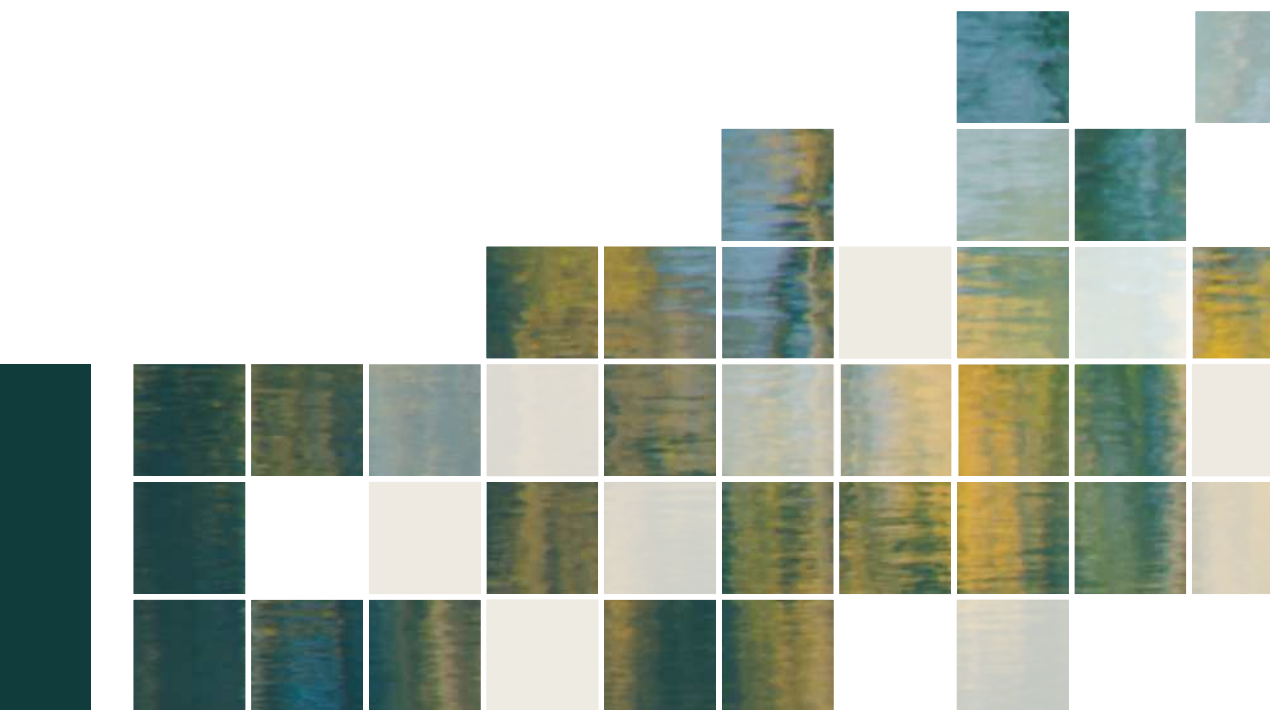


TEMAS

El nuevo régimen de las obligaciones de facturación

Juan Calvo Vérguez



III LA LEY

© Juan Calvo Vérguez, 2026
© ARANZADI LA LEY, S.A.U.

ARANZADI LA LEY, S.A.U.

C/ Collado Mediano, 9
28231 Las Rozas (Madrid)
www.aranzadilaley.es

Atención al cliente: <https://areacliente.aranzadilaley.es/publicaciones>

Primera edición: abril, 2026

Depósito Legal: M-7176-2026

ISBN versión impresa: 979-13-88078-21-7

ISBN versión electrónica: 979-13-88078-22-4

Diseño, Preimpresión e Impresión: ARANZADI LA LEY, S.A.U.

Printed in Spain

© **ARANZADI LA LEY, S.A.U.** Todos los derechos reservados. A los efectos del art. 32 del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba la Ley de Propiedad Intelectual, ARANZADI LA LEY, S.A.U., se opone expresamente a cualquier utilización del contenido de esta publicación sin su expresa autorización, lo cual incluye especialmente cualquier reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación, transmisión, envío, reutilización, publicación, tratamiento o cualquier otra utilización total o parcial en cualquier modo, medio o formato de esta publicación.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la Ley. Diríjase a **Cedro** (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

El editor y los autores no asumirán ningún tipo de responsabilidad que pueda derivarse frente a terceros como consecuencia de la utilización total o parcial de cualquier modo y en cualquier medio o formato de esta publicación (reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación pública, transformación, publicación, reutilización, etc.) que no haya sido expresa y previamente autorizada.

El editor y los autores no aceptarán responsabilidades por las posibles consecuencias ocasionadas a las personas naturales o jurídicas que actúen o dejen de actuar como resultado de alguna información contenida en esta publicación.

ARANZADI LA LEY no será responsable de las opiniones vertidas por los autores de los contenidos, así como en foros, chats, o cualesquiera otras herramientas de participación. Igualmente, ARANZADI LA LEY se exime de las posibles vulneraciones de derechos de propiedad intelectual y que sean imputables a dichos autores.

ARANZADI LA LEY queda eximida de cualquier responsabilidad por los daños y perjuicios de toda naturaleza que puedan deberse a la falta de veracidad, exactitud, exhaustividad y/o actualidad de los contenidos transmitidos, difundidos, almacenados, puestos a disposición o recibidos, obtenidos o a los que se haya accedido a través de sus PRODUCTOS. Ni tampoco por los Contenidos prestados u ofertados por terceras personas o entidades. ARANZADI LA LEY se reserva el derecho de eliminación de aquellos contenidos que resulten inveraces, inexactos y contrarios a la ley, la moral, el orden público y las buenas costumbres.

Nota de la Editorial: El texto de las resoluciones judiciales contenido en las publicaciones y productos de **ARANZADI LA LEY, S.A.U.**, es suministrado por el Centro de Documentación Judicial del Consejo General del Poder Judicial (Cendoj), excepto aquellas que puntualmente nos han sido proporcionadas por parte de los gabinetes de comunicación de los órganos judiciales colegiados. El Cendoj es el único organismo legalmente facultado para la recopilación de dichas resoluciones. El tratamiento de los datos de carácter personal contenidos en dichas resoluciones es realizado directamente por el citado organismo, desde julio de 2003, con sus propios criterios en cumplimiento de la normativa vigente sobre el particular, siendo por tanto de su exclusiva responsabilidad cualquier error o incidencia en esta materia.

ÍNDICE SISTEMÁTICO

ABREVIATURAS	13
---------------------------	-----------

I

LA IMPLANTACIÓN DE LA FACTURA ELECTRÓNICA Y DEL REGISTRO CONTABLE DE FACTURAS EN EL ÁMBITO DEL SECTOR PÚBLICO	15
--	-----------

1. CONSIDERACIONES GENERALES	17
2. ESTRUCTURA Y CONTENIDO DE LA LEY 25/2013, DE 27 DE DICIEMBRE	19
3. PRINCIPALES CUESTIONES DERIVADAS DE LA APLICACIÓN DE LA LEY 25/2013	41
4. LA APROBACIÓN DE LA LEY ORGÁNICA 6/2015, DE 12 DE JUNIO, Y DE LA ORDEN HAP/1650/2015, DE 31 DE JULIO.....	53
5. RECAPITULACIÓN.....	62
6. ALCANCE DE LA REGULACIÓN INTRODUCIDA EN LA NUEVA LEY DE CREACIÓN Y CRECIMIENTO DE EMPRESAS. LA PROYECCIÓN DE SU DESARROLLO REGLAMENTARIO.....	64

II

LA DIRECTIVA 2010/45/UE, DE 13 DE JULIO DE 2010, SEGUNDA DIRECTIVA EN MATERIA DE FACTURACIÓN	81
---	-----------

1. CONSIDERACIONES GENERALES	83
2. ESPECIAL REFERENCIA A LA FACTURA SIMPLIFICADA.....	91
3. ALCANCE DE LA REGULACIÓN ESTABLECIDA EN EL ÁMBITO DE LA FACTURACIÓN ELECTRÓNICA	94
4. MODIFICACIONES NORMATIVAS POSTERIORES A NIVEL COMUNITARIO. ESPECIAL REFERENCIA A LA REGULACIÓN INCORPORADA AL PAQUETE NORMATIVO «EL IVA EN LA ERA DIGITAL»	102

III

ANÁLISIS DE LA REFORMA INTRODUCIDA EN NUESTRO ORDENAMIENTO POR EL REAL DECRETO 1789/2010, DE 30 DE DICIEMBRE.....	115
--	------------

IV

EL REAL DECRETO 1619/2012, DE 30 DE NOVIEMBRE, POR EL QUE SE APRUEBA EL REGLAMENTO POR EL QUE SE REGULAN LAS OBLIGACIONES DE FACTURACIÓN.....	119
1. INTRODUCCIÓN	121
2. REQUISITOS DE LAS FACTURAS SIMPLIFICADAS SUSTITUTIVAS DE LOS TIQUES.....	133
3. ALCANCE DE LA OBLIGACIÓN DE EXPEDIR FACTURA POR EL DESTINATARIO O POR UN TERCERO.....	144
4. REQUISITOS QUE HAN DE CONTENER LAS FACTURAS.....	145
5. FACTURAS RECAPITULATIVAS, DUPLICADOS DE FACTURA Y FACTURAS RECTIFICATIVAS.....	162
6. PRINCIPALES CUESTIONES SUSCITADAS EN MATERIA DE FACTURACIÓN ELECTRÓNICA	171
7. PECULIARIDADES DEL SISTEMA DE FACTURACIÓN RELATIVAS A DISTINTOS ÁMBITOS TRIBUTARIOS	174

V

EL INFORME DE LA DGT DE 16 DE ENERO DE 2013 Y SU PROYECCIÓN SOBRE EL SISTEMA DE FACTURACIÓN ELECTRÓNICA	179
--	------------

VI

ALCANCE DE LAS REFORMAS OPERADAS POR LOS REALES DECRETOS 1075/2017, DE 29 DE DICIEMBRE, Y 1512/2018, DE 28 DE DICIEMBRE	185
--	------------

VII

LA TRASCENDENCIA DE LA INTRODUCCIÓN DEL SII A TRAVÉS DE LA APROBACIÓN DE LOS REALES DECRETOS 596/2016, DE 2 DE DICIEMBRE, 529/2017, DE 26 DE MAYO, Y 1512/2018, DE 28 DE DICIEMBRE.....	203
1. INTRODUCCIÓN	205

2.	LA APROBACIÓN DEL REAL DECRETO 596/2016, DE 2 DE DICIEMBRE, PARA LA MODERNIZACIÓN, MEJORA E IMPULSO DEL USO DE MEDIOS ELECTRÓNICOS EN LA GESTIÓN DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO	218
	A) Análisis del sistema de llevanza de los libros registro en sede electrónica.....	218
	B) Alcance del sistema de suministro electrónico de los registros de facturación de manera individualizada efectuado a través de la sede electrónica de la AEAT	238
3.	RECAPITULACIÓN.....	243

VIII

CONSECUENCIAS ESPECÍFICAS EN EL IVA DERIVADAS DE LA APROBACIÓN DE LOS REALES DECRETOS 529/2017, DE 26 DE MAYO, Y 1512/2018, DE 28 DE DICIEMBRE.....	255
--	------------

