actiu i el passiu, ja que el que l'empresa té, si no ho deu a tercers, és perquè ho ha rebut dels seus propietaris. Aquesta situació es pot considerar un antecedent de la partida doble o principi de dualitat.

Cadascun dels béns, dels drets i de les obligacions que constitueixen el patrimoni de l'entitat es considera un element patrimonial. Els instruments comptables que s'utilitzen en la representació dels elements patrimonials reben el nom de *comptes*.

A cada element d'aquest patrimoni se li assigna un compte representatiu dels moviments que l'afecten i, al seu torn, el compte de cada element principal diferenciat es divideix en subcomptes o comptes auxiliars, tants com elements o components individuals diferenciats hi hagi, d'acord amb el grau de diversificació que es requereixi.

El **procés econòmic** o desenvolupament de la vida econòmica que segueix qualsevol entitat es produeix d'una manera continuada, sense interrupcions ni ruptures de cap tipus, des del començament fins al final o dissolució (liquidació si es tracta d'una empresa).

El **procés comptable** és un reflex fidel del procés econòmic i financer desenvolupat per l'empresa o qualsevol altra entitat, però s'han de fer interrupcions amb una determinada periodicitat com si l'activitat o vida econòmica de l'entitat finalitzés en un determinat moment i hi tornés a començar. Malgrat que la realitat econòmica quant al seu desenvolupament es produeix d'una manera continuada des del principi fins al final, sense interrupcions o cessaments de cap classe, la comptabilitat tracta d'analitzar i representar aquesta mateixa realitat per períodes de temps més curts.

Per tant, el període de temps total o vida de l'empresa s'estructura, des del punt de vista comptable, en una sèrie contínua de períodes anuals o exercicis econòmics.

2.2. Comptabilitat i impost sobre societats

Per a determinar la base imposable de l'IS sempre ha estat important l'instrument comptable. La **comptabilitat**, que és un registre sistemàtic de totes les operacions econòmiques dutes a terme per les societats, constitueix un bon punt de partida per a determinar la renda obtinguda per aquestes.

Lectura recomanada

La base imposable de l'IS es regula en els articles 10 a 25 TRLIS.

El Codi de comerç (art. 34 a 41) preveu el deure de formular els **comptes anuals** al tancament de l'exercici de l'empresa, que estan integrats pel següent:

1) El **balanç**: inclou, separats com cal, els béns i drets, que constitueixen l'actiu de l'empresa, i les obligacions, que formen el passiu, amb especificació dels fons propis.

2) El **compte de pèrdues i guanys**: recull, també de manera separada, els ingressos i les despeses de l'exercici, la diferència entre els quals constitueix el resultat. Distingeix entre resultats ordinaris (els propis de l'explotació) i extraordinaris (d'altres fonts).

El compte de pèrdues i guanys

Els ingressos que el compte de pèrdues i guanys integra en l'haver són:

- a) Import net de la xifra de negoci (per vendes i prestacions de serveis).
- b) Augment d'existències.
- c) Treballs fets per l'empresa en l'immobilitzat.
- d) Altres ingressos d'explotació (s'hi inclouen les subvencions).
- e) Ingressos de participació en capital.
- f) Ingressos d'altres valors negociables i de crèdits de l'actiu immobilitzat.
- g) Altres interessos i ingressos assimilats.
- h) Diferències positives de canvi.

Les despeses que constitueixen el deure del compte de pèrdues i ingressos són:

- a) Reducció d'existències.
- b) Despeses d'aprovisionament.
- c) Despeses de personal.
- d) Amortitzacions.
- e) Provisions.
- f) Altres despeses d'explotació (entre les quals figura el mateix IS).
- g) Despeses financeres.
- h) Diferències negatives de canvi.

3) La **memòria**: completa, amplia i comenta la informació recollida en el balanç i en el compte de pèrdues i guanys. Es pot completar amb el quadre de finançament, en què s'inscriuen els recursos obtinguts en l'exercici i el seu origen, i la seva aplicació en immobilitzat o circulant.

Amb tot, les normes mercantils reguladores de la comptabilitat no tenen com a objectiu quantificar la renda a efectes fiscals, sinó oferir una imatge fidel de l'empresa en el tràfic mercantil, de manera que tots els interessats (socis, proveïdors, clients, etc.) puguin conèixer amb certes garanties la situació econòmica de l'entitat. Aquest fet topa amb els interessos de la Hisenda pública,

Les normes mercantils

Les normes mercantils de naturalesa comptable es recullen fonamentalment en el Codi de comerç, en la Llei de societats anònimes i en el Pla general comptable.

a la qual no interessa, evidentment, que les societats siguin massa prudentes en la valoració dels beneficis. Tot això va fer que es creés una situació de doble comptabilitat en les societats: es portava una comptabilitat a efectes mercantils i una altra a efectes fiscals, en la qual s'aplicaven al resultat comptable els nombrosos ajustos fiscals que exigia la regulació de l'impost. Aquesta opció del legislador tributari, fonamentada en l'autonomia del dret tributari, era perfectament legítima.

Aquesta situació canvia radicalment amb el TRLIS, perquè la base imposable es calcula a partir del resultat comptable, corregit en la mesura que ho exigeix el mateix TRLIS¹⁸. D'aquesta manera, s'ha complert la ja antiga aspiració de **portar una sola comptabilitat**, vàlida tant a efectes mercantils com fiscals.

⁽¹⁸⁾Art. 10.3 TRLIS.

Sobre el resultat comptable s'apliquen, llavors, una sèrie de correccions (**ajustos fiscals**) imposables pel TRLIS, que representen diferències sobre els punts següents:

- 1) La qualificació (per exemple, diferent qualificació d'una mateixa despesa econòmica, deduïble comptablement però no fiscalment).
- 2) La valoració (per exemple, diferències en la quantificació d'una despesa qualificada com a deduïble comptablement i fiscalment).
- 3) La imputació temporal d'ingressos i despeses (imputació d'un mateix ingrés o despesa en exercicis diferents comptablement i fiscalment).

L'aplicació d'aquestes correccions (ajustos fiscals) no comporta modificar la comptabilitat de la societat, sinó que només tenen efectes fiscals i donen lloc als anomenats **ajustos positius i negatius**, segons que impliqui augmentar o disminuir el resultat comptable per a calcular la base imposable. El fonament d'aquestes correccions és la necessitat que sent el legislador d'introduir algunes precaucions per a impedir que es pugui alterar la renda gravable per mitjà de manipulacions comptables.

La determinació de la base imposable de l'IS

Juntament amb aquestes correccions, cal aplicar les normes del TRLIS sobre atribució i imputació de rendes i les presumpcions d'obtenció de rendes, ja que són supòsits que no comporten ingressos materials per a la societat i que, per tant, no registra la comptabilitat.

Una vegada determinada la renda del període impositiu, l'import es pot compensar amb les bases imposables negatives d'exercicis anteriors, si és que n'hi ha, i el resultat és la base imposable del període impositiu.

S'ha de subratllar que l'IS grava la renda obtinguda per la societat, no el patrimoni que tingui, i per això les operacions sobre fons propis (capital i reserves) i la resta de les operacions que es deuen a les relacions societàries no tenen efectes sobre la renda gravada. És el que passa, per exemple, amb les aportacions dels socis al capital social o les distribucions de dividends de la societat als socis, que no comporten ni ingrés comptable ni despesa deduïble, respectivament, a efectes tributaris. Només quan les modificacions dels fons propis comporten transmissions patrimonials tenen efecte sobre la base imposable.

En tot aquest mecanisme de quantificació de la base imposable, en fi, el problema rau en el fet que la majoria de les normes comptables (a excepció de la succinta regulació que fan sobre aquest tema el Codi de comerç, la Llei de societats anònimes i la Llei de societats de responsabilitat limitada) tenen el rang reglamentari que correspon al Pla general de comptabilitat, mentre que la base imposable és un dels elements essencials del tribut i respon al principi de legalitat en matèria tributària¹⁹. Amb això el legislador ha dut a terme una autèntica **deslegalització de la base imposable de l'IS**.

(19) Art. 31.3 CE.

L'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes

Tot això es complica, a més, amb la DF 3a. de l'RD 1514/2007, de 16 de novembre, que aprova el Pla general de comptabilitat, que insta l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes (ICAC) a aprovar, mitjançant una resolució, normes de compliment obligat que despleguin el Pla i les seves adaptacions sectorials, en relació amb les normes de valoració i les normes d'elaboració dels comptes anuals.

L'ICAC és un organisme autònom adscrit al Ministeri d'Hisenda, amb la qual cosa sembla que es deixa la interpretació de les normes comptables, que tenen una gran transcendència tributària, en mans de la mateixa Administració. El valor obligatori de les resolucions de l'ICAC en els àmbits comptable i mercantil no el discuteix ningú. Ara bé, sí que és polèmica la validesa de les seves resolucions a efectes tributaris. Implica la remissió al resultat comptable de l'article 10.3 TRLIS que aquestes resolucions integren el sistema de fonts de l'impost sobre societats?

La major part de la doctrina tendeix a considerar que es tracta d'actes interns de l'Administració, però amb una certa eficàcia *ad extra*, mentre que el TS, en una sentència de 27 d'octubre de 1997, sembla que li reconeix, encara que amb cautela, una certa potestat normativa o reglamentària. D'aquesta manera, el TS reconeix que les resolucions de l'ICAC s'integren en el règim de comptabilitat obligatòria per a les empreses, però amb una competència que té com a funció exercir una actuació homologadora de principis acceptats generalment per la pràctica comptable, de manera que es pot parlar d'usos sobre comptabilització.

El règim de determinació de la base imposable de l'IS és, doncs, el d'estimació directa, encara que en els supòsits de l'article 53 LGT l'Administració pot recórrer al règim d'estimació indirecta²⁰. D'altra banda, en el règim d'estimació objectiva la base imposable es pot establir totalment o parcialment mitjançant l'aplicació dels signes, índexs o mòduls als sectors d'activitat que determini el mateix TRLIS.

(20) Art. 10.2 TRLIS.

A més, el TRLIS atorga²¹ a l'Administració unes facultats sorprenents a l'hora de determinar per si mateixa la base imposable aplicant-hi les normes comptables, amb uns límits que són, com a mínim, discutibles. Del que es tracta, no obstant això, és de concedir a l'Administració la facultat de comprovar si el subjecte passiu ha actuat dins de la norma mercantil comptable, sense sobrepassar els marges d'interpretació que aquesta sovint concedeix al comptable, i l'Administració només pot intervenir i corregir la base imposable si s'han superat aquests límits.

⁽²¹⁾Art. 143 TRLIS.

3. Les obligacions de facturació

La **factura** constitueix, sens dubte, una de les eines d'informació de què disposa l'Administració tributària per a exercir un control efectiu sobre el compliment dels deures tributaris i, al mateix temps, la factura es configura també com un requisit per aplicar determinades despeses i deduccions i per a l'exercici dels drets de repercussió i deducció de l'IVA.

