

**Comunicación 2/2013**  
**Febrero 2013**  
**Área Fiscal**

Muy Sres nuestros:

Mediante nuestra Circular 1/2004 les informamos sobre el Real Decreto 1496/2003 de 28 de noviembre que aprobó el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

Mediante la Comunicación 2/2008 procedimos a actualizar el contenido de la Circular 1/2004 recogiendo las modificaciones que se habían producido en la normativa.

Mediante la Comunicación 4/2011 procedimos a actualizar el contenido de la anterior Comunicación 2/2008, incorporando las nuevas modificaciones legales habidas.

La presente Comunicación actualiza la normativa de obligaciones de facturación dado que el Real Decreto 1496/2003 ha sido derogado, regulándose la nueva normativa mediante el Real Decreto 1619/2012 que aprueba un nuevo Reglamento de facturación (el Reglamento) y cuya vigencia se inicia el uno de enero de 2013, cumpliéndose así con la obligación de transponer al ordenamiento legal español lo dispuesto en la Directiva 2010/45/UE.

### 1.- Apuntes.

- **Se elimina el tique** como documento sustitutivo de la factura.
- **Se introduce la *factura simplificada***, en dos versiones. Una versión con datos más resumidos que no da derecho a la deducción del IVA, y otra versión con mayores datos que sí da derecho a la deducción del IVA. (apartado 5)
- **Se modifican**, como consecuencia de lo anterior, los documentos justificativos del derecho a la deducción del IVA, siendo los que se enumeran a continuación siempre y cuando tengan el contenido regulado en el Reglamento: (i) la factura (apartado 4); (ii) la factura simplificada (apartado 5.3.); (iii) el justificante contable (apartado 6); (iv) el documento de importación liquidado ó autoliquidado, según corresponda; (v) el recibo firmado por el titular de la explotación agrícola/ganadera/pesquera.
- **Se introduce** la no obligación de expedir factura en las operaciones financieras ó de seguros que estén exentas. Con la excepción anterior **se mantiene** la expedición de factura obligatoria siempre que el destinatario de la operación sea un empresario o profesional. **Se mantiene** que en los casos en que el destinatario no es un

empresario/profesional determinadas operaciones están liberadas de la obligación de facturación.

- **Se amplía** la obligación de indicar determinadas menciones en la factura cuando se trate de operaciones exentas, ó facturadas por el destinatario, ó con inversión del sujeto pasivo, ó sujetas al régimen especial de agencias de viajes, ó sujetas al régimen especial de bienes usados. (apartado 4, letras j, k, l, m, n)
- **Se elimina** la obligación de hacer constar en la factura la condición de operaciones triangulares para aquéllas operaciones que sean calificables como tales.
- **Se elimina** la posibilidad regulada en el reglamento derogado de no hacer constar en la factura el domicilio del destinatario de la misma cuando se trate de operaciones realizadas para personas físicas que no actúen como empresarios o profesionales. No obstante, esa eliminación del dato del domicilio sigue siendo posible en las facturas simplificadas no aptas para la deducción del IVA.
- **Se elimina** la posibilidad regulada en el reglamento derogado de no hacer constar en la factura el nombre y NIF del destinatario en las operaciones que no superasen el importe de 100 euros (IVA excluido). No obstante, esa eliminación de datos sigue siendo posible en las facturas simplificadas no aptas para la deducción del IVA.
- **Se modifica** la calificación de la factura electrónica, definiendo como tal la que se remite y recibe en formato electrónico. El formato electrónico utilizado no es relevante. Lo esencial, al igual que en la facturas en papel, es que pueda garantizarse la autenticidad de origen, integridad de contenido y legibilidad. Esas garantías pueden acreditarse por cualquier medio de prueba admitido en Derecho, entre los que están, sin ser los únicos, la utilización de de firmas electrónicas avanzadas y el intercambio de datos electrónicos (EDI). La expedición de la factura electrónica requiere el consentimiento informado del destinatario (apartado 11).
- **Se mantiene** la eliminación de la obligación de emitir una factura (*autofactura*) en las adquisiciones intracomunitarias. Para el ejercicio del derecho de deducción del IVA liquidado por el concepto de adquisición intracomunitaria será requisito tener la factura original expedida por el proveedor que ha realizado la entrega intracomunitaria, y haber consignado la adquisición intracomunitaria en la declaración del IVA.
- **Se mantiene** la eliminación de la obligación de emitir una factura (*autofactura*) en las entregas de bienes y/o prestaciones de servicios en las que el sujeto pasivo sea el destinatario (recordemos que es sujeto pasivo el destinatario si quién realiza la entrega de bienes o la prestación de servicios no está establecido en España. También son sujetos pasivos los destinatarios en las operaciones realizadas por establecidos consistentes en i) entregas de desperdicios y desechos de determinadas industrias; ii) entregas de inmuebles efectuadas como consecuencia de un proceso concursal; iii) entregas de inmuebles en que se haya ejercitado la renuncia a la exención; iv) ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, consecuencia de contratos formalizados directamente entre el promotor y el contratista y que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de edificaciones).