IX

ALCANCE DE LAS MODIFICACIONES INTRODUCIDAS EN EL REGLAMENTO DE FACTURACIÓN AL OBJETO DE HACER FRENTE A LOS LLAMADOS SOFTWARES DE DOBLE USO. ALCANCE DEL RÉGIMEN SANCIONADOR DISEÑADO AL EFECTO.....	267
--	------------

1.	LA MODIFICACIÓN INTRODUCIDA EN LA LETRA J) DEL ART. 29.2 DE LA LGT POR LA LEY 11/2021, DE 9 DE JULIO, DE MEDIDAS DE PREVENCIÓN Y LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL ...	269
2.	EL DESARROLLO REGLAMENTARIO ACOMETIDO A TRAVÉS DE LA APROBACIÓN DE LOS REALES DECRETOS 1007/2023, DE 5 DE DICIEMBRE, Y 254/2025, DE 1 DE ABRIL	281
3.	RECAPITULACIÓN.....	305
4.	LA APROBACIÓN DE LA ORDEN HAC/1177/2024, DE 17 DE OCTUBRE, POR LA QUE SE DESARROLLAN LAS ESPECIFICACIONES TÉCNICAS, FUNCIONALES Y DE CONTENIDO REFERIDAS EN EL REAL DECRETO 1007/2023	307

X

PRINCIPALES RASGOS CONFIGURADORES DE LA MODIFICACIÓN INTRODUCIDA POR LA LEY 7/2024, DE 20 DE DICIEMBRE.....	325
--	------------

XI

REFLEXIONES FINALES.....	329
---------------------------------	------------

II

LA DIRECTIVA 2010/45/UE, DE 13 DE JULIO DE 2010, SEGUNDA DIRECTIVA EN MATERIA DE FACTURACIÓN

1. CONSIDERACIONES GENERALES

Como seguramente se recordará con fecha de 28 de enero de 2009 la Comisión presentó una Propuesta de Directiva destinada a modificar la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, en lo que respecta a las normas de facturación, permitiendo a los Estados miembros diferir, hasta el momento del pago del Impuesto, al proveedor de bienes o servicios el nacimiento del derecho a la deducción del citado Impuesto para aquellos sujetos pasivos cuyo volumen de negocios anual no superase un determinado límite, susceptible de ser fijado por los Estados miembros en dos millones de euros, como máximo, y que se beneficiasen, por consiguiente, de un régimen facultativo de conformidad con el cual el IVA que grave sus operaciones únicamente resulte exigible cuando cobren el precio correspondiente.

Con carácter general hasta el 31 de diciembre de 2010 el Consejo de la Unión Europea autorizó a la República de Estonia a diferir, hasta el instante en el que el Impuesto se satisficiera al proveedor de bienes o servicios, el nacimiento del derecho a la deducción del Impuesto para aquellos sujetos pasivos que hiciesen uso de un régimen facultativo en el que, con arreglo a lo dispuesto en el art. 66 letra b) de la citada Directiva, el IVA sobre sus entregas de bienes y prestaciones de servicios pasase a ser exigible en el momento del cobro del precio (régimen denominado de contabilidad de caja). Al objeto de poder acogerse a la aplicación de dicho régimen, los sujetos pasivos habrían de estar registrados como empresarios individuales.

Pues bien, con efectos desde el 1 de enero de 2011 este régimen resultó aplicable a aquellos sujetos pasivos cuyo volumen de negocios anual no fuese superior a un umbral que habría de fijar, en el presente caso, la República de Estonia, y que equivaldría al contravalor en moneda nacional de 200.000 euros, determinado de conformidad con lo establecido en los arts. 399 y 400 de la Directiva 2006/112/CE.

Por lo que respecta a la Directiva 2010/45/UE, de 13 de julio de 2010, segunda Directiva en materia de facturación, a través de la citada Directiva se trató de alcanzar un compromiso entre, de una parte, el deseo de uniformizar las reglas de facturación y eliminar los obstáculos y condiciones existentes a la facturación electrónica; y, de otra, la preocupación de los Estados miembros por mantener, en la medida de lo posible, su ámbito de decisión, asegurando así un apropiado control de la facturación electrónica.

En líneas generales la normativa aprobada facilitó el recurso a la facturación electrónica, llevando a cabo una aproximación de las legislaciones nacionales en materia de facturación, introduciendo avances en relación con la regulación precedente. Ahora bien estos avances no presentaban un alcance definitivo, debiendo esperar al año 2016 para que volviera a abordarse esta cuestión por parte del legislador comunitario, en una futura e hipotética Tercera Directiva en materia de Facturación. Tal y como se afirmaba en su Considerando 4:

«A fin de ayudar a las pequeñas y medianas empresas a las que les resulta difícil abonar el IVA a la autoridad competente antes de haber recibido ellas mismas el pago del adquirente o el destinatario, resulta oportuno ofrecer a los Estados miembros la opción de autorizar que el IVA se declare con arreglo a un régimen de contabilidad de caja que permita al proveedor abonar el IVA a la autoridad competente cuando reciba el pago por una entrega o prestación y que establezca su derecho a deducción cuando realice el pago por una entrega o prestación. Los Estados miembros deben poder implantar, de este modo, un régimen optativo de contabilidad de caja que no incida negativamente en los flujos de caja relativos a sus ingresos por IVA»⁽²⁸⁾.

(28) A tal efecto en el art. 1.7 de dicha Directiva se estableció la adición del art. 167 *bis* a la Directiva del IVA, disponiéndose en dicho precepto que «Los Estados miembros podrán establecer un régimen optativo en virtud del cual el derecho a deducción de los sujetos pasivos cuyo IVA únicamente resulte exigible con arreglo al artículo 66, letra b), se difiera hasta que se abone a su proveedor el IVA correspondiente a los bienes que este le haya entregado o a los servicios que le haya prestado». A este respecto, procede colegir que, de acuerdo al artículo 66 de la Directiva del IVA, «los Estados miembros podrán disponer que el impuesto sea exigible, por lo que se refiere a ciertas operaciones o a ciertas categorías de sujetos pasivos en uno de los momentos siguientes: (...) b) como plazo máximo, en el momento del cobro del precio». En el párrafo tercero del citado precepto (art. 167. *bis* de la Directiva del IVA) se dispuso que «Los Estados miembros informarán al Comité del IVA de las disposiciones legales nacionales adoptadas en virtud del párrafo primero». Y el párrafo segundo del referido precepto se encargó de regular el volumen de negocios necesario para la aplicación del régimen, estableciendo que «Los Estados miembros que apliquen el régimen optativo a que se refiere el párrafo primero establecerán un umbral

Estas modificaciones introducidas por la Directiva 2010/45/UE debían ser objeto de transposición por los Estados miembros con efectos desde el 1 de enero de 2013 lo que, tal y como analizaremos a continuación, se llevó a cabo en nuestro ámbito normativo interno a través del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación. Se trataba, en líneas generales, de un conjunto de modificaciones que no solo se referían al ámbito estricto de la facturación, sino también a otros aspectos del Impuesto tales como el devengo, la base imponible, las deducciones y el tratamiento de determinadas operaciones intracomunitarias. Ahora bien las novedades incorporadas en materia de facturación representaban el objeto fundamental de la Directiva.

Recuérdese a este respecto que la primera Directiva en materia de facturación (Directiva 2001/115/CE) introdujo un conjunto de normas armonizadas en este ámbito, sentando así los criterios básicos para la facturación electrónica exclusivamente a efectos del IVA. Dicha Directiva, cuya transposición a nuestro Derecho interno tuvo lugar con fecha de 1 de enero de 2004, exigía a la Comisión que, a más tardar a 31 de diciembre de 2008, se presentase ante el Consejo un informe relativo a los avances tecnológicos producidos en materia de facturación electrónica, debiendo acompañarse dicho informe, en su caso, de una propuesta de Directiva.

La primera Directiva dictada en materia de facturación concedía numerosas opciones a los Estados miembros, que terminaban menoscabando el objetivo de armonización perseguido, originando así numerosos problemas a los operadores. Se trató, además, de una Directiva muy cauta en materia de facturación electrónica, permitiéndose a los Estados miembros la introducción de numerosos requisitos en dicho ámbito, los cuales se tradujeron

para los sujetos pasivos que se acojan a dicho régimen dentro de su territorio tomando como base el volumen de negocios anual del sujeto pasivo calculado de conformidad con el artículo 288. Este umbral no podrá exceder de 500.000 euros o su equivalente en moneda nacional. Los Estados miembros pueden aumentar este umbral hasta 2.000.000 euros o su equivalente en moneda nacional previa consulta al Comité del IVA. No obstante, no se exigirá que consulten al Comité del IVA a aquellos Estados miembros que, a 31 de diciembre de 2012, aplicaren un umbral superior a 500.000 euros o el equivalente en moneda nacional». Por tanto, se establecía la posibilidad de que se difiriese el derecho a deducir el IVA soportado hasta que se abonase el importe correspondiente al proveedor cuando, a su vez, el IVA resultase exigible en el momento del cobro del precio; es decir, se instauraba la posibilidad de que el IVA se declarase con arreglo a un régimen de contabilidad de caja.

en correlativos obstáculos para los empresarios interesados en recurrir a esta modalidad de facturación. A tal efecto la Comisión no solo adoptó el Informe requerido (el cual tomó la forma de Comunicación de la Comisión al Consejo, hallándose precedido de un estudio sobre las reglas de facturación en el IVA encargado por la Comisión a un consultor externo) sino que, además, elaboró una propuesta de Directiva que tenía como principal finalidad superar las limitaciones indicadas.

Señala el citado art. 219.*bis* de la Directiva al amparo de su actual redacción que se aplicarán, sin perjuicio de lo establecido en los arts. 244 a 248, las siguientes disposiciones. En primer lugar, la facturación queda sujeta a las normas que se apliquen en el Estado miembro en que se considere efectuada la entrega de bienes o la prestación de servicios, conforme a lo dispuesto en el Título V de la Directiva. Ahora bien la facturación estará sujeta a las normas que se apliquen en el Estado miembro en que el proveedor o prestador esté establecido o tenga un establecimiento permanente a partir del cual se efectúa la entrega o la prestación o, en ausencia de tal lugar de establecimiento o Establecimiento Permanente, en el Estado miembro en que el proveedor o prestador tenga su domicilio permanente o su residencia habitual, toda vez que: el proveedor o prestador no esté establecido en el Estado miembro en que se considere efectuada la entrega de los bienes o la prestación de los servicios conforme a lo dispuesto en el citado Título V o bien su establecimiento en ese Estado miembro no intervenga en la entrega de bienes o la prestación de servicios a tenor del art. 192 *bis* y el deudor del IVA sea la persona a la que se entreguen los bienes o se presten los servicios (no obstante, lo dispuesto en primer término será de aplicación en caso de expedición de la factura por el destinatario, caso de la facturación por el destinatario); y que se considere que la entrega de bienes o la prestación de servicios no se efectúa en la Comunidad conforme a lo dispuesto en el Título V.