D'altra banda, no oblidem que la factura, com a document en què es plasma l'objecte d'un contracte, és configurada per la normativa mercantil i fiscal com un dels elements documentals del contracte més importants.

3.1. L'obligació d'expedir factures

L'**obligació de facturar** que incumbeix els empresaris i professionals està prevista, amb caràcter general, en l'article 29.2.e LGT. En particular, la LIVA disposa²² que els subjectes passius de l'impost estan obligats, amb els requisits, límits i condicions que es determinin reglamentàriament, a expedir i lliurar una factura de totes les seves operacions.

⁽²²⁾Art. 164.1.3r. LIVA.

Així mateix, la LIVA²³, quan regula la **repercussió** de l'impost, estableix que s'ha d'efectuar mitjançant una factura, en les condicions i amb els requisits que es determinin reglamentàriament. Aquests preceptes estan desplegats pel que preveuen els articles 62 a 70 RIVA i l'RD 1619/2012, de 30 de novembre, pel qual s'aprova el Reglament que regula les obligacions de facturació.

⁽²³⁾Art. 88.2 LIVA.

Les obligacions de facturació per a determinats contribuents de l'IRPF

Les obligacions de facturació no solament afecten els subjectes passius de l'IVA, sinó també determinats contribuents de l'IRPF. Com estableix l'article 26.1 ROF, els contribuents de l'IRPF que obtinguin rendiments d'activitats econòmiques estan obligats a expedir una factura i una còpia d'aquesta per les operacions que realitzin en l'exercici de la seva activitat en els termes previstos en el ROF, quan determinin aquests rendiments pel mètode d'estimació directa, amb independència del règim a què estiguin acollits a efectes de l'IVA.

També estan obligats a expedir una factura i una còpia d'aquesta els contribuents acollits al mètode d'estimació objectiva en l'IRPF que determinin el seu rendiment net en funció del volum d'ingressos.

El ROF, doncs, recull les modificacions introduïdes en matèria de facturació per la Directiva 2010/45/UE. Entra en vigor l'1 de gener de 2013 i deroga el Reglament pel qual es regulen les obligacions de facturació, aprovat per l'RD 1496/2003, de 28 de novembre.

Novetats introduïdes per l'RD 1619/2012, de 30 de novembre

Quant a les novetats introduïdes per l'RD 1619/2012, de 30 de novembre, segons el preàmbul, per a més seguretat jurídica dels empresaris o professionals, s'aclareixen els casos en què s'han d'aplicar les normes de facturació que estableix aquest ROF.

Com a novetat relativa a l'obligació d'expedir factura, s'estableix que no s'exigeix aquesta obligació en el cas de determinades prestacions de serveis financers i d'assegurances, excepte quan aquestes operacions s'entenguin realitzades en el territori d'aplicació de l'impost, o en un altre estat membre de la UE, i estiguin subjectes i no exemptes.

Amb la finalitat d'establir un sistema harmonitzat de facturació en l'àmbit de la UE, i de promoure i facilitar el funcionament dels petits i mitjans empresaris, i també dels professionals, s'estableix un sistema de facturació basat en dos tipus de factures: la factura completa o ordinària i la factura simplificada, que substitueix els denominats *tiquets*.

Les factures simplifiades tenen un contingut més reduït que les factures completes o ordinàries i, llevat d'algunes excepcions, es poden expedir, a elecció de l'obligat a expedir-les:

- Quan el seu import no excedeixi els 400 euros, IVA inclòs.
- Quan es tracti de factures rectificatives.
- Quan el seu import no excedeixi els 3.000 euros, IVA inclòs, i es tracti d'algun dels supòsits respecte dels quals tradicionalment s'ha autoritzat l'expedició de tiquets en substitució de factures.

Així mateix, segons el preàmbul de l'RD 1619/2012, la nova regulació comunitària en matèria de facturació implica un impuls decidit a la facturació electrònica, sota el principi d'un mateix tracte per a la factura en paper i la factura electrònica, com a instrument per a reduir costos i fer més competitives les empreses.

Finalment, per tal de millorar el funcionament del mercat interior, s'imposa un termini harmonitzat per a l'expedició de les factures corresponents a determinats lliuraments de béns o prestacions de serveis intracomunitàries. Per a facilitar la gestió administrativa dels subjectes passius, s'ha estimat convenient aplicar aquest mateix termini harmonitzat a totes les operacions efectuades per a altres empresaris o professionals, tant interiors com transfrontereres. Aquest termini afecta, igualment, les factures recapitulatives.

En efecte, el ROF desplega²⁴ **l'obligació d'expedir, lliurar i conservar justificants de les operacions**. Quant a això, indica que els empresaris o professionals estan obligats a expedir i lliurar, si escau, una factura o altres justificants per les operacions que realitzin en l'exercici de la seva activitat empresarial o professional, i a conservar-ne una còpia o matriu.

⁽²⁴⁾Art. 1 ROF.

Igualment, segons el que estableix aquest precepte, estan obligats a conservar les factures o altres justificants rebuts d'altres empresaris o professionals per les operacions de què siguin destinataris i que s'efectuïn en exercici de l'activitat esmentada. Així mateix, altres persones i entitats que no tinguin la condició d'empresaris o professionals estan obligades a expedir i conservar una factura o altres justificants de les operacions que realitzin en els termes que estableix el ROF.

Concretant més aquest tema, la dita norma reglamentària desplega seguidament **l'obligació d'expedir factura**, i disposa que els empresaris o professionals estan obligats a expedir una factura i una còpia d'aquesta pels lliuraments de béns i prestacions de serveis que realitzin en l'exercici de la seva activitat, incloses les no subjectes i les subjectes però exemptes de l'impost, en els termes

⁽²⁵⁾Art. 2.1 ROF.

que estableix el mateix ROF²⁵ i sense més excepcions que les que aquest preveu. Aquesta obligació incumbeix així mateix els empresaris o professionals acollits als règims especials de l'IVA.

També s'ha d'expedir una factura i una còpia d'aquesta pels pagaments rebuts abans de la realització dels lliuraments de béns o prestacions de serveis pels quals s'hagi de complir així mateix aquesta obligació, a excepció dels lliuraments de béns exempts de l'IVA per aplicació del que disposa l'article 25 LIVA (exempcions en els lliuraments de béns destinats a un altre estat membre).

Supòsits en què en tot cas s'ha d'expedir factura

D'acord amb el que preveu l'article 2.2 ROF, s'ha d'expedir una factura i una còpia d'aquesta en tot cas en les operacions següents:

- a) Les operacions en què el destinatari sigui un empresari o professional que actuï com a tal, amb independència del règim de tributació a què es trobi acollit l'empresari o professional que realitzi l'operació, i qualssevol altres en què el destinatari ho exigeixi per a l'exercici de qualsevol dret de naturalesa tributària.
- b) Els lliuraments de béns destinats a un altre estat membre a què es refereix l'article 25 LIVA.
- c) Els lliuraments de béns a què es refereix l'article 68.3 i 5 LIVA, quan, per aplicació de les regles referides en aquest precepte, s'entenguin realitzades en el territori d'aplicació de l'impost.
- d) Els lliuraments de béns expedits o transportats fora de la Comunitat Europea a què es refereix l'article 21.1r. i 2n. LIVA, excepte els efectuats en les botigues lliures d'impostos a què es refereix el número 2n.B del dit article.
- e) Els lliuraments de béns que han de ser objecte d'instal·lació o muntatge abans de la seva posada a disposició a què es refereix l'article 68.2.2n. LIVA.
- f) Les operacions de les quals siguin destinatàries persones jurídiques que no actuïn com a empresaris o professionals, amb independència que es trobin establertes en el territori d'aplicació de l'impost o no, o les administracions públiques a què es refereix l'article 2 LRJPAC.

D'altra banda, el ROF²⁶ també indica una sèrie d'operacions en què **no hi ha l'obligació d'expedir factura**.

⁽²⁶⁾Art. 3 ROF.

Excepcions a l'obligació d'expedir factura

No hi ha l'obligació d'expedir factura, excepte en els supòsits que conté l'article 2.2 ROF, per les operacions següents:

- a) Les operacions exemptes de l'IVA, en virtut del que estableix l'article 20 LIVA, a excepció de les operacions que s'esmenten més endavant. No obstant això, l'expedició de factura és obligatòria en les operacions exemptes d'aquest impost d'acord amb l'article 20.1.2n., 3r., 4t., 5è., 15è., 20è., 21è., 22è., 24è. i 25è. LIVA.
- b) Les realitzades per empresaris o professionals en l'exercici d'activitats a les quals sigui aplicable el règim especial del recàrrec d'equivalència. No obstant això, s'ha d'expedir factura en tot cas pels lliuraments d'immobles en què el subjecte passiu hagi renunciat a l'exempció, a què es refereix l'article 154.2 LIVA.
- c) Les realitzades per empresaris o professionals en l'exercici d'activitats per les quals es trobin acollits al règim simplificat de l'impost, tret que la determinació de les quotes meritedes s'efectuï en consideració al volum d'ingressos. No obstant això, s'ha d'expedir factura en tot cas per les transmissions d'actius fixos a què es refereix l'article 123.1.B.3r. LIVA.

d) Aquelles altres en què ho autoritzi el Departament de Gestió Tributària de l'AEAT, en relació amb sectors empresarials o professionals o empreses determinades, amb la finalitat d'evitar pertorbacions en l'exercici de les activitats empresarials o professionals.

Així mateix, no hi ha l'obligació d'expedir factura quan es tracti de les prestacions de serveis que defineix l'article 20.1.16è. i 18è., apartats *a a n*, LIVA, tret que, d'acord amb les regles de localització que hi són aplicables, s'entenguin realitzades en el territori d'aplicació de l'impost o en un altre estat membre de la UE i hi estiguin subjectes i no exemptes.

Tampoc no estan obligats a expedir factura els empresaris o professionals per les operacions realitzades en l'exercici de les activitats que estiguin acollits al règim especial de l'agricultura, ramaderia i pesca, sense perjudici del que disposa l'article 16.1 ROF.

En tot cas, s'ha d'expedir factura pels lliuraments d'immobles a què es refereix el segon paràgraf de l'article 129.1 LIVA.

És important destacar la regulació que s'efectua en el ROF²⁷ sobre les **factures simplificades**. L'obligació d'expedir factura es pot complir mitjançant l'expedició d'una factura simplificada i una còpia d'aquesta en qualsevol dels supòsits següents:

(27) Art. 4 ROF.

- a) Quan el seu import no excedeixi els 400 euros, IVA inclòs.
- b) Quan s'hagi d'expedir una factura rectificativa.
- c) Quan el seu import no excedeixi els 3.000 euros, IVA inclòs, i es tracti d'algun dels supòsits respecte dels quals tradicionalment s'ha autoritzat l'expedició de tiquets en substitució de factures.