Para el ejercicio del derecho de deducción del IVA liquidado en esos casos, será requisito tener la factura original o justificante contable expedida por el proveedor, y que dicha entrega o prestación esté debidamente consignada en la declaración del IVA.

- **Se mantiene** que las facturas rectificativas deben expedirse mediante serie específica.
- **Se mantiene** que en el caso de que el expedidor o destinatario tenga varios lugares de negocio, en la factura deberá hacerse constar en cuál de esos lugares o con cual de ellos se realiza la operación, pero ello sólo en el caso de que esa determinación sea trascendente para determinar el régimen de tributación en el IVA.
- **Se mantiene** la obligación de hacer constar en la factura además de su fecha de expedición, y sólo en el caso de que no sea la misma, la fecha en que se hayan efectuado las operaciones. Ello supone en los casos de entregas de bienes, hacer constar la fecha en que se produce la entrega de los bienes (si esa fecha es diferente a la de expedición de la factura).
- **Se mantiene** que en los duplicados de las facturas (apartado 13) deberá hacerse constar su condición de *duplicados*, y tendrán la misma eficacia a efectos de deducción del IVA que la factura original.
- **Se modifica** el plazo de expedición de las facturas emitidas a otros empresarios o profesionales. Deberán emitirse antes del día 16 del mes siguiente al del devengo del Impuesto. (*anteriormente el plazo era de 30 días, y como máximo antes del 16 del mes siguiente al período de liquidación*)
- **Se mantiene** que las facturas puedan expedirse por los destinatarios o por terceros, cumpliendo determinados requisitos (apartado 7), que han sido flexibilizados respecto a los que regían anteriormente.
- **Se mantiene** la regulación de la facturación por parte de las Agencias de Viajes de los importes de los billetes de transporte aéreo vendidos actuando en nombre y por cuenta de la línea aérea prestadora del servicio (apartado 16).
- **Se mantiene** la norma de que los gastos y deducciones por operaciones realizadas con entidades financieras se justificarán mediante el documento (extracto ó nota de cargo) expedido por la entidad en el que consten los datos propios de una factura salvo su número y serie.
- **Se mantiene** la operativa de que en el Libro Registro de facturas recibidas se podrá hacer un asiento resumen de las recibidas en una misma fecha siempre y cuando correspondan a un mismo proveedor, el importe conjunto (IVA excluido) no supere los 6.000 euros y el importe unitario de las operaciones incluidas en el resumen no supere los 500 euros.

- **Se mantiene** la operativa de que en el Libro Registro de facturas recibidas deberán también anotarse los *justificantes contables* de las operaciones realizadas por no establecidos en la UE así como las facturas correspondientes a las adquisiciones intracomunitarias anotándose las cuotas tributarias calculadas para las mismas.

## 2.- Obligación de expedir factura.

La expedición de factura (y de copia de la misma) es obligatoria para los empresarios y profesionales en relación a las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen, inclusive cuando las operaciones realizadas estén no sujetas o exentas de IVA, salvo las excepciones que se mencionan en los dos párrafos siguientes.

No hay obligación de expedición de factura, entre otras, en: (i) determinadas operaciones exentas enumeradas por el Reglamento; (ii) operaciones realizadas por empresarios acogidos al régimen del recargo de equivalencia; (iii) operaciones realizadas por empresarios acogidos al régimen simplificado del IVA.

La excepción de expedición de factura indicada en el párrafo anterior no regirá y sí habrá obligación de expedir la misma cuando: (i) el destinatario de la operación sea empresario o profesional; ó (ii) el destinatario de la operación exija la factura para el ejercicio de cualquier derecho de naturaleza tributaria; ó (iii) se trate de entregas intracomunitarias o exportaciones.

Con independencia de que el destinatario de la operación sea ó no sea empresario/profesional no hay obligación de expedición de factura en: (i) las operaciones bancarias y de seguros que estén exentas del Impuesto; (ii) las operaciones realizadas por empresarios acogidos al régimen especial de agricultura/ganadería/pesca.

También deberán expedirse facturas para documentar los pagos recibidos con anterioridad a la entregas de bienes o prestaciones de servicios, salvo en el caso de se trate de pagos anticipados de futuras entregas intracomunitarias (esa obligación deriva del hecho de que los pagos anticipados implican el devengo del IVA, salvo que correspondan a entregas intracomunitarias).

## 3. Normativa de facturación aplicable.

Pese a la mayor armonización resultante de la Directiva 2010/45/UE sigue sin existir una normativa uniforme en la UE que regule las obligaciones de facturación lo cual hace necesario en relación a las operaciones transfronterizas regular cuál es la normativa estatal de facturación aplicable.

A tales efectos se establecen los siguientes criterios en cuanto a la aplicación del Reglamento de facturación español:

- a) Operación localizada en el TAI efectuada por proveedor establecido.

Se aplica el Reglamento (El TAI comprende geográficamente España, excluidas Islas Canarias, Ceuta y Melilla).