De este modo, si bien en principio la factura se expediría de acuerdo con la normativa del Estado en el que la operación que se documente haya de entenderse realizada de acuerdo con las reglas de localización de entregas de bienes y prestaciones de servicios, en el supuesto de que el empresario o profesional que realizase la operación no se encontrase establecido en el Estado en el que se localizase la misma y fuese su cliente o destinatario quien tuviese dicha condición de sujeto pasivo deudor del IVA correspondiente, la normativa aplicable sería la del Estado en el que se encontrase establecido el proveedor.

Adviértase por tanto que la Segunda Directiva vino a establecer aquí una regla general y otra particular. Al amparo de la regla general, la facturación se regirá por las normas aplicables en el Estado miembro en el que se localizase la operación a efectos del IVA, debiendo estar, en consecuencia, a las reglas aplicables en relación con el lugar de realización de las entregas de bienes (arts. 31 a 39 de la Directiva), así como a las aplicables en relación con el lugar de realización de las prestaciones de servicios (arts. 43 a 59 *ter* de la Directiva), de cara a determinar cuál es la legislación nacional aplicable. Por lo que respecta a la regla particular, implica que la factura se rija, no por la legislación del Estado miembro en que se realiza la operación, sino por la del Estado miembro de establecimiento del proveedor de los bienes o servicios.

Ello sería así tratándose, en primer lugar, de operaciones transfronterizas en las que el IVA se localiza en el Estado miembro de destino y el sujeto pasivo, por inversión, es el destinatario. Y, en segundo término, de aquellas operaciones que se localizan fuera de la UE. Como es lógico en este segundo supuesto la norma se estaba refiriendo a aquellos casos en los que la operación localizada fuera de la UE es realizada por un empresario establecido en la UE. En cambio, si la operación se realizase por un empresario no establecido en la UE, dicha operación carecería de cualquier conexión con la Unión Europea, resultando en dicho caso la Directiva irrelevante.

Tal y como ha precisado SÁNCHEZ GALLARDO⁽²⁹⁾ con carácter general la obligación de facturación sigue a la localización de las operaciones, siendo el lugar en el que estas deben entenderse realizadas aquel que determine la normativa aplicable a dicha obligación formal. Y únicamente en el supuesto de que la operación se localice en un Estado distinto al del proveedor siendo su destinatario quien adquiera la condición de sujeto pasivo del Impuesto quedará excepcionada la citada regla general, siendo de aplicación en dicho supuesto la norma del Estado del proveedor.

(29) SÁNCHEZ GALLARDO, F. J., «La obligación de facturación en las operaciones internacionales», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 365-366, 2013, pág. 145. Añade a este respecto el citado autor que *«Determinada la normativa conforme a la cual habrá de expedirse la factura que documenta una operación, será únicamente dicha normativa la que determinará el régimen de facturación correspondiente, no existiendo obligación de expedir factura conforme a ninguna otra. De este modo, si respecto a una operación concreta la norma aplicable es la del Estado prestador o proveedor, cabe entender que dicho proveedor no tendrá ninguna obligación documental en el Estado en el que se localice la operación»*.

Ciertamente, siendo otorgado un acuerdo para la expedición de facturas por el destinatario de las operaciones será la normativa del Estado de establecimiento de aquella que resulte aplicable. Y, tratándose de operaciones localizadas fuera de la Comunidad, la normativa aplicable a la expedición de las facturas que documenten dichas operaciones será la normativa del Estado en el que se halle establecido el empresario o profesional que realice aquellas, no pudiendo trasladarse el régimen jurídico aplicable respecto de la expedición de factura a la jurisdicción de destino, siendo esta última no comunitaria. La operación en cuestión habrá de ser documentada necesariamente de acuerdo con la normativa del Estado en el que se encuentre establecido el empresario o profesional que las efectúe.

Por lo que respecta a los supuestos de expedición de factura y opciones para los Estados miembros (arts. 220 y 221 de la Directiva), señala el art. 220 de la Directiva que:

«1. Los sujetos pasivos deberán garantizar la expedición, por ellos mismos, por el adquirente o el destinatario o, en su nombre y por su cuenta, por un tercero, de una factura en los casos siguientes:

1) Para las entregas de bienes y las prestaciones de servicios que efectúen para otros sujetos pasivos o para personas jurídicas que no sean sujetos pasivos.

2) Para las entregas de bienes a que hace referencia el artículo 33.

3) Para las entregas de bienes que efectúen en las condiciones que establece el artículo 138.

4) Para los pagos anticipados efectuados antes de la realización de una de las entregas de bienes a que se refieren los puntos 1 y 2.

5) Para los pagos anticipados efectuados por otros sujetos pasivos o por personas jurídicas que no sean sujetos pasivos antes de la conclusión de las prestaciones de servicios.

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

Por su parte el art. 221 de la Directiva establece que:

«1. Los Estados miembros podrán imponer a los sujetos pasivos la obligación de expedir una factura conforme con las especificaciones requeridas en virtud de los artículos 226 o 226 ter por las entregas de bienes o prestaciones de servicios distintas de las contempladas en el artículo 220, apartado 1.

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

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

Obsérvese por tanto que los supuestos de expedición obligatoria de la factura no variaron, continuando afectando a las siguientes operaciones realizadas entre empresarios o profesionales. En primer lugar, a las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas para otros empresarios o para personas jurídicas, así como pagos anticipados correspondientes a la realización de dichas operaciones⁽³⁰⁾. En segundo término, a las ventas a distancia localizadas en destino, así como pagos anticipados correspondientes a las mismas⁽³¹⁾. Y, por último, a las entregas intracomunitarias de bienes exentas (pero no pagos anticipados correspondientes a esta clase de operaciones).

(30) Como es sabido en el caso de pagos anticipados la factura ha de expedirse en el momento del devengo, esto es, en el instante de la recepción del pago anticipado cuando su destinatario no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal, o bien, en caso de ser el destinatario empresario o profesional, antes del día 16 del mes siguiente a aquel en el que se haya producido el devengo de la operación por pago anticipado. En dicha factura deberá constar la fecha de expedición de la misma. Y cuando la fecha de expedición de la factura sea distinta de la fecha de realización de las operaciones o del pago anticipado, deberá indicarse también dicha fecha. Así pues, tratándose de pagos anticipados deberá indicarse la fecha de expedición de factura y la fecha en que se recibe el pago anticipado, cuando sean distintas. En cambio en la factura emitida por un pago anticipado no es necesario incluir la fecha de la operación futura, sino únicamente la fecha en la que se recibe el pago anticipado, cuando sea distinta de la de emisión de la factura.

(31) En relación con este punto, a pesar de que el estudio externo había recomendado suprimir la obligación de facturación en dichos casos ya que, de una parte, el IVA no resulta deducible para el destinatario y, de otra, las autoridades administrativas disponen de otros medios para poder controlar la realización de este tipo de operaciones (caso de las cuentas bancarias, de los movimientos de existencias, de los documentos de transporte o de

Igualmente se mantuvo la opción para los Estados miembros de exigir factura (ya sea esta «normal» o «simplificada») por otras entregas de bienes o prestaciones de servicios distintas de las anteriores (de manera que un Estado miembro podrá exigir la factura por aquellas operaciones efectuadas por empresarios para personas físicas no empresarios), o bien la opción de dispensar de la obligación de expedir factura a quienes efectúen en su territorio entregas de bienes o prestaciones de servicios, salvo cuando se trate de entregas intracomunitarias, exportaciones u operaciones asimiladas a estas.

En cambio, sí que se introdujeron novedades en el tratamiento de las operaciones financieras y de seguro, estableciéndose en relación con las mismas una regla general de conformidad con la cual los Estados miembros no exigirán factura (ni «normal» ni «simplificada») por la realización de tales operaciones. Ahora bien esta prohibición de exigencia de factura quedó relativizada por el hecho de que se concedía a los Estados miembros la opción de exigir factura respecto de operaciones de seguros y financieras que cumpliesen las siguientes condiciones: que se efectuasen por empresarios establecidos en su territorio; y que se localizasen en su territorio o fuera de la UE.

Respecto del plazo de emisión de las facturas (art. 222 de la Directiva), de conformidad con lo establecido por el citado precepto, tratándose de entregas de bienes realizadas con arreglo a las condiciones especificadas en el art. 138 y para las prestaciones de servicios cuyo destinatario sea deudor del IVA conforme a lo establecido en el art. 196, las facturas se expedirán a más tardar el día 15 del mes siguiente al del devengo. Y, respecto de las demás entregas de bienes o prestaciones de servicios, los Estados miembros podrán imponer a los sujetos pasivos plazos para la expedición de facturas.

De este modo se mantuvo la libertad de los Estados miembros para fijar el plazo de expedición de las facturas que documentan las operaciones interiores u operaciones de exportación. En cambio, tratándose de entregas intracomunitarias exentas así como de prestaciones intracomunitarias de servicios en las que el sujeto pasivo fuese el destinatario de la operación, la Directiva sí que impuso la aplicación de un conjunto de reglas uniformes, exigiendo que la factura hubiera de expedirse, a más tardar, el día 15 del

los extractos bancarios), finalmente, ni la Propuesta ni la Segunda Directiva siguieron esta recomendación, debido probablemente a que las ventas a distancia son particularmente susceptibles de fraude.

mes siguiente al del devengo. Se trata de una serie de operaciones que han de introducirse en la declaración recapitulativa de las operaciones intracomunitarias, tanto por el proveedor como por el destinatario, en el mismo período de declaración, motivo por el cual se imponen un conjunto de normas uniformes en el ámbito de la UE.

En relación con la cuestión relativa al contenido de la factura (arts. 226 y 226.bis de la Directiva del IVA), las modificaciones operadas se redujeron a las siguientes. En primer lugar, se previó que en la factura expedida por un empresario que aplique el régimen de la contabilidad de caja se indique dicha circunstancia. Ciertamente se trató de una mención que resultaba necesaria para que el destinatario de la operación conozca que el IVA correspondiente a la misma deviene exigible cuando se satisface, de manera que hasta ese preciso instante no podrá procederse a la práctica de la deducción. Tratándose de un supuesto de expedición de factura por el destinatario ha de incluirse la mención «facturación por el destinatario». En los casos de inversión del sujeto pasivo, aplicación del régimen especial de las agencias de viajes o del régimen especial de los bienes usados, se suprimió la libertad ofrecida a los empresarios para poder elegir entre las diversas menciones indicativas de dichas circunstancias, introduciéndose además una mención única obligatoria para cada caso.

Así, por ejemplo, en el supuesto de inversión del sujeto pasivo habría de introducirse la mención «inversión del sujeto pasivo». Y, por último, en relación igualmente con los supuestos de inversión del sujeto pasivo se dispuso que el proveedor no incluyese en la factura indicación alguna relativa a la determinación de la base imponible, tipo impositivo y cuota, siendo suficiente en dichos casos con que se indique mediante referencia a la cantidad o al alcance de los bienes o servicios suministrados y su naturaleza el importe sujeto al impuesto de tales bienes o servicios.

2. ESPECIAL REFERENCIA A LA FACTURA SIMPLIFICADA

Analicemos a continuación la cuestión relativa a la facturación simplificada (arts. 220.bis, 226.ter y 238 de la Directiva). Al amparo del régimen previsto en la Segunda Directiva se obliga a los Estados miembros, sin consulta alguna al Comité del IVA, a permitir la expedición de facturas simplificadas cuando el importe de la factura no exceda de 100 euros o cuando se trate de facturas rectificativas. Adicionalmente, tratándose de supuestos de expedición obligatoria de la factura citados en la Directiva, se permite a los

Estados miembros, previa consulta al Comité del IVA, a autorizar la expedición de facturas simplificadas en el caso de importes entre 100 y 400 euros, así como cuando las características del sector o las condiciones técnicas dificulten la expedición de facturas «normales».