Supòsits de factura simplificada

D'acord amb el que preveu l'article 4.2 ROF, els empresaris o professionals poden expedir una factura simplificada i una còpia d'aquesta quan el seu import no excedeixi els 3.000 euros, IVA inclòs, en les operacions que es descriuen a continuació:

- a) Vendes al detall, fins i tot les realitzades per fabricants o elaboradors dels productes lliurats. A aquests efectes, tenen la consideració de vendes al detall els lliuraments de béns mobles corporals o semovents en què el destinatari de l'operació no actuï com a empresari o professional, sinó com a consumidor final d'aquells. No es consideren vendes al detall les que tinguin per objecte béns que, per les seves característiques objectives, envasat, presentació o estat de conservació, siguin principalment d'utilització empresarial o professional.
- b) Vendes o serveis en ambulància.
- c) Vendes o serveis al domicili del consumidor.
- d) Transports de persones i els seus equipatges.
- e) Serveis d'hostaleria i restauració prestats per restaurants, bars, cafeteries, orxateries, xocolateries i establiments similars, i el subministrament de begudes o menjars per a consumir a l'acte.
- f) Serveis prestats per sales de ball i discoteques.
- g) Serveis telefònics prestats mitjançant la utilització de cabines telefòniques d'ús públic, i mitjançant targetes que no permetin la identificació del portador.
- h) Serveis de perruqueria i els prestats per instituts de bellesa.
- i) Utilització d'instal·lacions esportives.
- j) Revelatge de fotografies i serveis prestats per estudis fotogràfics.

- k) Aparcament i estacionament de vehicles.
- l) Lloguer de pel·lícules.
- m) Serveis de tintoreria i bugaderia.
- n) Utilització d'autopistes de peatge.

El Departament de Gestió Tributària de l'AEAT, segons l'article 4.3 ROF, pot autoritzar l'expedició de factures simplifiades, en supòsits diferents dels assenyalats en els apartats anteriors, quan les pràctiques comercials o administratives del sector d'activitat de què es tracti, o bé les condicions tècniques d'expedició de les factures, dificultin particularment la inclusió en aquestes de la totalitat de les dades o els requisits previstos en l'article 6 ROF.

Supòsits exclosos de factura simplificada

No es pot expedir factura simplificada, segons l'article 4.4 ROF, per les operacions següents:

- a) Els lliuraments de béns destinats a un altre estat membre a què es refereix l'article 25 LIVA.
- b) Els lliuraments de béns a què es refereix l'article 68.3 i 5 LIVA quan, per aplicació de les regles esmentades en aquest precepte, s'entenguin realitzades en el territori d'aplicació de l'impost.
- c) Els lliuraments de béns o les prestacions de serveis que s'entenguin realitzats en el territori d'aplicació de l'impost, quan el proveïdor del bé o prestador del servei no es trobi establert en el territori esmentat, el subjecte passiu de l'impost sigui el destinatari per al qual es realitzi l'operació subjecta a aquest i la factura sigui expedida per aquest últim d'acord amb el que estableix l'article 5 ROF.

Una altra qüestió rellevant regulada pel ROF²⁸ és la relativa al compliment de l'obligació d'expedir factura pel destinatari o per un tercer.

⁽²⁸⁾Art. 5 ROF.

Efectivament, l'obligació d'expedir factura la poden complir materialment els destinataris de les operacions o tercers. En qualsevol d'aquests casos, l'empresari o professional o subjecte passiu obligat a l'expedició de la factura és el responsable del compliment de totes les obligacions que s'estableixen en el ROF.

Requisits per a l'expedició de factura per part del destinatari

Perquè l'obligació d'expedir una factura la pugui complir materialment el destinatari de les operacions, segons l'article 5.2 ROF, s'han de complir els requisits següents:

- a) Hi ha d'haver un acord entre l'empresari o professional que realitzi les operacions i el destinatari d'aquestes, pel qual el primer autoritzi al segon l'expedició de les factures corresponents a aquestes operacions. Aquest acord s'ha de subscriure amb caràcter previ a la realització de les operacions i s'hi han d'especificar aquelles a les quals es refereixi.
- b) Cada factura així expedida ha de ser objecte d'un procediment d'acceptació per part de l'empresari o professional que hagi realitzat l'operació. Aquest procediment s'ha d'ajustar al que determinin les parts.
- c) El destinatari de les operacions que expedeixi les factures n'ha de remetre una còpia a l'empresari o professional que les va fer.
- d) Aquestes factures s'han d'expedir en nom i per compte de l'empresari o professional que hagi realitzat les operacions que s'hi documenten.

A més, com ja s'ha dit, l'obligació d'expedir factura, segons el que estableix l'article 5.3 ROF, la poden complir els empresaris o professionals o subjectes passius de l'IVA, mitjançant la **contractació de tercers** als quals n'encomanin l'expedició.

Finalment, d'acord amb l'article 5.4 ROF, quan el destinatari de les operacions o el tercer que expedeixi les factures no estigui establert a la UE (tret que es trobi establert a les Canàries, Ceuta o Melilla o en un país amb el qual hi hagi un instrument jurídic relatiu a l'assistència mútua), únicament escau l'expedició de factures per part del destinatari de les operacions o de tercers, amb la comunicació prèvia a l'AEAT.

3.2. Requisits de les factures

En el ROF s'especifica²⁹ el **contingut de la factura**, és a dir, tots els esments que ha de contenir la factura completa o ordinària per a ser considerada com a tal i perquè els empresaris o professionals que n'estiguin en possessió puguin exercir el dret a la deducció de l'IVA.

⁽²⁹⁾Art. 6 ROF.

Contingut de la factura completa o ordinària

Tota factura i les seves còpies han de contenir les dades o els requisits que s'esmenten a continuació, sense perjudici dels que puguin ser obligatoris a altres efectes i de la possibilitat d'incloure-hi qualsevol altres esments:

a) Número i, si escau, sèrie. La numeració de les factures dins de cada sèrie ha de ser correlativa. Es poden expedir factures mitjançant sèries separades quan hi hagi raons que ho justifiquin i, entre altres supòsits, quan l'obligat a expedir-les disposi de diversos establiments des dels quals efectui les seves operacions i quan l'obligat a expedir-les faci operacions d'una naturalesa diferent. No obstant això, en tot cas, és obligatòria l'expedició en sèries específiques de les factures següents: 1) Les expedides pels destinataris de les operacions o per tercers, per a cadascun dels quals hi ha d'haver una sèrie diferent. 2) Les rectificatives. 3r. Les que s'expedeixin d'acord amb la DA 5a. RIVA (procediments administratius i judicials d'execució forçosa).

b) La data de la seva expedició.

c) Nom i cognoms, raó o denominació social completa, tant de l'obligat a expedir factura com del destinatari de les operacions.

d) Número d'identificació fiscal atribuït per l'Administració tributària espanyola o, si escau, per la d'un altre estat membre de la UE, amb el qual ha realitzat l'operació l'obligat a expedir la factura. Així mateix, és obligatòria la consignació del NIF del destinatari en els casos següents: 1) Que es tracti d'un lliurament de béns destinats a un altre estat membre que es trobi exempt de conformitat amb l'article 25 LIVA. 2) Que es tracti d'una operació el destinatari de la qual sigui el subjecte passiu de l'IVA corresponent a aquella. 3) Que es tracti d'operacions que s'entenguin realitzades en el territori d'aplicació de l'impost i l'empresari o professional obligat a l'expedició de la factura s'hagi de considerar establert en aquest territori.

e) Domicili, tant de l'obligat a expedir factura com del destinatari de les operacions. Quan l'obligat a expedir factura o el destinatari de les operacions disposi de diversos llocs fixos de negoci, s'hi ha d'indicar la ubicació de la seu d'activitat o establiment a què es refereixin aquelles en els casos en què aquesta referència sigui rellevant per a determinar el règim de tributació corresponent a les operacions esmentades.

f) Descripció de les operacions, consignant-hi totes les dades necessàries per a determinar la base imposable de l'IVA, tal com la defineixen els articles 78 i 79 LIVA, corresponent a

aquelles i el seu import, incloent-hi el preu unitari sense impost d'aquestes operacions, així com qualsevol descompte o rebaixa que no estigui inclòs en aquest preu unitari.

- g) El tipus impositiu o tipus impositius, si escau, aplicats a les operacions.
- h) La quota tributària que, si escau, es repercuteixi, que s'ha de consignar separatament.
- i) La data en què s'hagin efectuat les operacions que es documenten o en la qual, si escau, s'hagi rebut el pagament anticipat, sempre que es tracti d'una data diferent de la d'expedició de la factura.
- j) En cas que l'operació que es documenta en una factura estigui exempta de l'IVA, una referència a les disposicions corresponents de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de novembre, relativa al sistema comú de l'IVA, o als preceptes corresponents de la LIVA o indicació que l'operació n'està exempta. El que disposa aquesta lletra s'aplica així mateix quan es documentin diverses operacions en una única factura i les circumstàncies que s'han assenyalat es refereixin únicament a part d'aquestes.
- k) En els lliuraments de mitjans de transport nous a què es refereix l'article 25 LIVA, les seves característiques, la data de la seva primera posada en servei i les distàncies recorregudes o hores de navegació o vol realitzades fins al seu lliurament.
- l) En cas que sigui l'adquirent o destinatari del lliurament o prestació qui expedeixi la factura en lloc del proveïdor o prestador, de conformitat amb el que estableix l'article 5 ROF, l'esment *facturació pel destinatari*.
- m) En cas que el subjecte passiu de l'IVA sigui l'adquirent o el destinatari de l'operació, l'esment *inversió del subjecte passiu*.
- n) En cas d'aplicació del règim especial de les agències de viatges, l'esment *règim especial de les agències de viatges*.
- o) En cas d'aplicació del règim especial dels béns usats, objectes d'art, antiguitats i objectes de col·lecció, l'esment *règim especial dels béns usats, règim especial dels objectes d'art o règim especial de les antiguitats i objectes de col·lecció*.

També es detalla en el ROF³⁰ el **contingut de les factures simplificades**, és a dir, tots i cadascun dels esments que han de constar en aquest tipus de documents per tal que tinguin efectes fiscals.

Contingut de les factures simplificades

Sense perjudici de les dades o els requisits que puguin ser obligatoris a altres efectes i de la possibilitat d'incloure-hi qualsevol altres esments, les factures simplificades i les seves còpies han de contenir les dades o els requisits següents:

- a) Número i, si escau, sèrie. La numeració de les factures simplificades dins de cada sèrie ha de ser correlativa. Es poden expedir factures simplificades mitjançant sèries separades quan hi hagi raons que ho justifiquin i, entre d'altres, en els casos següents: 1) Quan l'obligat a expedir-les disposi de diversos establiments des dels quals efectui les seves operacions. 2) Quan l'obligat a expedir-les realitzi operacions de diferent naturalesa. 3) Les expedides pels destinataris de les operacions o per tercers, per a cadascun dels quals hi ha d'haver una sèrie diferent. 4) Les rectificatives.
- b) La data de l'expedició.
- c) La data en què s'hagin efectuat les operacions que es documenten o en què, si escau, s'hagi rebut el pagament anticipat, sempre que es tracti d'una data diferent de la d'expedició de la factura.
- d) Número d'identificació fiscal, i també el nom i els cognoms i la raó o denominació social completa de l'obligat a expedir-les.
- e) La identificació del tipus de béns lliurats o de serveis prestats.
- f) Tipus impositiu aplicat i, opcionalment, també l'expressió *IVA inclòs*. Així mateix, quan una mateixa factura compregui operacions subjectes a diferents tipus impositius de l'IVA

⁽³⁰⁾Art. 7 ROF.