- b) Operación localizada en el TAI efectuada por proveedor no establecido  
Se aplica el Reglamento si el sujeto pasivo es el destinatario y éste es el emisor de la factura (facturación por el destinatario).
- c) Operación localizada en la UE, pero fuera del TAI, efectuada por proveedor establecido.  
Se aplica el Reglamento si el sujeto pasivo es el destinatario y no es quién emite la factura (no facturación por el destinatario).
- d) Operación localizada fuera de la UE efectuada por proveedor establecido  
Se aplica el Reglamento.

#### **4.- El contenido de la factura.**

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

**a)** Número y, en su caso, serie. La numeración de las facturas dentro de cada serie será correlativa. Se podrán expedir facturas mediante series separadas cuando existan razones que lo justifiquen y, entre otros supuestos, cuando el obligado a su expedición cuente con varios establecimientos desde los que efectúe sus operaciones ó cuando el obligado a su expedición realice operaciones de distinta naturaleza.

**Será obligatoria, en todo caso, la expedición en series separadas de las facturas siguientes:**

1. Las expedidas por los destinatarios de las operaciones o por terceros en virtud del acuerdo concertado entre las partes al que hacemos referencia en el apartado 7.
2. Las rectificativas.
3. Las que se expidan por los adjudicatarios de bienes en ejecución de procedimientos judiciales o administrativos.

**b)** La fecha de su expedición.

**c)** Nombre y apellidos, razón o denominación social completa, tanto del obligado a expedir factura como del destinatario de las operaciones.

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

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

1. Que se trate de una entrega intracomunitaria exenta.
2. Que se trate de una operación cuyo destinatario sea el sujeto pasivo del Impuesto correspondiente a aquélla.
3. Que se trate de operaciones que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto y el empresario o profesional obligado a la expedición de la factura haya de considerarse establecido en dicho territorio.

**e)** Domicilio, tanto del obligado a expedir factura como del destinatario de las operaciones.

Cuando el obligado a expedir factura o el destinatario de las operaciones disponga de varios lugares fijos de negocio, deberá indicarse la ubicación de la sede de actividad o establecimiento al que se refieran aquéllas en los casos en que dicha referencia sea relevante para la determinación del régimen de tributación correspondiente a las citadas operaciones.

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

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

**h)** La cuota tributaria que, en su caso, se repercuta, que deberá consignarse por separado.

**i)** La fecha en que se hayan efectuado las operaciones que se documentan o en la que, en su caso, se haya recibido el pago anticipado, siempre que se trate de una fecha distinta a la de expedición de la factura.

**j) Mención de “operación exenta”.** En el supuesto de que la operación que se documenta en una factura esté exenta se deberá incluir en ella una referencia a las disposiciones correspondientes de la Directiva 2006/112CE relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, o a los preceptos correspondientes de la Ley del Impuesto o indicación de que la operación está exenta. Lo dispuesto en este apartado se aplicará asimismo cuando se documenten varias operaciones en una única factura y las circunstancias que se han señalado se refieran únicamente a parte de ellas.

**k) Mención de “facturación por el destinatario”.** En el caso de que sea el adquirente o destinatario de la entrega de bienes/prestación de servicios quién expida la factura en lugar del proveedor (amparándose en el apartado 7), la mención “facturación por el destinatario”.

**l) Mención de “inversión del sujeto pasivo”.** En el caso de que el sujeto pasivo del IVA sea el adquirente o destinatario de la operación, la mención “inversión del sujeto pasivo”.

**m) Mención de “régimen especial de agencias de viajes”.** En el caso de aplicación del régimen especial de las agencias de viajes, la mención “régimen especial de las agencias de viajes”.

n) **Mención de “régimen especial de bienes usados”**. En el caso de aplicación del régimen especial de bienes usados, la mención “régimen especial de bienes usados”.

**4.2.** Deberá especificarse por separado la parte de base imponible correspondiente a cada una de las operaciones que se documenten en una misma factura en los siguientes casos:

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

**4.3.** En las entregas intracomunitarias de medios de transporte nuevos se deberán hacer constar en las facturas otras menciones especiales.

## 5.- La factura simplificada y su contenido.

### 5.1. La factura simplificada.

La nueva normativa de facturación elimina el *tique* como documento sustitutivo de la factura, y crea en su sustitución la denominada *factura simplificada*, cuya emisión está limitada a los casos regulados por el Reglamento y que sirve (si contiene la información adicional que reseñaremos) de documento justificativo del derecho a la deducción del IVA.

Resulta pues que podríamos decir que en la nueva normativa se contemplan dos clases de facturas, la denominada en el Reglamento como factura simplificada, y la otra, denominada simplemente como factura.

La obligación de expedición de factura podrá ser cumplida mediante la expedición de la denominada “*factura simplificada*” y su copia, en las siguientes operaciones:

- 1.- Cuando el importe de la operación, IVA incluido, no exceda de 400€.
- 2.- Cuando se trate de una factura rectificativa.
- 3.- En las siguientes operaciones siempre y cuando su importe no exceda de 3.000€ (IVA incluido):

a) Ventas al por menor, incluso las realizadas por fabricantes o elaboradores de los productos entregados. A estos efectos, tendrán la consideración de ventas al por menor las entregas de bienes muebles corporales o semovientes en las que el destinatario de la operación no actúe como empresario o profesional, sino como consumidor final de aquéllos. No se reputarán ventas al por menor las que tengan por objeto bienes que por sus características objetivas, envasado, presentación o estado de conservación sean principalmente de utilización empresarial o profesional.

b) Ventas o servicios en ambulancia.

c) Ventas o servicios a domicilio del consumidor.