Se mantuvo pues la situación anterior a resultas de la cual no puede expedirse la factura simplificada respecto de las entregas intracomunitarias, entregas efectuadas en el marco de las operaciones triangulares y ventas a distancia que tributan en destino. Los datos que habrían de figurar en la factura simplificada continuaron siendo los siguientes: la fecha de expedición; la identidad del empresario, el tipo de bienes o servicios entregados o prestados y la cuota de IVA o los datos que permitan calcularla. Y, como es lógico, las facturas simplificadas habilitan para ejercitar el derecho a deducir el IVA.

Al amparo de lo establecido por el vigente art. 220.*bis* de la Directiva, los Estados miembros autorizarán a los sujetos pasivos a expedir una factura simplificada en cualquiera de los siguientes casos: cuando el importe de la factura no exceda de 100 euros, o su equivalente en moneda nacional; y cuando la factura expedida sea un documento o mensaje asimilado a una factura en virtud de lo previsto en el art. 219.

Añadió además el apartado segundo de dicho precepto que los Estados miembros no autorizarían a los sujetos pasivos a expedir una factura simplificada en aquellos casos en que hubiera de expedirse factura de conformidad con el art. 220, apartado 1, puntos 2 y 3, o bien cuando la entrega de bienes o la prestación de servicios gravada fuese efectuada por un sujeto pasivo que no estuviese establecido en el Estado miembro en el que hubiera de abonarse el IVA o cuyo establecimiento en dicho Estado miembro no interviniese en la entrega de bienes o la prestación de servicios a tenor del art. 192 *bis* y el deudor del impuesto fuese la persona a la que se hubiesen entregado los bienes o prestado los servicios.

Tal y como establece el vigente art. 226.*ter*, por lo que respecta a las facturas simplificadas expedidas con arreglo al art. 220 *bis* y al art. 221, apartados 1 y 2, los Estados miembros exigirán como mínimo los siguientes datos: fecha de expedición de la factura; identificación del sujeto pasivo que realice la entrega de bienes o la prestación de servicios; identificación del tipo de bienes entregados o de servicios prestados; importe del IVA pagadero o los datos que permitan calcularlo; y, en caso de que la factura expedida sea un documento o un mensaje asimilado a una factura de conformidad con el

art. 219, la referencia expresa e inequívoca a dicha factura inicial y una referencia a las especificaciones que se modifiquen. Los Estados miembros no podrán exigir más información sobre las facturas que aquella a la que hacen referencia los arts. 226, 227 y 230.

Prevía consulta del Comité del IVA, y con arreglo a las condiciones que establezcan, los Estados miembros podrían disponer que en las facturas relativas a las entregas de bienes o las prestaciones de servicios efectuadas figuren únicamente la información exigida en el art. 226 *ter* en los siguientes casos: cuando el importe de la factura sea superior a 100 euros e inferior o igual a 40.º euros, o el equivalente en moneda nacional; y cuando las prácticas comerciales o administrativas del sector de actividad de que se trate, o bien las condiciones técnicas de expedición de dichas facturas dificulten particularmente el cumplimiento de la totalidad de las obligaciones previstas en el art. 226⁽³²⁾ o en el art. 230.

(32) En relación con el alcance de este precepto de la Directiva recuerda la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 15 de septiembre de 2016 (As. C-516/14) que el citado precepto de la Directiva 2006/112/CE debe interpretarse en el sentido de que unas facturas en las que solo se hace mención de unos «servicios jurídicos prestados desde [el día indicado] hasta la fecha» no cumplen, *a priori*, los requisitos exigidos en el punto 6 de dicho artículo. Asimismo unas facturas en las que solo se hace mención de unos «servicios jurídicos prestados hasta la fecha» no cumplen tampoco, *a priori*, ni los requisitos exigidos en dicho punto 6 ni los exigidos en el punto 7 del mismo artículo, extremos que, no obstante, deberá verificar el órgano jurisdiccional remitente. Añade además el Tribunal de Justicia de Luxemburgo en la citada Sentencia que el art. 178, letra a), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que se opone a que las autoridades tributarias nacionales puedan negar el derecho a deducir el IVA basándose únicamente en que el sujeto pasivo está en posesión de una factura que incumple los requisitos establecidos en el art. 226, puntos 6 y 7, aunque las referidas autoridades dispongan de toda la información necesaria para verificar el cumplimiento de los requisitos materiales del ejercicio de ese derecho. Como es sabido el citado art. 178 de la Directiva establece que «Para poder ejercer el derecho a la deducción, el sujeto pasivo deberá cumplir las condiciones siguientes: a) para la deducción contemplada en el artículo 168, letra a), por lo que respecta a las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, estar en posesión de una factura expedida conforme a lo dispuesto en el título XI, capítulo 3, secciones 3 a 6 (...) f) cuando esté obligado a pagar el impuesto por ser el destinatario o adquirente por aplicación de los artículos 194 a 197 y del artículo 199, cumplir las formalidades que establezca cada Estado miembro». Por su parte la Sentencia del TJUE de 15 de noviembre de 2017 (Ass. C-374/16 y C-375/16, *Geissel*) tiene declarado que, si bien el art. 226.5 de la Directiva obliga a indicar el nombre completo y la dirección del sujeto pasivo, dicha dirección no tiene que coincidir necesariamente con el lugar donde el proveedor lleva a cabo sus actividades económicas. Y, a resultas de lo anterior, una normativa nacional que supedita la deducción a esa mención obligatoria se opone a los arts. 168.a), 178.a) y 226.5 de la Directiva IVA. Como es sabido, y tal y como tendremos ocasión de analizar

De acuerdo con la redacción otorgada al art. 238 se suprimió el apartado 2 del citado precepto. Y el apartado 3 se sustituyó por el texto siguiente: «3. *La simplificación prevista en el apartado 1 no se aplicará cuando se exija la expedición de factura de conformidad con el artículo 220, apartado 1, puntos 2 y 3, o cuando la entrega de bienes o la prestación de servicios gravada sea efectuada por un sujeto pasivo que no esté establecido en el Estado miembro en el que se adeuda el IVA o cuyo establecimiento en dicho Estado miembro no intervenga en la entrega de bienes o la prestación de servicios a tenor del artículo 192 bis y el deudor del IVA sea la persona a la que se entreguen los bienes o se presten los servicios*».

3. ALCANCE DE LA REGULACIÓN ESTABLECIDA EN EL ÁMBITO DE LA FACTURACIÓN ELECTRÓNICA

En relación con el tratamiento de la facturación electrónica (arts. 232 a 237 de la Directiva del IVA), tal y como señala el art. 233 de la citada Directiva se ha de garantizar la autenticidad del origen, la integridad del contenido y la legibilidad de una factura, ya sea en papel o en formato electrónico⁽³³⁾, desde el momento de su expedición hasta el final del período

con detenimiento, en nuestra normativa interna el art. 6.1.e) del Reglamento de Facturación establece que cuando el obligado a expedir factura disponga de varios lugares fijos de negocio deberá indicar la ubicación de la sede de la actividad o el establecimiento al que se refieran las operaciones cuando esta referencia sea relevante para determinar el régimen de tributación aplicable a esas operaciones. Pues bien, el incumplimiento de esta exigencia no debe impedir la deducción del IVA soportado si quedan acreditados los requisitos materiales.

- (33) A este respecto se ha de tener presente que, de acuerdo con lo declarado por la DGT en su contestación a Consulta de 8 de noviembre de 2018, las facturas expedidas y recibidas en formato electrónico tienen la consideración de factura electrónica aunque hubiera sido emitidas originalmente en papel y posteriormente digitalizada por el proveedor, si bien para ello deberán haberse recibido en formato PDF por correo electrónico. Con carácter general a efectos del cumplimiento de las obligaciones formales en materia de IVA las facturas, bien sean en papel o bien se trate de facturas electrónicas, deben garantizar la autenticidad de su origen, la integridad de su contenido y su legibilidad, desde la fecha de expedición y durante todo el período de conservación. Indudablemente la vigente regulación aplicable en materia de facturación supone un decidido impulso a la facturación electrónica, otorgando a este respecto la Directiva comunitaria el mismo trato a la factura en papel y a la factura electrónica, si bien obligando a que la autenticidad del origen y la integridad del contenido de la factura queden garantizados de modo que se permita crear una pista de auditoría fiable. Pues bien, por lo que respecta a la factura electrónica dicha garantía podrá serlo bien a través de una firma electrónica avanzada o bien mediante un intercambio electrónico de datos u otros medios que los interesados hayan comunicado a la AEAT con carácter previo a su utilización y que hayan sido validados por la misma. En

de conservación de la factura. Cada sujeto pasivo ha de determinar pues el modo de garantizar la autenticidad del origen, la integridad del contenido y la legibilidad de las facturas, pudiendo realizarse mediante controles de gestión que creen una pista de auditoría fiable entre la factura y la entrega de bienes o la prestación de servicios. A este respecto se ha de entender por «autenticidad del origen» la garantía de la identidad del proveedor de los bienes o del prestador de los servicios o del emisor de la factura. Y, por «integridad del contenido», que el contenido requerido con arreglo a lo dispuesto en la presente Directiva no haya sido modificado.

Además de los tipos de control de la gestión anteriormente contemplados, otros ejemplos de tecnologías que garantizan la autenticidad del origen y la integridad del contenido de una factura electrónica son la firma electrónica avanzada en el sentido del art. 2, punto 2, de la Directiva 1999/93/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de diciembre de 1999, por la que se establece un marco comunitario para la firma electrónica basada en un certificado reconocido y creada mediante un dispositivo seguro de creación de firma, en el sentido del art. 2, puntos 6 y 10, de la Directiva 1999/93/CE, y el Intercambio Electrónico de Datos, tal como el mismo se define en el art. 2 del Anexo 1 de la Recomendación 94/820/CE de la Comisión, de 19 de octubre de 1994, relativa a los aspectos jurídicos del intercambio

este sentido, si bien para que una factura pueda ser considerada como factura electrónica debe ser expedida y recibida en formato electrónico, no todas las facturas emitidas en formato electrónico se pueden considerar como «factura electrónica», al exigirse que sean recibidas en formato PDF, con independencia de que no haya sido firmada digitalmente por el emisor. Y, a tal efecto, corresponde siempre tanto al obligado a la expedición de la factura como al destinatario de la misma durante todo el periodo de conservación, determinar el método o sistema que garantice la autenticidad del origen y la integridad del contenido de las facturas, mediante métodos o sistemas que deberán basarse en los controles de gestión adecuados a la naturaleza de la empresa y sus procedimientos habituales y permitan crear una pista de auditoría fiable entre la factura y la entrega de bienes o la prestación de servicios. Debe garantizarse que las facturas documenten operaciones reales y que éstas no han sido modificadas o manipuladas. Con carácter adicional los documentos conservados por medios electrónicos deben ser gestionados y conservados por medios que garanticen un acceso en línea a los datos así como su carga remota y utilización por parte de la Administración tributaria ante cualquier solicitud de esta y sin demora injustificada. Y, en estos casos, ya no existe la obligación de conservar una copia en formato papel de las facturas recibidas electrónicamente, o de las recibidas en papel que hayan sido objeto de digitación para su conservación por medios electrónicos. Así pues una factura expedida y recibida en formato electrónico tendrá la consideración de factura electrónica aunque hubiera sido emitida originalmente en papel y posteriormente digitalizada por el proveedor de la consultante, pero se debe recibir en formato PDF por correo electrónico.

electrónico de datos, si el acuerdo relativo al intercambio contempla el uso de procedimientos que garanticen la autenticidad del origen y la integridad de los datos.