Sèries separades de factures

Quan l'empresari o professional expedeixi factures simplificades i completes o ordinàries en un mateix any natural, és obligatòria l'expedició mitjançant sèries separades de les unes i les altres.

s'hi ha d'especificar separatament, a més, la part de base imposable corresponent a cadascuna de les operacions.

g) Contraprestació total.

h) En cas de factures rectificatives, la referència expressa i inequívoca de la factura rectificada i de les especificacions que es modifiquen.

i) En els supòsits a què es refereixen les lletres *j* a *o* de l'article 6.1 ROF, s'hi han de fer constar els esments referits a aquestes.

És important tenir en compte que **quan el destinatari de l'operació ho exigeixi** (sigui un empresari o professional o un particular), l'expedidor de la factura simplificada ha de fer constar en la factura, a més, el NIF atribuït per l'Administració tributària espanyola o, si escau, per la d'un altre estat membre de la UE, i també el domicili del destinatari de les operacions i la quota tributària que, si escau, es repercuteixi, que s'ha de consignar separatament.

D'altra banda, quant als **mitjans d'expedició de les factures**, el ROF disposa³¹ que les factures es poden expedir per qualsevol mitjà, en paper o en format electrònic, que permeti garantir a l'obligat expedir-les l'autenticitat de l'origen, la integritat del contingut i la llegibilitat, des de la seva data d'expedició i durant tot el període de conservació.

⁽³¹⁾Art. 8 ROF.

L'autenticitat de l'origen i la integritat del contingut de les factures

L'autenticitat de l'origen de la factura, en paper o electrònica, ha de garantir la identitat de l'obligat a expedir la factura i de l'emissor d'aquesta. I la integritat del contingut de la factura, en paper o electrònica, ha de garantir que aquest no ha estat modificat.

L'autenticitat de l'origen i la integritat del contingut de la factura, en paper o electrònica, es poden garantir per qualsevol mitjà de prova admès en dret. En particular, l'autenticitat de l'origen i la integritat del contingut de la factura es poden garantir mitjançant els controls de gestió usuals de l'activitat empresarial o professional del subjecte passiu. Aquests controls de gestió han de permetre crear una pista d'auditoria fiable que estableixi la connexió necessària entre la factura i el lliurament de béns o prestació de serveis que aquesta documenta.

Quant al **termini per a l'expedició de les factures**, s'han d'expedir en el moment que es faci l'operació. No obstant això, quan el destinatari de l'operació sigui un empresari o professional que actuï com a tal, les factures s'han d'expedir abans del dia 16 del mes següent a aquell en què s'hagi produït la meritació de l'IVA corresponent a la dita operació³².

⁽³²⁾Art. 11 ROF.

Respecte a la **moneda** en què es poden expedir les factures, els imports que hi figuren es poden expressar en qualsevol moneda, a condició que l'import de l'impost que, si escau, es repercuteixi s'expressi en euros, utilitzant a aquest efecte el tipus de canvi a què es refereix l'article 79.11 LIVA (el tipus de canvi venedor, fixat pel Banc d'Espanya, que estigui vigent en el moment de l'esdeveniment³³).

⁽³³⁾Art. 12 ROF.

D'altra banda, en relació amb la **llengua** en què es poden expedir les factures, aquestes es poden expedir en qualsevol llengua. No obstant això, l'Administració tributària, quan ho consideri necessari a efectes de qualsevol

actuació adreçada a la comprovació de la situació tributària de l'empresari o professional o subjecte passiu, pot exigir una traducció al castellà, o a una altra llengua oficial a Espanya, de les factures expedides en una llengua no oficial que corresponguin a operacions efectuades en el territori d'aplicació de l'IVA, i també de les rebudes pels empresaris o professionals o subjectes passius establerts en aquest territori.

Pel que fa a les **factures recapitulatives**, es poden incloure en una sola factura diferents operacions realitzades en diferents dates per a un mateix destinatari, sempre que s'hagin efectuat dins d'un mateix mes natural³⁴.

(34) Art. 13 ROF.

Aquestes factures s'han d'expedir com a màxim l'últim dia del mes natural en què s'hagin efectuat les operacions que s'hi documentin. No obstant això, quan el destinatari d'aquestes sigui un empresari o professional que actuï com a tal, l'expedició s'ha de fer abans del dia 16 del mes següent a aquell en el curs del qual s'hagin fet les operacions.

És important destacar, quant als **duplicats** de les factures, que, com a regla general, els empresaris i professionals o subjectes passius només poden expedir un original de cada factura. Ara bé, es permet l'expedició d'exemplars duplicats dels originals de les factures quan en un mateix lliurament de béns o prestació de serveis concorrin diversos destinataris (en aquest cas, s'ha de consignar en l'original i en cadascun dels duplicats la porció de base imposable i de quota repercutida a cadascun) i en els supòsits de pèrdua de l'original per qualsevol causa³⁵.

(35) Art. 14 ROF.

Els exemplars duplicats tenen la mateixa eficàcia que els corresponents documents originals. I en cadascun dels exemplars duplicats s'ha de fer constar l'expressió *duplicat*.

D'altra banda, en relació amb les **factures rectificatives**, s'han d'expedir en els casos en què la factura original no compleixi algun dels requisits que s'estableixen per a les factures ordinàries o les simplificades. Igualment, és obligatòria l'expedició d'una factura rectificativa en els casos en què les quotes impositives repercutides s'hagin determinat incorrectament o s'hagin produït les circumstàncies que, segons el que disposa l'article 80 LIVA, donen lloc a la modificació de la base imposable³⁶.

(36) Art. 15 ROF.

Les factures rectificatives

No obstant això, quan la modificació de la base imposable sigui conseqüència de la devolució de mercaderies o d'envasos i embalatges que es realitzin en ocasió d'un subministrament posterior que tingui el mateix destinatari i per l'operació en què es van lliurar s'hagi expedit una factura, no és necessària l'expedició d'una factura rectificativa, sinó que es pot practicar la rectificació en la factura que s'expedeixi per aquest subministrament, restant l'import de les mercaderies o dels envasos i embalatges retornats de l'import d'aquesta operació posterior. La rectificació es pot fer d'aquesta manera, sempre que el tipus impositiu aplicable a totes les operacions sigui el mateix, amb independència que el seu resultat sigui positiu o negatiu.

L'expedició de la factura rectificativa s'ha d'efectuar tan aviat com l'obligat a expedir-la tingui constància de les circumstàncies que obliguen a la seva expedició, sempre que no hagin transcorregut quatre anys a partir del moment en què es va meritjar l'impost o, si escau, es van produir les circumstàncies a què es refereix l'article 80 LIVA (supòsits de modificació de la base imposable).

La rectificació s'ha de fer mitjançant l'emissió d'una nova factura en què es facin constar les dades identificatives de la factura rectificada. Es pot efectuar la rectificació de diverses factures en un únic document de rectificació, sempre que s'identifiquin totes les factures rectificades. No obstant això, quan la modificació de la base imposable tingui l'origen en la concessió de descomptes o bonificacions per volum d'operacions, i en els altres casos en què ho autoritzi el Departament de Gestió Tributària de l'AEAT, no és necessària la identificació de les factures rectificades i n'hi ha prou amb la determinació del període al qual es refereixin.

La factura rectificativa ha de complir els requisits que s'estableixen en els articles 6 o 7 ROF, segons com pertoqui. Quan el que s'expedeixi sigui una factura rectificativa, les dades a què es refereix l'article 6.1.f, g i h han d'expressar la rectificació efectuada. En particular, les dades que es regulen en els paràgrafs f i h del dit article 6.1 ROF es poden consignar, o bé indicant directament l'import de la rectificació, amb independència del seu signe, o bé tal com quedin després de la rectificació efectuada, assenyalant igualment en aquest cas l'import d'aquesta rectificació. Quan el que s'expedeixi sigui una factura simplificada rectificativa, les dades a què es refereix l'article 7.1.f i g i, si escau, el 7.2.b ROF, han d'expressar la rectificació efectuada, o bé indicant directament l'import de la rectificació, o bé tal com quedin després de la rectificació efectuada, assenyalant igualment en aquest cas l'import d'aquesta rectificació.

Finalment, cal tenir en compte que hi ha una sèrie de particularitats de l'obligació de documentar³⁷ les operacions en els règims especials de l'IVA.

⁽³⁷⁾Art. 16 ROF.

Singularitats de les factures en els règims especials de l'IVA

Els empresaris o professionals que, d'acord amb el que disposa l'article 131.2n. LIVA, hagin d'efectuar el reintegrament de les compensacions en adquirir els béns o serveis a persones acollides al **règim especial de l'agricultura, ramaderia i pesca**, han d'expedir un rebut per aquestes operacions, en què han de constar les dades o els requisits següents:

- a) Sèrie i número. La numeració dels rebuts dins de cada sèrie ha de ser correlativa.
- b) Nom i cognoms, raó o denominació social completa, número d'identificació fiscal i domicili de l'obligat a expedir-les i del titular de l'explotació agrícola, ramadera, forestal o pesquera.
- c) Descripció dels béns lliurats o dels serveis prestats, i el lloc i la data de realització material i efectiva de les operacions.
- d) Preu dels béns o serveis, determinat d'acord amb el que disposa l'article 130.5 LIVA.
- e) Percentatge de compensació aplicat.
- f) Import de la compensació.
- g) La signatura del titular de l'explotació agrícola, ramadera, forestal o pesquera.

Aquests empresaris o professionals han de lliurar una còpia d'aquest rebut al proveïdor dels béns o serveis, titular de l'explotació agrícola, forestal, ramadera o pesquera. Les altres disposicions incloses en el ROF relatives a les factures són igualment aplicables, en la mesura que sigui procedent, als rebuts a què es refereix aquest apartat.

D'altra banda, sense perjudici del compliment de la resta d'obligacions que estableix el ROF, els subjectes passius que apliquin el **règim especial dels béns usats, objectes d'art, antiguitats i objectes de col·lecció** han de complir, respecte de les operacions afectades pel règim especial esmentat, les obligacions específiques següents:

- a) Expedir un document que justifiqui cadascuna de les adquisicions efectuades als qui no tinguin la condició d'empresaris o professionals i actuïn com a tals.