- d) Transportes de personas y sus equipajes.
- e) Servicios de hostelería y restauración prestados por restaurantes, bares, cafeterías, horchaterías, chocolaterías y establecimientos similares, así como el suministro de bebidas o comidas para consumir en el acto.
- f) Servicios prestados por salas de baile y discotecas.
- g) Servicios telefónicos prestados mediante la utilización de cabinas telefónicas de uso público, así como mediante tarjetas que no permitan la identificación del portador.
- h) Servicios de peluquería y los prestados por institutos de belleza.
- i) Utilización de instalaciones deportivas.
- j) Revelado de fotografías y servicios prestados por estudios fotográficos.
- k) Aparcamiento y estacionamiento de vehículos.
- l) Alquiler de películas.
- m) Servicios de tintorería y lavandería.
- n) Utilización de autopistas de peaje.
- ñ) Las que autorice el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en relación con sectores empresariales o profesionales o empresas determinadas, con el fin de evitar perturbaciones en el desarrollo de las actividades empresariales o profesionales.

No podrá expedirse factura simplificada por las siguientes operaciones:

- a) Entregas intracomunitarias de bienes.
- b) Entregas de bienes y prestaciones de servicios que se consideren realizadas en el TAI (según la LIVA) cuando el proveedor no esté establecido en el TAI y el sujeto pasivo del IVA sea el destinatario de la operación siendo a su vez dicho destinatario quién expida la factura al amparo de lo que se expone en el apartado 7.
- c) Entregas de bienes y prestaciones de servicios que según la LIVA se consideren realizadas fuera de la Comunidad.
- d) Entregas de bienes y prestaciones de servicios que se consideren localizadas en otro Estado de la UE, siendo el destinatario el sujeto pasivo y expidiéndose la factura por el proveedor.

## **5.2. El contenido de la factura simplificada.**

A los efectos del Reglamento de obligaciones de facturación, tendrá la condición de *factura simplificada* aquélla que contenga los siguientes datos:

- a) Número y, en su caso, serie. Podrán existir series separadas, y la numeración dentro de cada una deberá ser correlativa. Cuando coexistan facturas completas y facturas simplificadas, las series de unas y de otras deberán ser diferentes.

- b) Fecha de expedición. Asimismo deberá hacerse constar la fecha de realización de las operaciones en el caso de que dicha fecha fuera distinta a la de la expedición de la factura.
- c) NIF y denominación social del expedidor (no se precisa identificar el domicilio).
- d) Identificación de los bienes entregados o servicios prestados.
- e) Tipo impositivo repercutido. Adicionalmente se puede hacer constar la expresión "IVA incluido". Si la factura comprende operaciones sujetas de diferentes tipos impositivos deberá especificarse por separado la parte de base imponible correspondiente a cada una de las operaciones.
- f) Contraprestación total.
- g) En caso de facturas rectificativas la referencia expresa de la factura rectificada y de las especificaciones de la misma que se modifican.
- h) Si fueren aplicables, se harán constar las menciones de operación "exenta"; "inversión del sujeto pasivo"; "facturación por el destinatario"; "régimen especial de las agencias de viajes", ó "régimen especial de bienes usados".

### **5.3. La factura simplificada como documento justificativo del derecho a la deducción del IVA.**

Para que el destinatario de las operaciones pueda utilizar la factura simplificada como documento justificativo del derecho a la deducción del IVA deberá exigir que, adicionalmente a los datos referidos en 5.2., se refleje el NIF y domicilio del destinatario así como que se consigne por separado la cuota repercutida. **Solamente así la factura simplificada será documento justificativo del derecho a la deducción del IVA.**

### **6.- El denominado "justificante contable" de la operación.**

Se define como *justificante contable* cualquier documento que sirva de soporte a la anotación contable de la operación cuando quién realice la operación sea un empresario o profesional no establecido en la UE.

Recordemos que hasta fin del 2010 en la entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas por empresarios no establecidos el sujeto pasivo era el destinatario. En esos casos, ese destinatario debía emitir la denominada *autofactura*, siendo éste el documento que habilitaba la deducción de la cuota de IVA.

A partir de 2011 se suprimió la denominada *autofactura*, y el documento que habilita para la deducción de la cuota de IVA es la factura expedida por el proveedor. Una factura, para ser calificable como tal a efectos de IVA, ha de reunir los requisitos establecidos por el Reglamento de facturación si quién la expide es un empresario establecido en España, ó

debe reunir los requisitos establecidos por la Directiva 2010/45/UE si quién la expide es un empresario no establecido en España pero sí establecido en la UE.