Al amparo de lo dispuesto por el art. 235 de la norma comunitaria, «Los Estados miembros podrán prever condiciones específicas para la expedición de facturas por medios electrónicos por la entrega de bienes o la prestación de servicios en su territorio, desde un país con el cual no exista ningún instrumento jurídico relativo a la asistencia mutua que tengan un alcance similar al previsto por la Directiva 2010/24/UE y por el Reglamento (CE) núm. 1798/2003».

En el caso de lotes que incluyan varias facturas electrónicas transmitidas al mismo destinatario o puestas a su disposición los detalles comunes a las distintas facturas podrán mencionarse una sola vez en la medida en que se tenga acceso para cada factura a la totalidad de la información. Y, de conformidad con lo establecido en el art. 237 de la Directiva, a más tardar el 31 de diciembre de 2016 la Comisión debía de presentar al Parlamento Europeo y al Consejo un informe de evaluación general basado en un estudio económico independiente sobre las repercusiones de las normas de facturación aplicables a partir del 1 de enero de 2013 y, especialmente, sobre el grado en que hubiesen contribuido efectivamente a una disminución de las cargas administrativas para las empresas, acompañado en caso necesario por una propuesta adecuada para modificar las normas pertinentes.

Obsérvese por tanto que lo que pretendió la Segunda Directiva fue igualar el tratamiento de las facturas electrónicas y de las facturas en papel. No obstante, en lugar de hacerlo a través de la vía consistente en la supresión de los requisitos específicos de la facturación electrónica, lo hizo más bien por la vía consistente en extender a las facturas en papel determinados requisitos que, en la primera Directiva de Facturación, únicamente se habían previsto para las facturas electrónicas.

En todo caso cabe aludir a la existencia de un notable avance marcado por la supresión del margen de libertad reconocido a los Estados miembros en este ámbito, en aras de alcanzar una mayor armonización entre las distintas legislaciones nacionales, facilitando la labor de los empresarios que operan en diversos Estados miembros de la UE. Así las cosas, si bien continúan existiendo determinados requisitos, los mismos resultan idénticos para el conjunto de los Estados miembros.

Al hilo de la cuestión relativa a la igualdad de trato de las facturas electrónicas y de las de papel la Sección 5.^a del Capítulo 3 del Título XI (arts. 232 a 237) de la Directiva se refirió a «Facturas electrónicas y facturas en papel». De este modo los artículos contenidos en la Sección citada se refirieron tanto a un tipo de facturas como al otro, a menos que el precepto de que se trate señalase otra cosa. Se alcanzaba así un objetivo de igualdad de trato entre ambos tipos de facturas.

Por su parte el art. 232 de la Directiva mantuvo el requisito relativo a la aceptación por el receptor para la factura electrónica. Se trata de un requisito específico establecido en relación con esta clase de factura, y que no se exige respecto de las facturas en papel. A pesar de que inicialmente la Propuesta de Directiva presentada por la Comisión preveía la supresión de dicha exigencia, los Estados miembros reunidos en el Consejo estimaron oportuno su mantenimiento, posiblemente teniendo en cuenta el interés del destinatario de la factura, que podría carecer de los medios necesarios para recibir una factura por vía electrónica. En todo caso el mantenimiento del citado requisito no afectó al nivel de armonización de dicha materia en el ámbito de la UE, ya que el conjunto de todos los Estados miembros habrán de exigir su cumplimiento en los mismos términos.

El art. 233 de la Directiva exige, tanto para las facturas en papel como para las facturas electrónicas, que se garantice la autenticidad del origen, así como la integridad del contenido y la legibilidad de la factura, lo que constituye una novedad. En este sentido constituyó una novedad aquello que ha de entenderse por «autenticidad del origen» y por «integridad de contenido» de las facturas, ya que dichos conceptos no se habían definido por la Primera Directiva de facturación. No existe en cambio definición en la Segunda Directiva de facturación de lo que ha de entenderse por «legibilidad» de la factura, si bien parece tratarse de un requisito pensado especialmente para las facturas en pape.

Téngase presente que, a menudo, las facturas escritas a mano pueden resultar confusas o difíciles de leer, de manera que la exigencia de «legibilidad» adquiere aquí pleno sentido. En cambio la factura electrónica, generada a través de medios digitales, resulta por lo común plenamente legible, a pesar de lo cual la exigencia de «legibilidad» también tiene aquí sentido, si se entiende en el sentido de que el obligado a conservar la factura ha de disponer del software necesario para leerla.

Dentro de la Segunda Directiva tanto la «autenticidad del origen» como la «integridad del contenido» aparecieron, de forma novedosa, como requisitos comunes a todo tipo de facturas, lo que podría llegar a plantear algún

interrogante en relación con las facturas en papel, suscitándose la cuestión relativa a si dicha exigencia respecto de las facturas en papel supondrá o no nuevas obligaciones para aquellos empresarios que emiten las facturas en papel. Desde de nuestro punto de vista la respuesta a dicha cuestión ha de ser negativa.

Asimismo resultó novedoso el modo en que ha de garantizarse la autenticidad del origen y la integridad del contenido de la factura. Al amparo de la regulación introducida no se citan métodos concretos que hayan de ser utilizados por los empresarios a estos efectos. Lo único que se señala es que la garantía de la autenticidad, la integridad y la legibilidad de las facturas podrá realizarse mediante controles de gestión que creen una pista de auditoría fiable entre la factura y la entrega de bienes o la prestación de servicios. Y, además de estos tipos de control de gestión, podrá garantizarse el cumplimiento de los tres requisitos previstos mediante el empleo de la firma electrónica avanzada basada en un certificado reconocido y creada a través de un dispositivo seguro de creación de firma y mediante el EDI.

Han de ser por tanto los empresarios o profesionales quienes deban de determinar, en última instancia, cuáles son los métodos a través de los cuales deba garantizarse el cumplimiento de los distintos requisitos exigidos, ya que las alternativas ofrecidas al efecto en la nueva normativa lo son simplemente a título ejemplificativo. Con ello se introdujo, desde nuestro punto de vista, una mayor flexibilidad en lo que respecta a los requisitos exigidos para la utilización de la facturación electrónica, con el objetivo de facilitar y, en la medida de lo posible, generalizar su utilización. Y todo ello en el convencimiento de que el recurso a la facturación electrónica determina un ahorro de costes, de manera que su generalización se ha de traducir en una mayor competitividad de las empresas en la UE.

Se mantuvo además la previsión de que por parte de la Comisión se procediese a la presentación futura (a más tardar, el 31 de diciembre de 2016) de un informe y, en su caso, de una propuesta dictada en relación con el funcionamiento de las normas relativas a la facturación electrónica introducidas por dicha Directiva a partir del 1 de enero de 2013. En dicha fecha volvería a tratarse la cuestión relativa a la introducción de un marco definitivo y estable para la facturación electrónica en el ámbito del IVA. Concretamente al amparo de la redacción otorgada al art. 237, a más tardar el 31 de diciembre de 2016, la Comisión presentaría al Parlamento Europeo y al Consejo un informe de evaluación general, basado en un estudio económico independiente, sobre las repercusiones de las normas de facturación aplicables a partir del

1 de enero de 2013 y, especialmente, sobre el grado en que hubiesen contribuido efectivamente a una disminución de las cargas administrativas para las empresas, acompañado en caso necesario por una propuesta adecuada para modificar las normas pertinentes.

Fue objeto de derogación el antiguo art. 231, introduciéndose un nuevo art. 248.bis, ubicado en sede de «obligaciones específicas relativas a la conservación de todas las facturas», y de conformidad con el cual con fines de control (y por lo que atañe a las facturas correspondientes a entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas en su territorio y a las facturas recibidas por sujetos pasivos establecidos en su territorio) los Estados miembros podrán exigir de determinados sujetos pasivos o en determinados casos la traducción a sus lenguas oficiales. No obstante, los Estados miembros no podrán imponer una obligación general de traducción de las facturas⁽³⁴⁾.

Refiriéndonos a la cuestión relativa a la conservación de las facturas en formato electrónico, como es sabido el anterior art. 249 establecía que, cuando un empresario o profesional conservase en línea las facturas expedidas o recibidas en un Estado miembro distinto de aquel en el que estuviese establecido, dicho Estado de establecimiento tendría acceso a las facturas y posibilidad de utilizarlas con fines de control. Pues bien dicho precepto fue objeto de modificación, señalándose a resultas de la nueva redacción otorgada que, cuando las facturas se conserven en línea, no solo el Estado de establecimiento, sino también aquel en el que se haya devengado el IVA, tendrán acceso a las facturas a efectos de control.

Así pues de conformidad con la vigente redacción otorgada al citado precepto con fines de control, cuando un sujeto pasivo conserve por medios electrónicos que garanticen un acceso en línea a los datos las facturas que

(34) Véase a este respecto la Sentencia del TJUE de 21 de junio de 2016 (As. C-15/15), de conformidad con la cual obligar a traducir una factura, so pena de nulidad, constituye una medida de efecto equivalente prohibida por el Derecho de la Unión. A este respecto el art. 35 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa que obliga a las empresas que tengan su centro de explotación en el territorio al que pertenece la entidad que la debe aprobar a redactar todas las menciones que figuren en las facturas relativas a transacciones transfronterizas únicamente en la lengua oficial de dicha entidad so pena de que el juez declare de oficio la nulidad de esas facturas. Y es que una normativa así va más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos que se propone (estimular el uso de la lengua oficial de la región lingüística de que se trata y garantizar la eficacia de los controles a cargo de los servicios competentes en materia de IVA), por lo que no puede considerarse proporcionada.

expida o reciba las autoridades competentes del Estado miembro en el que está establecido y, cuando el IVA deba abonarse en otro Estado miembro, las autoridades competentes de ese otro Estado miembro tendrán derecho a acceder a dichas facturas, a proceder a su carga remota y a utilizarlas.

En resumen, a través de la citada normativa comunitaria se pretendió reducir las cargas administrativas de los sujetos pasivos, así como garantizar la igualdad de trato entre las facturas en papel y las facturas electrónicas, no incrementándose la carga administrativa sobre la facturación en papel⁽³⁵⁾. Con carácter adicional se persiguió facilitar las transacciones económicas contribuyendo a la seguridad jurídica de los agentes económicos en la aplicación de la normativa reguladora de la materia y mejorar el funcionamiento del mercado interior, imponiéndose un plazo armonizado para la expedición de las facturas correspondientes a determinadas entregas o prestaciones transfronterizas. Por último, fueron definidos los requisitos relativos a la información que ha de figurar en las facturas, diferenciándose entre factura ordinaria o completa y factura simplificada. En todo caso las facturas han de reflejar entregas o prestaciones reales garantizándose su autenticidad, integridad y legibilidad.