Aquest document de compra l'ha de signar el transmissor i ha de contenir les dades i els requisits a què es refereix l'article 6.1 ROF.

b) En tot cas, en les factures que expedixin els subjectes passius revenedors pels lliuraments sotmesos al règim especial, s'ha de fer constar l'esment a què es refereixen els articles 6.1r. o 7.1.i ROF.

c) En les factures que expedixin els subjectes passius revenedors pels lliuraments sotmesos al règim especial no poden consignar separatament la quota de l'IVA repercutida, i aquesta s'ha d'entendre compresa en el preu total de l'operació.

Així mateix, en les operacions a les quals sigui aplicable el **règim especial de les agències de viatges**, els subjectes passius no estan obligats a consignar separatament en la factura que expedixin la quota repercutida, i l'impost s'ha d'entendre, si escau, inclòs en el preu de l'operació. No obstant això, quan aquestes operacions tinguin com a destinataris altres empresaris o professionals que actuïn com a tals i comprenguin exclusivament lliuraments de béns o prestacions de serveis efectuats totalment en l'àmbit especial de l'impost, es pot fer constar en la factura, a sol·licitud de l'interessat i sota la denominació *quotes d'IVA incloses en el preu*, la quantitat resultant de multiplicar el preu total de l'operació per 6 i dividir per 100.

En tot cas, en les factures en què es documentin operacions a les quals sigui aplicable aquest règim especial s'ha de fer constar l'esment a què es refereix l'article 6.1.n o el 7.1.i ROF.

Finalment, els empresaris o professionals que efectuïn lliuraments de béns en què s'hagi de repercutir el **recàrrec d'equivalència** han d'expedir, en tot cas, factures separades per tal de documentar aquests lliuraments, i hi han de consignar el tipus del recàrrec que s'hi hagi aplicat i l'import.

Els comerciants minoristes acollits al règim especial del recàrrec d'equivalència que realitzin simultàniament activitats empresarials o professionals en altres sectors de l'activitat empresarial o professional han de tenir documentades en factures diferents les adquisicions de mercaderies destinades respectivament a les activitats incloses en aquest règim i a la resta d'activitats.

3.3. Remissió i conservació de les factures

Els originals de les factures expedides han de ser **remesos** pels obligats a expedir-les o en el seu nom als destinataris de les operacions que s'hi documenten³⁸.

⁽³⁸⁾Art. 17 ROF.

Quant al **termini per a la remissió de les factures**, segons l'article 18 ROF, s'ha de complir aquesta obligació de remissió en el mateix moment d'expedir-les, o bé quan el destinatari sigui un empresari o professional que actuï com a tal, en el termini d'un mes a partir de la data de l'expedició.

Així mateix, els empresaris o professionals tenen l'**obligació de conservar** factures i altres documents³⁹.

⁽³⁹⁾Art. 19 ROF.

Els empresaris o professionals han de conservar, durant el termini previst en l'LGT⁴⁰ (el termini de prescripció de quatre anys), els documents següents:

⁽⁴⁰⁾Art. 70 LGT.

a) Les factures rebudes.

b) Les còpies o matrisos de les factures expedides de conformitat amb l'article 2.1 i 2 ROF.

- c) Els justificants comptables a què es refereix l'article 97.1.4t. LIVA.
- d) Els rebuts a què es refereix l'article 16.1 ROF, tant l'original d'aquell, per part de l'expedidor, com la còpia, per part del titular de l'explotació.
- e) Els documents a què es refereix l'article 97.1.3r. LIVA, en el cas de les importacions.

Aquesta obligació incumbeix així mateix els empresaris o professionals acollits als règims especials de l'IVA, i els qui, sense tenir la condició d'empresaris o professionals, siguin subjectes passius de l'impost, encara que en aquest cas només afecta els documents que s'esmenten en els paràgrafs *a* i *c*.

L'obligació de conservació de les factures

Els documents s'han de conservar amb el contingut original, ordenadament i en els terminis i amb les condicions que fixa el ROF.

Les obligacions de conservació de les factures les pot complir materialment un tercer, que en tot cas ha d'actuar en nom i per compte de l'empresari o professional o subjecte passiu, el qual és, en tot cas, responsable de complir totes les obligacions que s'estableixen en aquest capítol.

Quan el tercer no estigui establert a la UE (tret que estigui establert a les Canàries, Ceuta o Melilla o en un país amb el qual hi hagi un instrument jurídic relatiu a l'assistència mútua), únicament escau el compliment d'aquesta obligació per mitjà d'un tercer, amb la comunicació prèvia a l'AEAT.

Quant a les **formes de conservació** de les factures, els diferents documents, en paper o format electrònic, s'han de conservar per qualsevol mitjà que permeti garantir a l'obligat a conservar-les l'autenticitat del seu origen, la integritat del seu contingut i la seva llegibilitat en els termes que estableix l'article 8 ROF, i també l'accés a ells per part de l'Administració tributària sense demora, excepte una causa degudament justificada⁴¹.

⁽⁴¹⁾Art. 20.1 ROF.

En relació amb el **lloc de conservació** de les factures, l'empresari o professional o el subjecte passiu obligat a conservar les factures i altres documents pot determinar el lloc de compliment d'aquesta obligació, a condició que posi a disposició de l'òrgan de l'Administració tributària que estigui desenvolupant una actuació dirigida a comprovar la seva situació tributària, davant qualsevol sol·licitud d'aquest òrgan i sense demora injustificada, tota la documentació o informació així conservades⁴².

⁽⁴²⁾Art. 22 ROF.

Quan la conservació s'efectui fora d'Espanya, aquesta obligació únicament es considera vàlidament complerta si es realitza mitjançant l'ús de mitjans electrònics que garanteixin l'accés en línia i la càrrega remota i utilització per part de l'Administració tributària de la documentació o informació així conservades. En cas que els empresaris o professionals o subjectes passius vulguin complir aquesta obligació fora del territori esmentat, han de comunicar amb caràcter previ aquesta circumstància a l'AEAT.

4. La facturació electrònica

La **facturació electrònica** contribueix a una aplicació dels tributs més ràpida i eficaç, al mateix temps que ajuda a disminuir la pressió fiscal indirecta dels obligats tributaris.

La regulació de la facturació electrònica es troba en el ROF, que és la norma que transposa a l'ordenament jurídic espanyol les disposicions de la regulació europea sobre aquest tema.

4.1. Regulació europea de la facturació electrònica

En relació amb la facturació electrònica, cal tenir en compte que la **Directiva 2001/115/CE** del Consell, de 20 de desembre de 2001, modifica la Directiva 77/388/CEE (actualment Directiva 2006/112/CE del Consell, de 28 de novembre de 2006) a fi de simplificar, modernitzar i harmonitzar les condicions imposades a la facturació en relació amb l'IVA.

Justificació de la Directiva 2001/115/CE

El preàmbul de la dita Directiva 2001/115/CE justifica la seva publicació assenyalant que en aquest moment la facturació estava subjecta a normes molt diferents en els diferents estats membres de la UE. Els esments obligatoris en les factures eren tan variades com el seu nombre. D'altra banda, no hi havia un marc jurídic comunitari quant a facturació electrònica i autofacturació, per la qual cosa les legislacions adoptades pels diferents estats de la Comunitat diferien: anaven des de la prohibició total fins a la màxima flexibilitat.

Les disposicions anteriors a la modificació de la Directiva 77/388/CE relatives a l'obligació de facturació, reunides en l'apartat 3 de l'article 22, estaven bastant poc desenvolupades i deixaven als estats membres una gran llibertat d'apreciació. Però aquest apartat es va concebre en una data en què la factura només es podia imaginar en forma de document en paper; la idea de facturació electrònica era, per tant, completament aliena a aquestes disposicions.

A més, les obligacions imposades a la facturació es basaven només en aquest concepte de factura en paper i no eren fàcilment transferibles a una factura electrònica. Era el cas, per exemple, de l'obligació de conservar una còpia dels documents, de difícil interpretació quan es refereix a una factura transmesa en suport electrònic.

Actualment, les disposicions reguladores de la facturació es troben en els **articles 217 a 240 de la Directiva 2006/112/CE**, que recullen bàsicament les modificacions introduïdes per la Directiva 2001/115/CE. També cal tenir en compte les modificacions introduïdes per la Directiva 2010/45/UE del Consell, de 13 de juliol, que ha estat transposada al nostre ordenament jurídic per l'esmentat RD 1619/2012, de 30 de novembre.

Lectura recomanada

J. J. Martos García (2011). "La integridad del contenido y la autenticidad de origen en la transmisión o puesta a disposición de la factura". *Revista Internet, Derecho y Política* (núm. 12).

Modificacions introduïdes per la Directiva 2001/115/CE

La primera de les modificacions introduïdes per la Directiva 2001/115/CE versa sobre l'obligació d'emetre factura. La determinació dels casos en què, a escala comunitària, hi ha l'obligació de facturació no experimenta canvis.

Es preveu expressament que l'obligació de facturació es pugui delegar en un tercer (subcontractació) o en el client (autofacturació). Per tant, el subjecte passiu que efectua l'operació serà a partir d'ara responsable de l'emissió de les factures, però no estarà obligat, en sentit estricte, a emetre-les ell mateix. Pel que fa a l'autofacturació, els estats membres poden imposar altres condicions per a l'expedició de factures. Poden exigir, en particular, que aquestes factures s'expedeixin en nom i per compte del subjecte passiu.

La segona de les modificacions introduïdes per la Directiva 2001/115/CE té per objecte el contingut de les factures. Quant als esments que han de figurar en les factures, és evident que la internacionalització creixent de les economies i el desenvolupament del comerç electrònic fan indispensable una harmonització d'aquests esments. La llista està formada per quinze esments generals.

Així mateix, es preveu la possibilitat que els estats membres disposin que no tots els esments siguin obligatoris en les factures que s'expedeixin quan l'import de la factura sigui petit, o bé quan les pràctiques comercials o administratives del sector d'activitats de què es tracti, o les condicions tècniques d'expedició d'aquestes factures, dificultin el compliment de la totalitat d'aquests esments.

D'altra banda, s'exclou la possibilitat que els estats membres imposin condicions relatives a la signatura de les factures, a excepció de les fixades en relació amb la facturació electrònica.

La tercera de les modificacions introduïdes per la Directiva 2001/115/CE es refereix a la facturació electrònica. S'estableix el principi general segons el qual una factura es pot transmetre en qualsevol suport, ja sigui material o electrònic; en aquest últim cas, a condició que el destinatari n'hagi donat el consentiment. Aquesta acceptació d'aquest principi, que estalvia l'exposició d'una llista de tecnologies o mètodes acceptables, és l'únic procediment que permet construir un marc jurídic neutre des del punt de vista tecnològic i, en conseqüència, durador.

S'imposen unes condicions de fons a la facturació electrònica, amb l'objectiu de garantir la seguretat tècnica del mètode. Són les següents: la garantia de l'autenticitat de l'origen de la factura, de tal manera que el destinatari de la factura estigui segur que aquesta procedeix realment de l'emissor, i la garantia de la integritat del contingut de les factures (el conjunt dels esments, incloent-hi el número de la factura).