Cuando quién expide la factura no está establecido en la UE, el documento que expida puede no reunir, por no exigirlo su legislación nacional, todos los requisitos para que tal documento sea calificable como *factura* según la normativa española o según la normativa comunitaria, y por consiguiente no habilitaría para la deducción del IVA. Por ello, a los documentos de facturación expedidos por no establecidos en la UE se les define como *justificante contable*. Y por ello el documento que justifica el derecho a la deducción del IVA es una *factura* (si el proveedor es español ó está establecido en otro Estado de la UE), o es el *justificante contable* (si el proveedor no está establecido en la UE).

## 7.- La expedición de las facturas por personas distintas de quienes realizan las operaciones.

La obligación de expedición de factura puede ser cumplida materialmente por el destinatario de las operaciones, quién las expedirá en nombre y por cuenta del empresario que realice las operaciones, requiriéndose para ello:

- Acuerdo previo escrito entre el empresario que realiza las operaciones y el empresario destinatario, en el que se autorice la expedición de las facturas por el destinatario con especificación de las operaciones a las que se refiere la autorización.
- Aceptación por el empresario que realiza la operación de cada factura emitida por el destinatario autorizado. El procedimiento de aceptación se ajustará a lo que acuerden las partes.
- Remisión por el expedidor de la factura de una copia al empresario que realizó las operaciones facturadas.

Asimismo, la obligación de expedición de factura podrá cumplimentarse mediante la contratación de un tercero distinto al destinatario, expidiendo ese tercero materialmente las facturas, siempre en nombre y por cuenta del empresario que haya realizado la operación.

La expedición de las facturas por los destinatarios de las operaciones o por terceros, requerirá previa comunicación a la AEAT cuando esos destinatarios o terceros no estén establecidos en la Comunidad Europea, ni en Canarias, Ceuta o Melilla, salvo que estén establecidos en países con los que rijan determinados acuerdos jurídicos enumerados por el Reglamento.

## 8.- Documentos justificativos del derecho a la deducción del IVA.

Con **carácter general** es documento justificativo del derecho a la deducción de la cuota de IVA la factura que contenga todos los datos y reúna los requisitos a que se ha hecho referencia en el apartado 4.

Igualmente con **carácter general** es documento justificativo del derecho a la deducción del IVA la factura simplificada que reúna todos los requisitos de contenido a los que hacemos referencia en el apartado 5.3.

En las **adquisiciones intracomunitarias**, es documento justificativo del derecho a la deducción del IVA la factura original expedida por quién realice la entrega que da lugar a la adquisición intracomunitaria, siendo además requisito que la dicha adquisición intracomunitaria esté debidamente consignada en la declaración del IVA.

En las **operaciones realizadas por no establecidos en la UE** con inversión del sujeto pasivo será documento justificativo del derecho a la deducción del IVA el *justificante contable* entendiendo como tal cualquier documento que sirva de soporte a la anotación contable de la operación. Además será requisito que la entrega de bienes/prestación de servicios esté debidamente consignada en la declaración del IVA.

En las **operaciones realizadas con inversión del sujeto pasivo** diferentes a las del párrafo anterior será documento justificativo del derecho a la deducción del IVA la factura original que reúna todo el contenido establecido legalmente, siendo además requisito que la entrega de bienes/prestación de servicios esté debidamente consignada en la declaración del IVA.

En las **operaciones sujetas al régimen especial de agricultura/ganadería/pesca**, será documento justificativo del derecho a la deducción del IVA el recibo original firmado por el titular de la explotación.

En las **importaciones** lo será el documento en que conste la liquidación efectuada por la Administración. En las operaciones **asimiladas a importaciones** lo será la autoliquidación en la que conste el impuesto devengado.

Según la Ley del IVA sólo los documentos citados justifican el derecho a la deducción del IVA, sin que pueda pues ampararse la deducción del IVA en base a otros medios de prueba que pudieren acreditar la realidad de la operación y del IVA soportado.

No obstante lo anterior, la jurisprudencia ha admitido en algunos casos la deducción del IVA a través de otros documentos alternativos (p.e documentos públicos) a la factura siempre y cuando de los mismos no resulte duda acerca de la repercusión del IVA al destinatario de la operación y además en los mismos se contengan los datos exigidos por el Reglamento de facturación.

## 9.- El plazo de expedición y de remisión de la factura. La moneda y el idioma

Las facturas deberán expedirse en el mismo momento de realización de la operación. No obstante, cuando se trate de operaciones realizadas para otros empresarios o profesionales las facturas deberán expedirse antes del día 16 del mes siguiente a aquél en que se produjo el devengo del IVA.

Como norma especial en el caso de entregas intracomunitarias y asimiladas las facturas deberán expedirse antes del día 16 del mes siguiente a aquél en que se inicie la expedición o el transporte de los bienes con destino al adquirente. (en estas operaciones intracomunitarias no se fija el plazo de expedición en función del devengo, ya que el mismo se produce el día 15 del mes siguiente al inicio de la expedición/transporte, salvo que en fecha anterior se expida factura en cuyo caso la fecha de factura es la del devengo).

La factura se entregará en el mismo momento de su expedición (momento de realización de la operación) cuando el destinatario sea un particular. Si el destinatario es empresario o profesional la factura deberá remitirse en el plazo de 1 mes a partir de la fecha de su expedición.