Por otra parte, de acuerdo con la interpretación que la Comisión Europea viene efectuando de esta normativa comunitaria la garantía de la autenticidad del origen y de la integridad del contenido de las facturas electrónicas no precisa de condiciones o requisitos adicionales respecto de las expedidas en papel, correspondiendo al obligado a su expedición dar prueba de esta autenticidad e integridad. No es necesario, por tanto, contar con ningún tipo de autorización o validación de la administración tributaria en este sentido. La garantía de la autenticidad del origen y de la integridad del contenido de las facturas debe mantenerse además durante todo el período obligatorio de conservación de las mismas con el fin de que las autoridades fiscales puedan acceder a las mismas en casos de verificación, de manera que las medidas de garantía deben mantenerse por los sujetos pasivos durante el período de prescripción del Impuesto.

Tratándose, por ejemplo, de un documento en formato PDF que fuese enviado por correo electrónico, este se ha de estimar que tiene la condición de factura electrónica.

(35) En este sentido, como se ha señalado, fueron objeto de revisión los requisitos actuales sobre el IVA en materia de facturación electrónica con el fin de suprimir las cargas y obstáculos existentes.

Ahora bien en todo caso la emisión de facturas electrónica requiere de la aceptación del destinatario de las mismas. Dicha aceptación no necesariamente tiene que ser explícita, pudiendo ser igualmente tácita. Así, el pago de una factura debe considerarse como el consentimiento y aceptación de la misma⁽³⁶⁾.

Como regla general la normativa de facturación aplicable a una determinada operación es la que resulta exigible en el país donde, de acuerdo con las reglas de localización del hecho imponible en el IVA, tiene lugar la entrega de bienes o la prestación del servicio. No obstante existen excepciones a esta norma general, principalmente en relación con servicios internacionales sujetos a la regla de inversión del sujeto pasivo y en relación con entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas a gravamen fuera del territorio comunitario.

(36) Tal y como recuerda la DGT mediante contestación a Consulta de 6 de noviembre de 2020 el consentimiento informado debe precisar la forma en la que, una vez aceptado, se procederá a recibir la factura electrónica, así como la posibilidad de que el destinatario que haya dado su consentimiento expreso o tácito pueda revocarlo y la forma en que podrá realizarse esa revocación. A tal efecto no será suficiente el que el expedidor conozca o solicite una dirección electrónica del destinatario de la factura, o la mera información al mismo de la posibilidad de acceder y recepcionar su factura a través de un portal o buzón electrónico desde el que con conexión a internet pueda descargar o consultar la factura. Será necesaria además la constancia expresa (por ejemplo, mediante la remisión expresa de la aceptación o, en su caso, de la no aceptación, de la factura electrónica) o bien tácita (por ejemplo, mediante la constatación de que el destinatario ha accedido a la página web o portal electrónico del expedidor en el que se ponen a su disposición las facturas electrónicas y no ha comunicado su rechazo a la recepción de las facturas electrónicas) de que el destinatario ha dado su consentimiento informado a la factura electrónica. Recuerda además la DGT a través de la citada Resolución que una factura expedida y recibida en formato electrónico tendrá la consideración de factura electrónica aunque hubiera sido emitida originalmente en papel y posteriormente digitalizada por la entidad, a diferencia de lo que sucederá con aquellas facturas que, habiendo sido emitidas y expedidas en papel, sean recibidas en este mismo formato, aunque sean posteriormente digitalizadas para su conservación. En todo caso las facturas que hayan sido expedidas por correo electrónico en formato «PDF» por la mercantil, con independencia de que no haya sido firmada digitalmente, tendrá la calificación de factura electrónica al haber sido necesariamente expedida y recibida en formato electrónico. Por otra parte la firma digital, tal y como establece el art. 10 del RD 1619/2012, constituye solamente un medio a través del cual se entienden acreditados la autenticidad del origen y la integridad del contenido de la factura electrónica. La factura electrónica no precisa de condiciones o requisitos adicionales respecto de la expedida en papel.

Como ha señalado a este respecto MATESANZ⁽³⁷⁾ «Se deberá analizar si el servicio en cuestión es un servicio “normal” o por el contrario es un servicio sujeto a reglas especiales de localización del hecho imponible. Por ejemplo, servicios relacionados con bienes inmuebles, servicios de mediación, servicios de carácter cultural, servicios de arrendamiento de medios de transporte o servicios de transporte de viajeros. Todos ellos tienen reglas de localización específicas no siempre fáciles de determinar. También será necesario determinar desde donde se presta el servicio. Es decir, si este se presta desde el país donde se sitúa la sede de actividad de la compañía o desde otro país donde existe un establecimiento permanente del sujeto pasivo».

En definitiva, de acuerdo con la línea de actuación seguida al respecto por la Comisión, tratándose de supuestos de auto facturación es necesario contar con un acuerdo entre las partes, no pudiendo las autoridades fiscales exigir la forma en la que dicho acuerdo se llevará a cabo. Así, por ejemplo, no podrán exigir que el acuerdo sea por escrito, requisito exigido por la normativa de muchos Estados miembros de la UE. Con el fin de buscar una mayor agilidad y reducir la carga burocrática de las empresas, existe total libertad de las partes a este respecto. Asimismo las autoridades fiscales no pueden obligar a traducir todas las facturas que el sujeto pasivo emita al idioma oficial de un determinado Estado, quedando legitimadas para solicitar la traducción de determinados documentos necesarios para verificar la realidad o la correcta tributación de una determinada operación pero nunca de una forma sistemática y generalizada.

4. MODIFICACIONES NORMATIVAS POSTERIORES A NIVEL COMUNITARIO. ESPECIAL REFERENCIA A LA REGULACIÓN INCORPORADA AL PAQUETE NORMATIVO «EL IVA EN LA ERA DIGITAL»

Como es sabido a principios del mes de febrero de 2023 la Comisión Europea presentó, dentro del denominado Paquete «El IVA en la era digital», una Propuesta de Directiva por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a las normas del IVA en la era digital a través de la cual se persigue modernizar las obligaciones de notificación a efectos del IVA a través de la notificación digital y facturación electrónica así como reforzar el papel de las plataformas en la recaudación del IVA y ampliar los siste-

(37) MATESANZ, F., «Cuestiones aclaratorias en materia de facturación», *Blog Legal Today* (<http://www.legaltoday.com/blogs/fiscal/blog-sobre-tributacion-indirecta/cuestiones-aclaratorias-en-materia-de-facturacion#>), consultado el 25 de enero de 2016.

mas existentes de ventanilla única (OSS), de ventanilla única de importación (IOSS) y de inversión del sujeto pasivo⁽³⁸⁾.

La citada Propuesta de Directiva nacía como una respuesta clara ante la actual pérdida de ingresos o déficit recaudatorio que afecta al IVA en el ámbito de la Unión Europea y que procede, no ya solo del fraude y la evasión nacional del IVA, sino también de las quiebras e insolvencias financieras producidas así como de los propios errores de cálculo y administrativos que en ocasiones inciden sobre el ámbito del citado gravamen, caracterizado por la existencia de un mecanismo recaudatorio cada vez más complejo y gravoso para las empresas. Baste indicar a este respecto que las normas del IVA aplicables al comercio transfronterizo, por ejemplo, no se encuentran adaptadas a la actividad empresarial de la era digital, haciéndose necesario utilizar la tecnología a fin de reducir la carga administrativa y los costes conexos existentes para las empresas, combatiendo al mismo tiempo el fraude fiscal.

Tal y como se ha indicado con anterioridad de cara a lograr la consecución de una mayor efectividad esta nueva Propuesta de Directiva perseguía, en primer lugar, modernizar las obligaciones de notificación a efectos del IVA mediante la introducción de requisitos de notificación digital, que han de normalizar la información que deben presentar, en formato electrónico, los sujetos pasivos a las autoridades tributarias sobre cada operación. Al mismo tiempo estos requisitos impondrían el uso de la facturación electrónica para las operaciones transfronterizas. En segundo término, se buscaba abordar los retos de la economía de plataformas actualizando las normas sobre el IVA aplicables a la economía de plataformas para hacer frente a la cuestión de la igualdad de trato, aclarando las normas sobre el lugar de prestación aplicables a estas operaciones y reforzando el papel de las plataformas en la recaudación del IVA cuando facilitan la prestación de servicios de alquiler de alojamientos de corta duración o de transporte de pasajeros.

(38) Al margen de la presente Propuesta de Directiva objeto de nuestro análisis formaban igualmente parte de este Paquete iniciativas denominadas «El IVA en la era digital» una Proposición de Reglamento del Consejo por el que se modificaría el Reglamento (UE) n.º 904/2010 en lo que respecta a las disposiciones de cooperación administrativa en materia de IVA necesarias para la era digital, así como la Propuesta de Reglamento de Ejecución del Consejo por el que se modificaría el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo en lo que respecta a los requisitos de notificación aplicables a determinados regímenes del IVA.

Por último, la presente Propuesta de Directiva perseguía evitar la necesidad de múltiples registros a efectos del IVA en la UE y mejorar el funcionamiento de la herramienta utilizada para declarar y pagar el IVA adeudado por las ventas a distancia de bienes, mediante la introducción del llamado Registro Único a efectos del IVA (SVR). En todo caso, como se ha avanzado, se pretendía mejorar y ampliar los sistemas existentes de ventanilla única, de ventanilla única de importación y de inversión del sujeto pasivo, con el fin de minimizar los casos en los que un sujeto pasivo está obligado a registrarse en otro Estado miembro.

Al margen de lo anterior esta nueva iniciativa sobre el IVA en la era digital también buscaba garantizar la coherencia con la legislación vigente en el ámbito digital, proyectándose sobre la Directiva de la UE relativa a la facturación electrónica en la contratación pública. Concretamente la presente Propuesta de Directiva perseguía en este punto facilitar el uso de una norma europea común sobre facturación electrónica en todos los Estados miembros para promover la interoperabilidad y la convergencia a escala de la UE, de tal forma que se puedan reducir los obstáculos al comercio transfronterizo derivados de la coexistencia de diferentes requisitos legales y normas técnicas nacionales en la facturación electrónica.

Al amparo de todo ello la norma europea sobre facturación electrónica sería el método por defecto para los requisitos de notificación digital sobre el IVA, lo que requería introducir una modificación en el tratamiento dado a las facturas electrónicas. Mientras que, como ya se expuesto, tradicionalmente la Directiva sobre el IVA ha otorgado un tratamiento idéntico a las facturas en papel y a las electrónicas, exigiéndose además que la expedición de facturas electrónicas quede supeditada a la aceptación por parte del destinatario, lo que impedía a los Estados miembros aplicar la facturación electrónica obligatoria que podría haberse utilizado como base para un sistema electrónico de notificación⁽³⁹⁾, la presente Propuesta de Directiva establecía que la facturación electrónica sería el sistema por defecto para la expedición de facturas. Y el uso de facturas en papel solo resultaría posible en aquellas situaciones en las que los Estados miembros

(39) Indudablemente dicha regulación terminaba por ralentizar el desarrollo de las facturas electrónicas, ya que numerosos sujetos pasivos no podían adaptar sus sistemas de facturación para implantar la facturación exclusivamente electrónica, al tener que emitir facturas en papel siempre que el destinatario no aceptara las facturas electrónicas.

autorizasen, siempre que no impida o dificulte la notificación automática de los datos.