Per a complir aquestes dues condicions, es poden utilitzar els mitjans següents: d'una banda, la signatura electrònica avançada, segons el que disposa l'article 2.2 de la Directiva 1999/93/CE del Parlament Europeu i el Consell, de 13 de desembre de 1999, per la qual s'estableix un marc comunitari per a la signatura electrònica. Segons el dit article 2.2 d'aquesta Directiva, una signatura electrònica avançada és la que satisfà les exigències següents: estar vinculada al signatari de manera única, permetre la identificació del signatari, haver estat creada utilitzant mitjans que el signant pot mantenir sota el seu exclusiu control i estar vinculada a les dades a què es refereix, de manera que qualsevol canvi ulterior d'aquestes sigui detectable.

D'altra banda, l'intercanvi electrònic de dades (EDI), tal com es defineix en l'article 2 de la Recomanació 1994/820/CE de la Comissió, de 19 d'octubre de 1994, quan l'acord relatiu a aquest intercanvi prevegi la utilització de procediments que garanteixin l'autenticitat de l'origen i la integritat de les dades.

I, finalment, altres mètodes de transmissió per via electrònica, a reserva de la seva acceptació per l'estat o els estats membres de què es tracti.

Finalment, s'estableix que, en el cas de lots que incloguin diverses factures transmeses simultàniament per mitjans electrònics al mateix destinatari, els detalls comuns a les diferents factures es poden esmentar una sola vegada, en la mesura que es tingui accés per a cada factura a la totalitat de la informació.

La quarta de les modificacions introduïdes per la Directiva 2001/115/CE s'ocupa de l'emmagatzematge de les factures. El concepte d'obligació de conservació d'un duplicat se substitueix per una obligació més general d'emmagatzematge de les factures emeses i rebudes, amb la finalitat d'adaptar aquesta obligació al desenvolupament de la facturació electrònica. Així, s'estableix que tot subjecte passiu ha de vetllar perquè es conservin cò-

pies de les factures emeses per ell mateix, pel seu client o, en el seu nom i pel seu compte, per un tercer, i també de les factures que ell rebi.

No obstant això, el temps durant el qual l'emmagatzematge és obligatori només el poden fixar els mateixos estats membres, ja que depèn de procediments purament nacionals quant a dret de control. Quan la factura es transmet per mitjans electrònics, els estats poden exigir que es conservin així mateix les dades que garanteixin l'autenticitat de l'origen i la integritat del contingut de cada factura.

L'última de les modificacions introduïdes per la Directiva 2001/115/CE estableix una definició de la transmissió i de l'emmagatzematge electrònic de les factures. A aquests efectes, s'entén per transmissió i emmagatzematge d'una factura per mitjans electrònics els efectuats mitjançant equips electrònics de tractament (incloent-hi la compressió numèrica) i emmagatzematge de dades, i utilitzant el telèfon, la ràdio, els mitjans òptics o altres mitjans electromagnètics.

Finalment, com ja s'ha comentat, la **Directiva 2010/45/UE** introdueix algunes modificacions en les normes de facturació, que han estat incorporades a l'ordenament espanyol, a partir de l'1 de gener de 2013, mitjançant l'RD 1619/2012, de 30 de novembre, pel qual s'aprova el Reglament pel qual es regulen les obligacions de facturació.

Modificacions introduïdes per la Directiva 2010/45/UE

Les principals modificacions introduïdes per la Directiva 2010/45/UE són les següents:

En primer lloc, s'ha d'indicar clarament quines són les normes de facturació de l'estat membre que s'hi apliquen.

En segon lloc, s'imposa un termini harmonitzat per a l'expedició de les factures corresponents a determinades lliuraments o prestacions transfrontereres.

En tercer lloc, es modifiquen determinats requisits relatius a la informació que ha de figurar en les factures, a fi de fer possible un millor control de l'impost, tractar de manera més uniforme els lliuraments o les prestacions transfrontereres i les d'àmbit nacional i contribuir a promoure la facturació electrònica.

En quart lloc, es revisen els requisits en matèria de facturació electrònica amb la finalitat de suprimir les càrregues i els obstacles existents, aplicant el mateix tracte a la facturació en paper i a la facturació electrònica, sense augmentar la càrrega administrativa sobre la facturació en paper.

Quant a això, cal assenyalar que encara hi ha una notable diferència entre totes dues modalitats de facturació, atès que, per poder expedir factures electrònicament, la Directiva 2010/45/UE segueix establint l'acceptació necessària per part del destinatari. No obstant això, l'acceptació per part del destinatari de l'emissió de la factura electrònica amb prou feines aporta valor a l'efecte del control administratiu, per la qual cosa, segons el nostre parer, hauria de ser eliminada en un futur proper, quan el nivell d'incorporació de les TIC entre empreses i particulars sigui més gran que l'actual.

En cinquè lloc, pel que fa a les competències de les autoritats fiscals, les competències de control i els drets i les obligacions dels subjectes passius s'han d'aplicar en condicions d'igualtat al subjecte passiu, independentment que expedeixi les seves factures en paper o per via electrònica.

En sisè lloc, s'estableix que les factures han de reflectir lliuraments o prestacions reals i se n'ha de garantir, per tant, l'autenticitat, integritat i llegibilitat, i, a aquests efectes, els controls de gestió es poden utilitzar per a establir pistes d'auditoria fiables entre les factures i els lliuraments o prestacions, a fi de garantir que cada factura (ja sigui en paper o en format electrònic) compleix aquests requisits.

En setè lloc, es disposa que l'autenticitat i la integritat de les factures electròniques es poden garantir mitjançant la utilització de l'intercanvi electrònic de dades (EDI) o els sistemes avançats de signatura electrònica, però, atès que hi ha altres tecnologies, no es pot exigir als subjectes passius la utilització d'una tecnologia específica de facturació electrònica. Per tant, la Directiva 2010/45/UE aproxima el tractament entre la factura en paper i en format electrònic, ja que no exigeix en cap dels dos formats la utilització

d'una signatura. Elimina aquesta exigència per a la factura electrònica i potencia així la reducció de costos de gestió per a les empreses.

I, en últim lloc, s'aclearix que quan un subjecte passiu conserva en línia factures que hagi expedit o rebut, a més de l'estat membre d'establiment del subjecte passiu, l'estat membre en què s'ha d'abonar l'impost ha de tenir dret d'accés a aquestes factures a efectes de control.

4.2. Les factures electròniques en l'ordenament espanyol

Les factures expedides per l'empresari o professional, pel seu client o per un tercer, en nom i per compte de l'empresari o professional esmentat, poden ser transmeses per **mitjans electrònics**, sempre que, en aquest últim cas, el destinatari de les factures n'hagi donat el consentiment i els mitjans electrònics utilitzats en la seva transmissió garanteixin l'autenticitat del seu origen i la integritat del seu contingut.

D'altra banda, la LIVA preceptua⁴³ que les factures rebudes, els justificants comptables, les factures expedides i les còpies de les altres factures expedides s'han de conservar, fins i tot per mitjans electrònics, durant el termini de prescripció de l'impost.

⁽⁴³⁾Art. 165.2 LIVA.

Així mateix, quan el subjecte passiu conservi per mitjans electrònics les factures expedides o rebudes s'ha de garantir a l'Administració tributària tant l'accés en línia a aquestes factures com la seva càrrega remota i utilització. L'obligació anterior és independent del lloc de conservació⁴⁴.

⁽⁴⁴⁾Art. 165.4 LIVA.

Per **factura electrònica** s'ha d'entendre, de conformitat amb el que disposa l'article 1 de la Llei 56/2007, de 28 de desembre, de mesures d'impuls de la societat de la informació, un document electrònic que compleix els requisits legalment i reglamentàriament exigibles a les factures i que, a més, garanteix l'autenticitat del seu origen i la integritat del seu contingut, la qual cosa impedeix el repudi de la factura per part de l'emissor. Al seu torn, de conformitat amb el que disposa l'article 3.5 de la Llei 59/2003, en la redacció que en fa la Llei 56/2007, de 28 de desembre, es considera document electrònic la informació de qualsevol naturalesa en forma electrònica, arxivada en un suport electrònic segons un format determinat i susceptible d'identificació i tractament diferenciat.

Lectura recomanada

A. M. Delgado García (2012). "Los medios electrónicos y las obligaciones formales en el ámbito tributario". *Revista Aranzadi de Derecho y Nuevas Tecnologías* (núm. 28).

Naturalesa de la factura electrònica

La factura electrònica és una factura original i, per tant, no constitueix un document substitutiu de la factura, ja que no es tracta d'un document que no hagi de permetre exercir el dret a la deducció en quota o sobre la base dels seus destinataris, ni som davant un document equivalent a la factura (que, a diferència del document substitutiu, i malgrat que no reuneix els requisits d'una factura, té els seus mateixos efectes). Tampoc no es tracta d'un duplicat de l'original de la factura (com en el cas de l'operació en què concorren diversos destinataris o en el de pèrdua de l'original per qualsevol causa) ni d'una còpia de l'original de la factura.

Segons el preàmbul de l'RD 1619/2012, de 30 de novembre, la nova regulació comunitària en matèria de facturació implica un decidit **impuls a la facturació electrònica**, sota el principi d'un mateix tracte per a la factura en paper i la factura electrònica, com a instrument per a reduir costos i fer més competitives les empreses.

En aquest sentit, s'estableix una nova **definició de factura electrònica**, com la factura que compleix els requisits establerts en el mateix Reglament i ha estat expedida i rebuda en format electrònic.

En tot cas, les factures en paper o electròniques han de reflectir la realitat de les operacions que documenten i correspon als subjectes passius garantir aquesta certitud durant tota la seva vigència, sense que aquesta exigència pugui implicar la imposició de noves càrregues administratives als empresaris o professionals.

D'aquesta manera, el subjecte passiu pot garantir l'autenticitat, integritat i llegibilitat de les factures que expedeixi o conservi mitjançant els **controls de gestió o d'auditoria usuals** de la seva activitat empresarial o professional.

Aquesta igualtat de tracte entre la factura en paper i l'electrònica amplia, per tant, les possibilitats perquè el subjecte passiu pugui expedir factures per via electrònica sense necessitat que aquesta quedi subjecta a l'ús d'una tecnologia determinada.

No obstant això, per a garantir la seguretat jurídica dels subjectes passius que ja utilitzaven l'intercanvi electrònic de dades (EDI) i la **signatura electrònica avançada**, aquest Reglament reconeix expressament que aquestes tecnologies, que **deixen de ser obligatòries**, garanteixen l'autenticitat de l'origen i la integritat del contingut de les factures electròniques.

Els subjectes passius, així mateix, poden continuar comunicant a l'AEAT, amb caràcter previ a la seva utilització, els mitjans que considerin que garanteixen les condicions esmentades, a fi que, si escau, siguin validats per aquesta.