Las operaciones objeto de facturación podrán reflejarse en cualquier moneda, si bien la cuota de IVA repercutida deberá obligatoriamente reflejarse en euros. A tales efectos se utilizará el tipo cambio vendedor, fijado por el Banco de España, vigente en la fecha de devengo.

La factura podrá expedirse en cualquier idioma, sin perjuicio de que la Administración Tributaria cuando lo considere necesario tenga derecho a exigir una traducción a alguna de las lenguas oficiales en España de aquéllas facturas que se refieran a operaciones efectuadas en el territorio de aplicación del IVA así como de aquéllas recibidas por sujetos pasivos establecidos en ese territorio.

## 10.- Medios de expedición de las facturas.

Las facturas podrán expedirse, por cualquier medio, en papel o en formato electrónico, que permita garantizar al expedidor la autenticidad de su origen, la integridad de su contenido, y su legibilidad.

La autenticidad de la factura garantizará la identidad del obligado a su expedición y también la del emisor de la factura, si fuere diferente.

La integridad del contenido de la factura garantizará que no ha sido objeto de modificación.

Las garantías de autenticidad e integridad se acreditarán por cualquier medio de prueba admitido en Derecho. En particular podrán acreditarse mediante los instrumentos de *control de gestión* usuales de la actividad empresarial del sujeto pasivo, siempre y cuando los mismos permitan crear una pista de auditoría fiable que establezca la necesaria conexión entre la factura y la entrega de bienes o prestación de servicios que se documente mediante la misma.

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

Sirve como ejemplo de *control de gestión* la verificación de la congruencia de los justificantes de la operación, es decir la congruencia de la factura con los demás documentos comerciales usuales en el tráfico (órdenes de compra, documentos de transporte, albaranes de entrega, pagos, etc).

Hay que resaltar que sin perjuicio de las garantías formales (autenticidad/integridad de contenido/legibilidad) que deben poderse acreditar respecto a toda factura, asimismo debe poderse acreditar la garantía de fondo ó sustancia de toda factura, consistente en que la misma refleja entregas y prestaciones reales.

## 11.- La factura electrónica.

**La factura electrónica es aquella que ha sido remitida y recibida en formato electrónico.**

Toda factura electrónica, exactamente igual que una factura en papel, debe contener todos los datos requeridos por el Reglamento.

El tipo de formato electrónico de la factura no es relevante, sino únicamente el hecho de que la factura presente un formato electrónico cuando sea expedida y recibida.

En ausencia aún de criterios interpretativos provenientes de la Agencia Tributaria, nos acogemos a los dimanantes de las notas explicativas que con carácter informal y no vinculante reflejan orientaciones interpretativas que son el resultado de debates mantenidos tanto entre Estados como entre Empresas. En base a ello, interpretamos:

- Que según la definición de factura electrónica anteriormente expuesta, una factura emitida en formato electrónico (por ejemplo mediante un software de contabilidad o un procesador de textos) no es una factura electrónica si se remite y, por tanto, se recibe en papel.
- **Que una factura emitida en formato papel, que es escaneada y remitida, y por tanto recibida, por correo electrónico sí es una factura electrónica.**
- Que son facturas electrónicas aquéllas que se ponen a disposición del destinatario otorgándole permiso para acceder a un portal en Internet o cualquier otro medio similar.

Sin perjuicio de que como se ha indicado (apartado 10) la integridad de contenido de las facturas y la autenticidad de su origen pueden garantizarse por cualquier medio de prueba admisible en Derecho, el Reglamento señala, sin carácter cerrado, que las siguientes formas sirven en todo caso para garantizar esa integridad y origen de las facturas electrónicas:

- a) Mediante cualquier firma electrónica avanzada basada en un certificado reconocido y generada mediante un dispositivo seguro de firma.

b) Un sistema de facturación electrónica basado en acuerdos de intercambio electrónico de datos (EDI), tal y como se define en la Recomendación 94/820CE.

c) Mediante un sistema distinto a los reseñados en las anteriores letras, que haya sido comunicado con carácter previo a la Agencia Tributaria y validado por la misma.

**La expedición de facturas electrónicas está condicionada a la obtención del consentimiento del destinatario de las mismas.**

Esa aceptación ó consentimiento podrá ser expreso o tácito.

La necesidad de que el destinatario disponga de los conocimientos y equipos necesarios para la recepción de la factura electrónica precisa que esa aceptación, expresa o tácita, constituya un **consentimiento informado**, de forma tal que necesariamente aquel que estuviera recibiendo las facturas en papel deberá haber tenido que ser previamente informado por ese mismo medio (papel) por parte del expedidor de que a partir de la fecha en que quede constancia de su aceptación, expresa ó tácita, se procederá a la remisión de facturas en formato electrónico.

No será pues suficiente 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 electrónico desde el que la pueda descargar o consultar. Será necesaria la constancia expresa (obteniendo la remisión expresa de la aceptación) ó la constancia tácita del consentimiento informado a la factura electrónica (por ejemplo el pago de la factura electrónica recibida).