Así pues los sujetos pasivos siempre estarían autorizados a emitir facturas electrónicas con arreglo a la norma europea adoptada mediante la Decisión de Ejecución (UE) 2017/1870, de la Comisión, de 16 de octubre de 2017, sobre la publicación de la referencia de la norma europea sobre facturación electrónica y la lista de sus sintaxis de conformidad con la Directiva 2014/55/UE del Parlamento Europeo y del Consejo. Esta expedición y transmisión de facturas electrónicas no podría supeditarse a una autorización o validación previa por parte de las autoridades tributarias del Estado miembro para su envío al destinatario.

La presente Propuesta de Directiva concedía además una medida especial destinada a aplicar la facturación electrónica obligatoria a aquellos Estados miembros en los que se han implantado tales sistemas de autorización. Dichos Estados miembros podrían utilizar estos sistemas únicamente hasta el 1 de enero de 2028, garantizando la convergencia con el sistema de notificación digital de la UE.

Por lo que respecta al plazo para la expedición de facturas por entregas intracomunitarias de bienes y prestaciones intracomunitarias de servicios en las que se aplica la inversión del sujeto pasivo, la presente Propuesta establecía un plazo para la expedición de una factura electrónica que podría ser de hasta cuarenta y cinco días a partir del momento en que se haya producido el devengo del Impuesto. Los datos añadidos al contenido de la factura serían: el identificador de la cuenta bancaria en la que se abonaría el pago de la factura; las fechas acordadas y el importe de cada pago relacionado con una operación concreta; y, en el caso de una factura que modifique la factura inicial, la identificación de dicha factura inicial.

Se ha de destacar por otra parte la introducción en la Propuesta de Directiva inicialmente presentada de un nuevo sistema de notificación digital fundamentado en la lógica de la información en tiempo real. En la medida en que, como es sabido, la notificación se apoya en la expedición de una factura, y al objeto de evitar que se retrase excesivamente la llegada de la información sobre las entregas o prestaciones a la Administración tributaria, se establecía un plazo de dos días a partir del devengo del Impuesto para la expedición de facturas en estos casos. Se pretendía con este nuevo sistema de notificación proporcionar información sobre las operaciones a las Administraciones tributarias prácticamente en tiempo real y fomentar

el uso de facturas electrónicas, desapareciendo la posibilidad de emitir facturas recapitulativas⁽⁴⁰⁾.

Asimismo la adopción de este nuevo sistema de notificación buscaba proporcionar la información necesaria a las Administraciones tributarias, minimizando la carga administrativa para los sujetos pasivos. Y ello en tanto en cuanto el nuevo sistema de notificación propuesto aprovecha la expedición de una factura electrónica para automatizar el proceso de notificación. No obstante se requiere a tal efecto incluir en la factura toda la información exigida por las Administraciones tributarias para la obligación de notificación. Estos requisitos de notificación digital para las operaciones intracomunitarias se aplicarían a las mismas operaciones que ya estaban cubiertas por los estados recapitulativos, a excepción de las existencias de reserva. Por su parte las entregas de bienes y las prestaciones de servicios sujetas al mecanismo de inversión del sujeto pasivo también se incluirían en los estados recapitulativos y, por consiguiente, en los requisitos de notificación digital.

Nos hallamos por tanto ante un nuevo sistema de notificación digital en el que la información debe transmitirse para cada operación individual. El plazo para la transmisión de los datos sería, como se ha indicado, de dos días hábiles a partir de la expedición de la factura, o bien después de la fecha en que hubiera de haberse expedido la factura en caso de que el sujeto pasivo no haya cumplido su obligación de emitir una factura. La transmisión de los datos habría de efectuarse por vía electrónica. Los Estados miembros proporcionarían los medios para dicha transmisión. Y la información podría ser presentada directamente por el sujeto pasivo o por un tercero en su nombre.

(40) Como es sabido estas facturas recapitulativas permiten consignar en una misma factura varias operaciones realizadas dentro de un mismo mes natural siempre y cuando respeten los límites previstos. En particular, siempre que se trate del mismo destinatario, no pudiendo agruparse en una misma factura recapitulativa operaciones efectuadas para distintos destinatarios. Estas facturas deben ser expedidas, como máximo, el último día del mes natural en el que se hayan efectuado las operaciones que se documenten en ellas. Las distintas operaciones realizadas en distintas fechas para un mismo destinatario, siempre que las mismas se hayan efectuado dentro de un mismo mes natural, pueden ser objeto de facturación mediante una sola factura recapitulativa en la que se desglosarán por fechas cada operación realizada a lo largo del mes natural. En su caso, cada operación no puede superar el límite previsto para las facturas simplificadas, si bien se pueden reunir en una sola factura recapitulativa varias operaciones, aunque la suma de todas ellas supere el citado límite.

La transmisión de los datos podría llevarse a cabo con arreglo a la norma europea, debiendo prever los Estados miembros la transmisión de los datos de las facturas electrónicas expedidas en un formato diferente, siempre que también permitan el uso de la norma europea. En cualquier caso los formatos de datos permitidos por los Estados miembros tendrían que garantizar la interoperabilidad con la norma europea.

Por lo que respecta a la información que debe presentarse para cada operación, en líneas generales se trataría de la misma que debía presentarse en los estados recapitulativos, pero detallada para cada operación en lugar de agregada por cliente. Como nuevos campos añadidos para mejorar la detección del fraude destacaban los relativos a; la referencia a la factura anterior en caso de rectificación de facturas; la identificación de la cuenta bancaria en la que se abonará el pago de la factura; y las fechas acordadas para el pago del importe de la operación.

En cambio se eliminaba la posibilidad de que los Estados miembros pudieran solicitar datos adicionales sobre las operaciones intracomunitarias, debido a que es contraria a la deseada armonización en este ámbito. Significa ello por tanto que los contribuyentes siempre presentarían la misma información cuando realicen una operación intracomunitaria, con independencia del Estado miembro en el que tenga lugar la operación.

Finalmente con fecha 11 de marzo de 2025 el Consejo Europeo aprobó el conjunto de normas destinadas a adaptar estas reglas del IVA de la UE a la era digital. Las normas finalmente aprobadas (ya contenidas inicialmente, como hemos visto, en el Paquete normativo relativo al IVA en la era digital) son la Directiva (UE) 2025/516 del Consejo, de 11 de marzo de 2025, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a las normas del IVA para la era digital, el Reglamento (UE) 2025/517 del Consejo, de 11 de marzo de 2025, por el que se modifica el Reglamento (UE) n.º 904/2010 en lo que respecta a las disposiciones de cooperación administrativa en materia de IVA necesarias en la era digital y el Reglamento de Ejecución (UE) 2025/518 del Consejo, de 11 de marzo de 2025, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 en lo que respecta a los requisitos de notificación aplicables a determinados regímenes del IVA.

Por lo que interesa en particular al objeto de nuestro análisis la regulación finalmente aprobada establece un conjunto de normas para el suministro digital de información en la UE con la finalidad de aumentar la recaudación y eliminar la diversificación actual existente en las operaciones transfrontere-

rizas, introduciéndose también la facturación electrónica como el sistema predeterminado para expedir facturas así como un sistema electrónico central (el llamado «VIES central») destinado a intercambiar información sobre el IVA entre los Estados miembros de la Unión. Igualmente se aclaran diversos aspectos relacionados con el proveedor en interfaces electrónicas.

En particular, respecto de la Directiva (UE) 2025/516 finalmente aprobada la necesidad de automatizar el suministro de información tanto para los sujetos pasivos como para las Administraciones tributarias exigirá la documentación electrónica de las operaciones, pudiendo no obstante los Estados miembros autorizar otras facturas para transacciones nacionales. En este sentido se ha de tener presente que, con la finalidad de simplificar la recaudación del IVA y evitar la evasión fiscal, varios Estados miembros han implementado ya la obligación de suministro de información digital y en tiempo real. Las plataformas en cuestión no deben considerarse proveedores y no deben exigir el IVA si los proveedores proporcionan un número de identificación de IVA y declaran que exigirán el IVA adeudado. Asimismo, al objeto de lograr la necesaria coherencia en el tratamiento del alquiler de alojamientos de corta duración, dicho servicio debe considerarse similar al sector hotelero si es continuo, se presta a la misma persona y por un máximo de treinta noches.

La Directiva (UE) 2025/516 clarifica además algunas normas de las Directivas (UE) 2017/2455 y (UE) 2019/1995, modificando el cálculo del umbral de 10.000 euros por año civil. Tras la reforma finalmente aprobada han de incluirse solo en este cálculo las ventas intracomunitarias a distancia de bienes entregados desde el Estado miembro donde esté establecido el sujeto pasivo y excluyendo las ventas a distancia desde existencias en otro Estado miembro. Con carácter adicional se modifica la Directiva 2006/112/CE para aclarar que todas las prestaciones de servicios entre empresas y consumidores dentro de la Unión por parte de sujetos pasivos no establecidos en la Unión están cubiertas por el régimen especial de ventanilla única exterior de la Unión y no solo las prestaciones a destinatarios establecidos en la Unión.

Cabe recordar a este respecto que ya en su día la citada Directiva (UE) 2017/2455 modificó la Directiva 2006/112/CE para reducir los casos de registros múltiples a efectos del IVA, implementándose medidas para apoyar un registro único de IVA en la UE, siendo ampliado el régimen de ventanilla única para incluir más tipos de entregas de bienes e incluyéndose entregas nacionales entre empresas y consumidores por sujetos no establecidos en el Estado miembro de consumo.

Se garantizaba de este modo que las empresas no necesiten registrarse para el IVA en cada Estado miembro donde se realicen dichas entregas, pudiendo además los Estados miembros establecer que el destinatario declare el IVA adeudado mediante el mecanismo de inversión del sujeto pasivo. Por su parte los proveedores habrían de tener derecho a aplicar este mecanismo cuando entreguen bienes o presten servicios a personas identificadas para el IVA en el Estado miembro donde se aplica el Impuesto.

Pues bien en línea con lo anterior la Directiva (UE) 2025/516 mejora el uso y verificación del Número de Identificación de IVA en la ventanilla única de importación, garantizando la exención establecida en la Directiva. Tal y como se ha expuesto los proveedores deberán registrarse a efectos del IVA si no están identificados en el Estado miembro donde se adeuda el Impuesto. Y, si bien la Directiva 2006/112/CE proporciona ya un tratamiento simplificado del IVA para bienes transferidos a través de acuerdos sobre existencias de reserva bajo ciertas condiciones, se hacía necesario eliminar progresivamente estos acuerdos, estableciendo una fecha límite antes de su completa supresión en la citada Directiva.

Por lo que respecta al Reglamento (UE) 2025/517 del Consejo, de 11 de marzo de 2025, al objeto de combatir el fraude del IVA eficazmente introduce un sistema central destinado a compartir información sobre el Impuesto, creándose un sistema electrónico central de intercambio de información sobre el IVA («VIES central») para que los Estados miembros puedan compartir información sobre el IVA. La información de identificación y sobre las transacciones intracomunitarias a efectos del IVA habrá de estar disponible en «VIES central» durante un plazo de diez años, pudiéndose otorgar solo el acceso a esta información a quienes necesiten conocer los datos, con permisos y registros de acceso para proteger la información sensible.