En relació amb els **mitjans d'expedició** de les factures, concretament, l'article 8.1 ROF disposa que "les factures es poden expedir per qualsevol mitjà, en paper o en format electrònic, que permeti garantir a l'obligat a expedir-les l'autenticitat del seu origen, la integritat del seu contingut i la seva llegibilitat, des de la seva data d'expedició i durant tot el període de conservació". L'autenticitat de l'origen de la factura, en paper o electrònica, garanteix la identitat de l'obligat a expedir-la i de l'emissor de la factura. La integritat del contingut de la factura, en paper o electrònica, segons l'article 8.2 ROF, garanteix que aquest no ha estat modificat.

L'autenticitat de l'origen i la integritat del contingut de la factura, en paper o electrònica, es poden garantir per qualsevol mitjà de prova admès en dret, tal com estableix l'article 8.3 ROF. En particular, l'autenticitat de l'origen i la integritat del contingut de la factura es poden garantir mitjançant els controls de gestió usuals de l'activitat empresarial o professional del subjecte passiu. Els controls de gestió esmentats han de permetre crear una **pista d'auditoria fiable** que estableixi la connexió necessària entre la factura i el lliurament de béns o prestació de serveis que aquesta documenta.

Quant al concepte de factura electrònica, l'article 9.1 ROF disposa que "s'entén per factura electrònica aquella factura que s'ajusta al que estableix aquest Reglament i que ha estat expedida i rebuda en format electrònic". L'expedició de la factura electrònica, segons el que aclareix l'article 9.2 ROF, està condicionada al fet que el destinatari n'hagi donat el **consentiment**.

Respecte a l'autenticitat de l'**origen i la integritat del contingut** de la factura electrònica, segons l'article 10.1 ROF, es poden garantir per qualsevol dels mitjans assenyalats en l'article 8 ROF als quals ja s'ha al·ludit.

En particular, l'autenticitat de l'origen i la integritat del contingut de la factura electrònica queden garantides per alguna de les formes següents:

a) Mitjançant una signatura electrònica avançada d'acord amb el que disposa l'article 2.2 de la Directiva 1999/93/CE del Parlament Europeu i del Consell, de 13 de desembre de 1999, per la qual s'estableix un marc comunitari per a la signatura electrònica, basada en un certificat reconegut i creada mitjançant, o bé un dispositiu segur de creació de signatures, d'acord amb el que disposen els apartats 6 i 10 de l'article 2 de la dita Directiva, o bé en un certificat reconegut, d'acord amb el que disposa l'apartat 10 de l'article 2 de la dita Directiva.

b) Mitjançant un intercanvi electrònic de dades (EDI), tal com defineix l'article 2 de l'annex I de la Recomanació 94/820/CE de la Comissió, de 19 d'octubre de 1994, relativa als aspectes jurídics de l'intercanvi electrònic de dades, quan l'acord relatiu a aquest intercanvi prevegi la utilització de procediments que garanteixin l'autenticitat de l'origen i la integritat de les dades.

c) Mitjançant altres mitjans que els interessats hagin comunicat a l'AEAT amb caràcter previ a la seva utilització i hagin estat validats per aquesta.

Finalment, en el cas de lots que incloguin diverses factures electròniques remeses simultàniament al mateix destinatari, segons l'article 10.2 ROF, els detalls comuns a les diferents factures es poden esmentar una sola vegada, sempre que es tingui accés per a cada factura a la totalitat de la informació.

En el cas de **lots** que incloguin diverses factures electròniques remeses simultàniament al mateix destinatari, segons l'article 10.2 ROF, els detalls comuns a les diferents factures es poden esmentar una sola vegada, sempre que es tingui accés per a cada factura a la totalitat de la informació.

Respecte a les **formes de conservació** de les factures, ja s'ha comentat abans que l'article 20.1 ROF estableix que els diferents documents, en paper o format electrònic, s'han de conservar per qualsevol mitjà que permeti garantir a l'obligat conservar-los l'autenticitat del seu origen, la integritat del seu contingut i la seva llegibilitat en els termes que estableix l'article 8 ROF, i també l'accés a ells per part de l'Administració tributària sense demora, excepte una causa degudament justificada.

Doncs bé, en particular, aquesta obligació de conservació es pot complir mitjançant la utilització de mitjans electrònics. A aquests efectes, s'entén per **conservació per mitjans electrònics** la conservació efectuada per mitjà d'equips electrònics de tractament, incloent-hi la compressió numèrica i l'emmagatzematge de dades, utilitzant mitjans òptics o altres mitjans electromagnètics⁴⁵.

⁽⁴⁵⁾Art. 20.2 ROF.

La conservació per mitjans electrònics dels documents s'ha d'efectuar de manera que se n'asseguri la **llegibilitat** en el format original en què s'hagin rebut o remès, i, si escau, la de les dades associades i els mecanismes de verificació de signatura o altres elements autoritzats que garanteixin l'autenticitat del seu origen i la integritat del seu contingut⁴⁶.

⁽⁴⁶⁾Art. 21.1 ROF.

L'Administració tributària pot exigir en qualsevol moment al remissor o receptor dels documents la seva transformació en llenguatge llegible.

Els documents conservats per mitjans electrònics han de ser gestionats i conservats per mitjans que garanteixin un accés en línia a les dades, així com la seva càrrega remota i utilització per part de l'Administració tributària davant qualsevol sol·licitud d'aquesta i sense demora injustificada. S'entén per accés complet el que en permet la visualització, cerca selectiva, còpia o descàrrega en línia i impressió⁴⁷.

⁽⁴⁷⁾Art. 21.1 ROF.

Quan l'obligació de conservació es compleixi mitjançant la utilització de mitjans electrònics, s'ha de garantir a qualsevol òrgan de l'Administració tributària que estigui realitzant una actuació de comprovació de la situació tributària de l'empresari o professional o del subjecte passiu l'**accés en línia als documents conservats**, i també la seva càrrega remota i utilització. El compliment d'aquesta obligació és independent del lloc on es conservin els documents⁴⁸.

⁽⁴⁸⁾Art. 23 ROF.

Exercicis d'autoavaluació

De selecció

1. L'incompliment absolut de l'obligació de portar la comptabilitat o els llibres registre establerts per la normativa tributària...

- a) es considera com a utilització de mitjans fraudulents i implica la qualificació dels tipus infractors dels articles 191 a 193 LGT com a molt greus.
- b) es considera com a utilització de mitjans fraudulents i implica la qualificació dels tipus infractors dels articles 191 a 193 LGT com a greus.
- c) constitueix una infracció tributària greu, segons el que estableix l'article 200 LGT, i la sanció consisteix en una multa pecuniària fixa de 150 euros.

2. Un contribuent de l'IRPF que exerceixi una activitat empresarial en estimació directa simplificada ha de portar i conservar...

- a) el llibre d'inventari, els comptes anuals i el llibre diari.
- b) el llibre registre de vendes i ingressos, el de compres i despeses i el de béns d'inversió.
- c) el llibre registre de vendes i ingressos, el de compres i despeses, el de béns d'inversió i el de provisions de fons i avançaments.

3. Els subjectes passius de l'IVA han de portar, amb caràcter general,...

- a) el llibre registre de factures expedides, el de factures rebudes i el de béns d'inversió.
- b) el llibre registre de factures expedides, el de factures rebudes i el de determinades operacions intracomunitàries.
- c) el llibre registre de factures expedides, el de factures rebudes, el de béns d'inversió i el de determinades operacions intracomunitàries.

4. Les factures rebudes s'han d'anotar en el corresponent llibre registre...

- a) per ordre alfabètic.
- b) per ordre cronològic, segons la data d'expedició de la factura.
- c) per l'ordre en què es rebin, i dins del període de liquidació en què escaigui efectuar-ne la deducció.

5. El compte de pèrdues i guanys...

- a) recull, de manera separada, els ingressos i les despeses de l'exercici, la diferència entre els quals constitueix el resultat.
- b) inclou, separats com cal, els béns i drets, que constitueixen l'actiu de l'empresa, i les obligacions, que formen el passiu, amb especificació dels fons propis.
- c) completa, amplia i comenta la informació recollida en el balanç.

6. L'aplicació dels ajustos fiscals per a determinar la base imposable de l'IS...

- a) implica modificar la comptabilitat de la societat.
- b) no comporta modificar la comptabilitat de la societat, sinó que només tenen efectes fiscals.
- c) no té efectes ni sobre la comptabilitat ni sobre la declaració de l'IS.

7. Les obligacions de facturació...

- a) només afecten els subjectes passius de l'IVA.
- b) només afecten els subjectes passius de l'IS.
- c) no solament afecten els subjectes passius de l'IVA, sinó també determinats contribuents de l'IRPF.

8. Els lliuraments de béns que han de ser objecte d'instal·lació o muntatge abans de la seva posada a disposició...

- a) són supòsits exclosos de l'obligació de facturació.
- b) són supòsits exclosos de l'expedició de factura electrònica.
- c) són supòsits en els quals en tot cas ha d'expedir-se factura.

9. L'Administració tributària, quan ho consideri necessari a efectes de qualsevol actuació dirigida a comprovar la situació tributària de l'empresari o professional o subjecte passiu...

- a) pot exigir una traducció al castellà, o a una altra llengua oficial a Espanya, de les factures expedides en una llengua no oficial.
- b) pot exigir una traducció al castellà de les factures expedides en una llengua no oficial.
- c) pot exigir una traducció a l'anglès de les factures expedides en una llengua no oficial.

10. Amb el nou ROF, la signatura electrònica avançada, en les factures electròniques,...

- a) deixa de ser obligatòria.
- b) es prohibeix.
- c) continua essent obligatòria.

Casos pràctics

11. El senyor Pons és un advocat que exerceix en el seu despatx professional de Barcelona. Determina els seus rendiments professionals en l'IRPF en el règim d'estimació directa simplificada.

Indiqueu al senyor Pons els llibres registre que està obligat a portar i a conservar, tant a efectes de l'IRPF com de l'IVA, comenteu-li'n el contingut fonamental, i esmenteu els preceptes normatius aplicables.

12. La senyora Fuster és propietària d'una llibreria a Tarragona. Determina els seus rendiments empresarials en l'IRPF en el règim d'estimació directa simplificada i està acollida al règim general de l'IVA.

Assessoreu la senyora Fuster en relació amb les obligacions de facturació que l'incumbeixen, comenteu-li el contingut essencial de les factures que ha d'expedir i esmenteu-li els preceptes normatius aplicables.

Solucionari

Exercicis d'autoavaluació

1. a

2. b

3. c

4. c

5. a

6. b

7. c

8. c

9. a

10. a

11. D'acord amb l'article 68.5 RIRPF, els contribuents que exerceixin activitats professionals el rendiment de les quals es determini mitjançant el mètode d'estimació directa, en qualsevol de les seves modalitats, estan obligats a portar els llibres registre següents: llibre registre d'ingressos, llibre registre de despeses, llibre registre de béns d'inversió i llibre registre de provisions de fons i avançaments.