En todo caso, el destinatario tendrá derecho a revocar el consentimiento que hubiere otorgado aceptando la factura electrónica, comunicando esa revocación mediante carta ó mediante el medio electrónico a través del cual viniere recibiendo las facturas.

## **12.- La factura recapitulativa.**

Podrán incluirse en una única factura todas las operaciones realizadas para un mismo destinatario en el plazo de un mes natural.

La factura recapitulativa deberá expedirse el último día de cada mes. No obstante, en el caso de operaciones realizadas para otros empresarios o profesionales, la factura recapitulativa deberá expedirse antes del día 16 del mes siguiente a aquél en el curso del cual se hayan realizado las operaciones.

## **13.- Los duplicados de facturas.**

Sólo puede expedirse un original de cada factura.

Podrán expedirse ejemplares duplicados de los originales de las facturas en el caso de que haya varios destinatarios, debiendo especificar en la factura original y en los ejemplares duplicados la porción de base imponible y de cuota atribuible a cada uno de ellos.

También podrán expedirse ejemplares duplicados en el caso de extravío del original.

La condición de *duplicado* deberá hacerse constar expresamente en la factura. El duplicado tendrá la misma eficacia que la factura original a los efectos de deducción del IVA.

#### 14.- Las facturas rectificativas.

Se expedirán en el caso de que la factura (también la factura simplificada) originalmente expedida carezca de alguno de los requisitos obligatorios. (número y serie, fecha, datos identificación expedidor y destinatario, descripción, base imponible, tipo impositivo, cuota IVA, etc)

Igualmente, será obligatoria la expedición de una factura rectificativa en los casos en que las cuotas impositivas repercutidas se hubiesen determinado incorrectamente o se hubieran producido las circunstancias que, según lo dispuesto en la Ley del Impuesto (descuentos, alteraciones de precios por pactos mercantiles entre las partes, impagos de las facturas, concursos de acreedores), dan lugar a la modificación de la base imponible.

No obstante, cuando la modificación de la base imponible sea consecuencia de la devolución de mercancías, o devolución de envases y embalajes, y por la operación en la que se entregaron se hubiese expedido factura, no será necesaria la expedición de una factura rectificativa, sino que se podrá practicar la rectificación en la factura que se expida por una operación posterior que tenga el mismo destinatario, restando el importe de las mercancías, envases ó embalajes devueltos del importe de dicha operación posterior. La rectificación se podrá realizar de este modo con independencia de que su resultado sea positivo o negativo.

La expedición de la factura rectificativa deberá efectuarse tan pronto como el obligado a expedirla tenga constancia de las circunstancias que, conforme a los apartados anteriores, obligan a su expedición, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el impuesto o, en su caso, se produjeron las circunstancias modificativas de la base imponible.

La rectificación se realizará mediante la emisión de una nueva factura en la que se hagan constar los datos identificativos de la factura rectificada y la rectificación efectuada. Se podrá efectuar la rectificación de varias facturas en un único documento de rectificación siempre y cuando se identifiquen todas las facturas rectificadas.

No obstante lo anterior, cuando la modificación de la base imponible tenga su origen en la concesión de descuentos o bonificaciones por volumen de operaciones, así como en los demás casos que se autoricen por el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia

Estatual de Administración Tributaria, no será necesaria la especificación de las facturas rectificadas, y bastará la simple determinación del período a que se refieran.

La factura rectificativa deberá cumplir los requisitos que se establecen para la expedición de facturas. Cuando lo que se expida sea una factura rectificativa, los datos referentes a la base imponible, tipo impositivo, y cuotas, se podrán consignar bien indicando directamente el importe de la rectificación cualquiera que sea su signo, bien indicando como quedan tras la rectificación señalando en este caso también el importe de la rectificación efectuada.

## **15.- La conservación de las facturas y demás documentos justificativos del derecho a la deducción del IVA.**

### **15.1. General.**

Los empresarios y profesionales deberán conservar, con su contenido original, durante el plazo de prescripción del Impuesto (para calcular ese plazo deben tenerse en cuenta las reglas y plazos de regularización de deducciones) las facturas recibidas, las copias o matrices de las facturas expedidas, los justificantes contables definidos en el apartado 6, los recibos acreditativos del reintegro de la compensación en el régimen especial de agricultura/ganadería/pesca, y los documentos acreditativos del pago del IVA de importación.

La obligación de conservación podrá cumplirse materialmente a través de un tercero. Cuando el tercero no esté establecido en la UE será necesaria una previa comunicación a la Agencia Tributaria.

### **15.2. Formas de conservación de las facturas y demás documentos expedidas.**

Los documentos citados en el anterior 15.1, en papel o formato electrónico, se deberán conservar por cualquier medio que permita garantizar al obligado a su conservación la autenticidad de su origen, la integridad de su contenido y su legibilidad, así como el acceso a ellos por parte de la Administración Tributaria sin demora.

### **15.3. Conservación por medios electrónicos.**

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

La conservación por medios electrónicos de las copias de facturas expedidas y de los documentos justificativos del derecho a la deducción del IVA se debe efectuar de manera que se asegure su legibilidad en el formato original en el que se hayan recibido o remitido, así como, en su caso, la de los datos asociados y mecanismos de verificación de firma u otros elementos autorizados que garanticen la autenticidad de su origen y la integridad de su contenido.