Dicha información solo podrá usarse para controlar la correcta aplicación del IVA y combatir el fraude del Impuesto. Asimismo con el objetivo de mejorar la gestión de riesgos y reducir el uso fraudulento de Números de Identificación del IVA en la ventanilla única de importación se prevé dar acceso a las autoridades aduaneras a la información sobre los operadores registrados en la ventanilla única de importación.

Cabe precisar por otra parte que, en fechas pasadas, fue objeto de aprobación la Directiva (UE) 2025/1539 del Consejo, de 18 de julio de 2025, por la que se modifica nuevamente la Directiva 2006/112/CE con la finalidad de que los proveedores o sujetos pasivos considerados proveedores no

establecidos en la Unión que no utilicen el anteriormente citado régimen IOSS (*Import One Stop Shop*) estén obligados a designar un representante fiscal que asuma todas las obligaciones relacionadas con todas las partidas de importaciones admisibles. Se modifica así, con efectos desde el 14 de agosto de 2025, la regulación contenida en la Directiva del IVA relativa a las normas relativas a los sujetos pasivos que facilitan las ventas a distancia de bienes importados, obligando a los proveedores extracomunitarios no sujetos a IOSS a designar representante fiscal para el cumplimiento del IVA en las importaciones.

Como es sabido el IOSS o régimen de ventanilla única para las importaciones facilita un mayor cumplimiento en materia de IVA en relación con las importaciones, evitando el surgimiento de una distorsión de la competencia en detrimento de las entregas de bienes de la Unión mediante una recaudación menos eficaz de los impuestos sobre las importaciones de partidas de valor reducido procedentes de terceros países a consumidores en la Unión.

Sin embargo a juicio de la Comisión, dado el actual incremento exponencial alcanzado en el sector de las importaciones, se hacía necesario incentivar el recurso al régimen IOSS, de manera que los proveedores o los sujetos pasivos considerados proveedores que no estén registrados en el régimen IOSS pasen a ser deudores del IVA sobre las importaciones y el IVA sobre las ventas a distancia de bienes importados en los Estados miembros de destino final de los bienes, lo que implicaría el registro en cada uno de estos Estados miembros.

Al amparo de lo anterior mediante la aprobación de la presente Directiva se prevé que, de cara a proteger los ingresos fiscales de los Estados miembros, los proveedores o los sujetos pasivos considerados proveedores que no estén establecidos en la Unión y que no utilicen el régimen IOSS queden obligados a designar a un representante fiscal que asuma todas las obligaciones en materia de IVA relacionadas con todas las partidas de importaciones admisibles. No obstante no será de aplicación esta obligación cuando dichos sujetos se hallen establecidos en alguno de los países enumerados en la Decisión de Ejecución (UE) 2021/942 de la Comisión, o bien en un país con el que el Estado miembro de importación haya celebrado un acuerdo de asistencia mutua.

Asimismo para garantizar unas condiciones de competencia equitativas de cara a acometer la recaudación del IVA sobre las ventas a distancia admisibles de bienes importados las condiciones para la designación del re-

presentante fiscal que se aprueben deberán estar en consonancia con las aplicadas para la designación de un intermediario para utilizar el régimen IOSS. Así, determinados proveedores o sujetos pasivos considerados proveedores que no estén establecidos en la Unión se verán obligados a tener un representante fiscal, tanto para el IVA sobre las importaciones como para el IVA sobre las ventas a distancia de bienes importados en cada Estado miembro en el que realicen entregas de bienes. No obstante dado que el Estado miembro de importación y el Estado miembro de destino final de los bienes en el caso de la venta a distancia de los bienes importados será el mismo Estado miembro cuando no se utilice el régimen IOSS, cabrá la posibilidad de que no resulte necesario designar a dos representantes fiscales en dicho Estado miembro particular.

Por otro lado cuando no se utilice el régimen IOSS el Estado miembro de destino final de los bienes (Estado en el que se produce la importación) recaudará directamente el IVA sobre las importaciones de las partidas admisibles. En cambio si se utilizase el régimen IOSS la importación estará exenta del IVA, siendo el proveedor o el sujeto pasivo considerado proveedor quien recaude el Impuesto sobre las ventas a distancia de bienes importados para luego abonarlo a su Estado miembro de identificación, el cual transmitirá el IVA a los Estados miembros de consumo correspondientes.

En definitiva, tras la reforma aprobada los representantes aduaneros indirectos pasan a desempeñar un papel destacado en los procedimientos de importación de partidas. Conforme a las medidas para incentivar la utilización del régimen IOSS introducidas por la nueva Directiva los representantes aduaneros indirectos podrían ser considerados deudores del IVA sobre las importaciones cuando actúen como representantes fiscales del deudor de dicho Impuesto, pudiendo considerarse en consecuencia como deudores solidarios del IVA sobre las importaciones a los representantes aduaneros indirectos que no actúen como representantes fiscales, y pudiendo además los Estados miembros obligar solidariamente a pagar el IVA sobre las importaciones a otros sujetos pasivos como, por ejemplo, los deudores de la deuda aduanera en caso de irregularidades aduaneras.

En aquellos casos en los que el proveedor, el sujeto pasivo considerado proveedor, el representante fiscal o el sujeto pasivo que pueda estar obligado solidariamente a pagar el IVA sobre las importaciones no cumplan las obligaciones en materia del citado Impuesto respecto a los bienes importados, estos bienes no serán despachados a libre práctica. Y, para evitar que sean los adquirentes los que sufran las consecuencias negativas del

incumplimiento por parte de los deudores del IVA sobre las importaciones, los Estados miembros deberán poder permitir que los adquirentes liquiden el IVA sobre las importaciones adeudado por el proveedor o el sujeto pasivo considerado proveedor que no haya cumplido sus obligaciones de registro y liquidación y que sea desconocido para la persona que cumplimente la declaración aduanera en el momento de la importación. Dicha liquidación deberá realizarse sin perjuicio de la posibilidad de que el adquirente reclame al proveedor (o al sujeto pasivo considerado proveedor) el IVA sobre las importaciones.

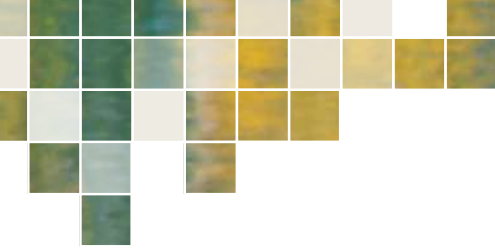
Los Estados miembros adoptarán y publicarán, teniendo como fecha tope el 30 de junio de 2028, las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a lo establecido en la presente Directiva, siendo de aplicación dichas disposiciones a partir del 1 de julio de 2028.

Recapitulando, con efectos a partir del 1 de julio de 2030 la facturación electrónica constituirá el método aplicable por defecto para el comercio transfronterizo de bienes y servicios en el seno de la UE, excluyéndose el envío de facturas en formato PDF por correo electrónico o la emisión de facturas en papel. Como regla general la factura deberá emitirse en un plazo de diez días tras la realización de la operación intracomunitaria, si bien para los supuestos de autofacturación el referido plazo se reduce a la mitad, fijándose a tal efecto un plazo de cinco días.

Con carácter general el conjunto de los Estados miembros podrán decidir imponer los requisitos de facturación electrónica para transacciones interiores sin necesidad de solicitar la aprobación previa por parte de la Comisión. Cabe destacar además la trascendencia que adquiere el reporte electrónico en tiempo real de las transacciones B2B transfronterizas (entregas y adquisiciones intracomunitarias, transferencias de *stock* u operaciones sometidas a la regla de inversión del sujeto pasivo). Respecto de dichas operaciones las facturas deberán reportarse a las autoridades fiscales en el momento en que se emitan o bien en el plazo en el que deberían haberse emitido. Tanto el proveedor como el cliente quedan obligados a reportar la transacción, si bien los Estados miembros podrán eximir al cliente de esta obligación en determinados casos. A tal efecto se proporcionarán los medios electrónicos necesarios para facilitar dicho reporte, no siendo ya necesario que las empresas presenten periódicamente las declaraciones recapitulativas de determinadas operaciones intracomunitarias.

Al margen de lo anterior, como se ha expuesto, se establece la obligación de reportar datos bancarios, lo que permitirá a las autoridades fiscales rastrear los flujos financieros de manera más eficaz. Los Estados miembros podrán exigir que otras transacciones (caso, por ejemplo, de las relativas a operaciones interiores) sean reportadas de forma similar. No obstante se permitirá el uso de los sistemas vigentes de facturación electrónica y de reporte digital ya existentes para las transacciones nacionales, siempre y cuando sean interoperables con el sistema de la UE para transacciones transfronterizas a partir del 1 de enero de 2035. En el resto de casos, con efectos desde 2030 los Estados de la UE habrán de «alinear» sus protocolos respecto del conjunto de las operaciones intracomunitarias, debiendo respetarse el referido plazo de cinco días desde la emisión de la factura para reportar las operaciones en tiempo real. Asimismo, de acuerdo con lo dispuesto por el nuevo art. 271 *ter* de la Directiva, los Estados miembros limitarán el alcance de dicha obligación a determinadas categorías de sujetos pasivos o a determinados tipos de operaciones, así como los datos que deban transmitirse.

En suma, el objetivo último perseguido con la aprobación de la presente regulación no es otro que el de favorecer el desarrollo de una supervisión más eficaz por parte de las autoridades fiscales, reduciéndose el riesgo de fraude y facilitándose el desarrollo de auditorías en tiempo real. Como contrapartida el conjunto de las empresas deberán invertir en la actualización de sus sistemas de facturación y en la capacitación de su personal para adaptarse al cumplimiento de estos nuevos requisitos.



La presente obra analiza el nuevo régimen de las obligaciones de facturación, el cual se halla condicionado, tanto en el ámbito del Sector público como en el relativo al sector privado, por el empleo de la factura electrónica.

Se ofrece al lector un análisis integrado de cuestiones tan relevantes como el tratamiento de la facturación electrónica en el seno del Sector público, la implementación del nuevo Reglamento *Verifactu* (efectuando un análisis detenido de los Reales Decretos 1007/2023 y 254/2025) o la repercusión que el nuevo sistema de facturación electrónica plantea en el seno del IVA, con especial atención al tratamiento de los Libros Registro, del Sistema de Suministro Inmediato de Información o del Régimen de Devolución Mensual.

Asimismo se analizan los últimos criterios recogidos en nuestra doctrina administrativa y jurisprudencial relativos a la aplicación del Reglamento de obligaciones de facturación, dada la elevada litigiosidad que han de afrontar las empresas relativa al tratamiento de las facturas emitidas en el ámbito de las relaciones comerciales con sus clientes.

Todo ello a la luz de reformas normativas tan trascendentes como las implementadas a través del Paquete normativo «El IVA en la era digital» aprobado por la Comisión Europea o de normas de especial relevancia como las Leyes 11/2021, de 9 de julio, de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal, y 7/2024, de 20 de diciembre.