D'altra banda, segons l'article 62.1 RIVA, els empresaris o professionals i altres subjectes passius de l'IVA han de portar, amb caràcter general, els llibres registre següents: el llibre registre de factures expedides, el llibre registre de factures rebudes, el llibre registre de béns d'inversió i el llibre registre de determinades operacions intracomunitàries.

Els llibres registre, inclosos els de caràcter informàtic que, en compliment de les seves obligacions fiscals o comptables, hagin de portar els empresaris o professionals (com, per exemple, les obligacions imposades per l'IRPF), segons l'article 62.3 RIVA, es poden utilitzar a efectes de l'IVA, sempre que s'ajustin als requisits que s'estableixen en el mateix RIVA.

Per tant, el senyor Pons ha de portar i conservar els llibres registre següents: un llibre registre d'ingressos (factures expedides), un llibre registre de despeses (factures rebudes), un llibre registre de béns d'inversió i un llibre registre de provisions de fons i avançaments (si és que rep provisions de fons i avançaments dels seus clients, la qual cosa és força habitual en el cas dels advocats). Atesa l'activitat professional del senyor Pons, no ha de portar el llibre registre de determinades operacions intracomunitàries, segons el que preveu l'article 66.1 RIVA.

Quant al llibre registre d'ingressos (factures expedides), l'article 63.1 RIVA estableix que els empresaris o professionals han de portar i conservar un llibre registre de les factures i els documents substitutius que hagin expedit, en què s'han d'anotar, amb la separació adequada, el total dels documents esmentats. La mateixa obligació incumbeix els qui, sense tenir la condició d'empresaris o professionals a efectes de l'IVA, siguin subjectes passius d'aquest, en relació amb les factures que expedeixen en la seva condició de tals.

D'acord amb el que preveu l'article 63.2 RIVA, és vàlida, no obstant això, la realització d'assentaments o anotacions, per qualsevol procediment idoni, sobre fulls separats, que després s'han de numerar i enquadrar correlativament per tal de formar el llibre esmentat en l'apartat anterior.

En el llibre registre d'ingressos (factures expedides) s'han d'inscriure, d'una en una, les factures o els documents substitutius expedits i s'han de consignar el número i, si escau, la sèrie, la data d'expedició, la data de realització de les operacions, en cas que sigui diferent de l'anterior, el nom i els cognoms, la raó social o denominació completa i el número d'identificació fiscal del destinatari, la base imposable de les operacions i, si escau, el tipus impositiu i la quota tributària (art. 63.3 RIVA).

Respecte al llibre registre de despeses (factures rebudes), l'article 64.1 RIVA disposa que els empresaris o professionals, a efectes de l'IVA, han de numerar correlativament totes les factures, justificants comptables i documents de duanes corresponents als béns adquirits o importats i als serveis rebuts en l'exercici de la seva activitat empresarial o professional. Aquesta numeració es pot fer mitjançant sèries separades, sempre que hi hagi raons objectives que ho

justifiquin. Tots aquests documents s'han d'anotar en el llibre registre de despeses (factures rebudes).

L'article 64.3 RIVA disposa que és vàlida, no obstant això, la realització d'assentaments o anotacions, per qualsevol procediment idoni, sobre fulls separats que, després, s'han de numerar i enquadrar correlativament per tal de formar el llibre que regula aquest article.

En el llibre registre de despeses (factures rebudes), segons l'article 64.4 RIVA, s'han d'anotar, d'una en una, les factures rebudes i, si escau, els documents de duanes i els altres indicats anteriorment. S'hi ha de consignar el seu número de recepció, la data d'expedició, la data de realització de les operacions, en cas que sigui diferent de l'anterior i així consti en el document esmentat, el nom i els cognoms, la raó social o denominació completa i el número d'identificació fiscal de l'obligat a expedir-les, la base imposable i, si escau, el tipus impositiu i la quota tributària.

D'altra banda, en el llibre registre de béns d'inversió, segons el que disposa l'article 65.2 RIVA, s'han de registrar, degudament individualitzats, els béns adquirits pel subjecte passiu qualificats com d'inversió segons el que disposa l'article 108 LIVA. Així mateix, els subjectes passius han de reflectir en aquest llibre registre les dades suficients per a identificar de manera precisa les factures i els documents de duanes corresponents a cadascun dels béns d'inversió assentats, tal com determina l'article 65.3 RIVA.

S'han d'anotar en el llibre registre de béns d'inversió, igualment, per cada bé individualitzat, la data del començament de la seva utilització, la prorrata anual definitiva i la regularització anual, si escau, de les deduccions (art. 65.4 RIVA). D'acord amb l'article 65.6 RIVA, és vàlida la realització d'assentaments o anotacions per qualsevol procediment idoni sobre fulls separats que després s'han de numerar i enquadrar correlativament.

12. Les obligacions de facturació no solament afecten els subjectes passius de l'IVA, sinó també determinats contribuents de l'IRPF. Com estableix l'article 26.1 ROF, els contribuents de l'IRPF que obtinguin rendiments d'activitats econòmiques estan obligats a expedir una factura i una còpia d'aquesta per les operacions que realitzin en l'exercici de la seva activitat en els termes que preveu el ROF, quan determinin aquests rendiments pel mètode d'estimació directa, amb independència del règim a què estiguin acollits a efectes de l'IVA.

A més, en tant que subjecte passiu de l'IVA (que realitza operacions subjectes a aquest impost), d'acord amb l'article 164.1.3r. LIVA, la senyora Fuster està obligada, amb els requisits, límits i condicions que es determinin reglamentàriament, a expedir i a lliurar una factura de totes les seves operacions.

Quant a això, l'article 1 ROF indica que els empresaris o professionals estan obligats a expedir i a lliurar, si escau, una factura o altres justificants per les operacions que realitzin en l'exercici de la seva activitat empresarial o professional, i a conservar una còpia o matriu d'aquells. Igualment, segons el que estableix aquest precepte, estan obligats a conservar les factures o altres justificants rebuts d'altres empresaris o professionals per les operacions de les quals siguin destinataris i que s'efectuïn en exercici de la dita activitat.

Segons el que estableix l'article 2.1 ROF, els empresaris o professionals estan obligats a expedir una factura i una còpia d'aquesta pels lliuraments de béns i prestacions de serveis que realitzin en l'exercici de la seva activitat. L'obligació d'expedir factura, en el cas de la llibreria de la senyora Fuster, es pot complir mitjançant l'expedició d'una factura simplificada i una còpia d'aquesta en qualsevol dels supòsits següents (art. 4 ROF): quan el seu import no excedeixi els 400 euros, IVA inclòs; quan s'hagi d'expedir una factura rectificativa, o bé quan el seu import no excedeixi els 3.000 euros, IVA inclòs, i es tracti d'algun dels supòsits respecte dels quals tradicionalment s'ha autoritzat l'expedició de tiquets en substitució de factures.

Entre aquests supòsits hi ha les vendes al detall, fins i tot les realitzades per fabricants o elaboradors dels productes lliurats. A aquests efectes, tenen la consideració de vendes al detall els lliuraments de béns mobles corporals o semovents en què el destinatari de l'operació no actui com a empresari o professional, sinó com a consumidor final d'aquells. No es consideren vendes al detall les que tinguin per objecte béns que, per les seves característiques objectives, envasat, presentació o estat de conservació, siguin principalment d'utilització empresarial o professional.

D'acord amb el que preveu l'article 7 ROF, sense perjudici de les dades o els requisits que puguin ser obligatoris a altres efectes i de la possibilitat d'incloure-hi qualssevol altres esments, les factures simplifiades i les seves còpies han de contenir les dades o els requisits següents:

a) Número i, si escau, sèrie. La numeració de les factures simplifiades dins de cada sèrie és correlativa. Es poden expedir factures simplifiades mitjançant sèries separades quan hi hagi raons que ho justifiquin i, entre d'altres, en els casos següents: 1) Quan l'obligat a expedir-les disposi de diversos establiments des dels quals efectuï les seves operacions. 2) Quan l'obligat

a expedir-les realitzi operacions de diferent naturalesa. 3) Les expedides pels destinataris de les operacions o per tercers, per a cadascun dels quals hi ha d'haver una sèrie diferent. 4) Les rectificatives.

b) La data de l'expedició.

c) La data en què s'hagin efectuat les operacions que es documenten o en què, si escau, s'hagi rebut el pagament anticipat, sempre que es tracti d'una data diferent de la d'expedició de la factura.

d) Número d'identificació fiscal, i el nom i els cognoms, i la raó o denominació social completa de l'obligat a expedir-les.

e) La identificació del tipus de béns lliurats o de serveis prestats.

f) Tipus impositiu aplicat i, opcionalment, també l'expressió *IVA inclòs*. Així mateix, quan una mateixa factura compregui operacions subjectes a diferents tipus impositius de l'IVA s'hi ha d'especificar separatament, a més, la part de base imposable corresponent a cadascuna de les operacions.

g) Contraprestació total.

h) En cas de factures rectificatives, la referència expressa i inequívoca de la factura rectificada i de les especificacions que es modifiquen.

És important tenir en compte que quan el destinatari de l'operació ho exigeixi (sigui un empresari o professional o un particular), l'expedidor de la factura simplificada ha de fer constar en la factura, a més, el NIF atribuït per l'Administració tributària espanyola o, si escau, per la d'un altre estat membre de la UE, i el domicili del destinatari de les operacions i la quota tributària que, si escau, es repercuteixi, que s'ha de consignar separatament.

Quant al termini per a l'expedició de les factures, s'han d'expedir en el moment que es faci l'operació. No obstant això, quan el destinatari de l'operació sigui un empresari o professional que actuï com a tal, les factures s'han d'expedir abans del dia 16 del mes següent a aquell en què s'hagi produït la meritació de l'IVA corresponent a l'operació esmentada (art. 11 ROF).

Respecte a la moneda en què es poden expedir les factures, els imports que hi figuren es poden expressar en qualsevol moneda, a condició que l'import de l'impost que, si escau, es repercuteixi s'expressi en euros, utilitzant a aquest efecte el tipus de canvi a què es refereix l'article 79.11 LIVA (el tipus de canvi venedor, fixat pel Banc d'Espanya, que estigui vigent en el moment de la meritació), segons el que estableix l'article 12 ROF.

Finalment, en relació amb la llengua en què es poden expedir les factures, es poden expedir en qualsevol llengua. No obstant això, l'Administració tributària, quan ho consideri necessari a efectes de qualsevol actuació dirigida a comprovar la situació tributària de l'empresari o professional o subjecte passiu, pot exigir una traducció al castellà, o a una altra llengua oficial a Espanya, de les factures expedides en una llengua no oficial que corresponguin a operacions efectuades en el territori d'aplicació de l'IVA, i també de les rebudes pels empresaris o professionals o subjectes passius establerts en aquest territori.