#### **15.4. Lugar de conservación de las facturas.**

El sujeto pasivo obligado a la conservación de los documentos podrá determinar el lugar de cumplimiento de dicha obligación, a condición de que ponga a disposición de la Agencia Tributaria, cuando sea requerido, toda la documentación e información conservadas.

Cuando la conservación se efectúe por el sujeto pasivo fuera de España, será requisito que se realice mediante el uso de medios electrónicos que garanticen el acceso en línea, así como la carga remota y utilización por la parte de la Administración Tributaria de la documentación o información así conservadas. En tal caso será además requisito la comunicación previa a la Agencia tributaria de la decisión de conservación de la documentación fuera de España.

#### **16.- Las facturas expedidas por las Agencias de Viajes por vuelos aéreos.**

1. Se expedirán de acuerdo a lo establecido en este número las facturas que documenten las prestaciones de servicios en las que concurran los requisitos siguientes:

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

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

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

2. Dichas facturas deberán contener los datos o requisitos que se indican a continuación, sin perjuicio de la posibilidad de incluir cualesquiera otras menciones:

a) La indicación expresa de que se trata de una factura expedida por la agencia de viajes al amparo de lo previsto en la Disposición Adicional Cuarta del Reglamento de Facturación.

b) Los datos y requisitos a que hemos hecho referencia en el apartado 4. No obstante, como datos relativos al obligado a expedir la factura, se harán constar los relativos a la agencia de viajes, y no los correspondientes al empresario o profesional (compañía aérea) que presta el servicio a que se refiere la mediación.

Adicionalmente, las facturas expedidas deberán contener una referencia inequívoca que identifique todos y cada uno de los billetes que correspondan a los servicios de

- transporte documentados en ellas. Asimismo, estas facturas deberán expedirse en serie separada del resto.
3. Los servicios de mediación en nombre y por cuenta ajena relativos a los servicios de transporte de viajeros y de sus equipajes, que la agencia de viajes preste al destinatario de dichos servicios de transporte, podrán también ser documentados por la agencia mediante las facturas a que se refiere este número. En tal caso, en la correspondiente factura deberán figurar por separado los datos relativos al mencionado servicio de mediación.
4. La agencia de viajes podrá documentar en una misma factura expedida por ella servicios prestados por distintos empresarios o profesionales a un mismo destinatario en el plazo máximo de un mes.

### 17.- Las facturas recibidas de las Agencias de Viaje sujetas al régimen especial de IVA.

El régimen especial del IVA para Agencias de Viaje es de aplicación a las Agencias que actúen frente al viajero en nombre propio, y facturen servicios de hospedaje y/o transporte adquiridos a terceros.

La diferencia con las operaciones reguladas en el anterior apartado 16, resulta de que en el apartado 16 la Agencia actúa como mediadora o comisionista, es decir actúa en nombre y por cuenta de la línea aérea prestadora del servicio de transporte, mientras que este apartado 16 se refiere a las operaciones en las que la Agencia actúa frente al viajero en nombre propio, es decir como revendedor de los servicios previamente adquiridos por la misma a la línea aérea o al establecimiento de hostelería.

En este caso, la factura expedida por la Agencia no consignará la cuota de IVA repercutido, entendiéndose incluido en el precio. No obstante, cuando el destinatario de la factura sea empresario o profesional, y la factura se refiera exclusivamente a viajes o servicios dentro del ámbito del IVA español, se podrá hacer constar en la factura bajo la denominación *cuotas de IVA incluidas en el precio* la cantidad resultante de calcular el 6% del precio total de la operación, debiendo en todo caso indicarse la mención de "régimen especial de Agencias de Viaje". Dicho importe del 6% del precio tendrá la consideración de cuota de IVA soportada, y como tal deducible siempre y cuando la factura contenga los requisitos antes enunciados.

### 18.- Reintegro de las compensaciones aplicables en el régimen especial de agricultura, ganadería y pesca.

Este régimen especial de agricultura, ganadería y pesca es aplicable a las adquisiciones de productos naturales de esa naturaleza que se efectúen a quienes desarrollen esa clase de explotaciones, siempre y cuando se cumplan los requisitos establecidos por la normativa. En ese régimen especial el empresario o profesional adquirente de los bienes debe

satisfacer una compensación al titular de la explotación, compensación que es un porcentaje fijado por la normativa y calculado sobre el precio de la operación.

Los empresarios o profesionales podrán deducir como cuota de IVA soportada el importe de las compensaciones que hayan satisfecho en aplicación del referido régimen especial.

Dado que el titular de la explotación está exonerado de la obligación de repercusión y liquidación del IVA sobre las entregas que efectúe, no existe una factura en forma que constituya documento válido para la deducción del IVA.

Consecuentemente, la deducción del IVA satisfecho por los adquirentes se documenta mediante un recibo que expedirán ellos, firmado por el titular de la explotación agrícola, forestal o pesquera, y que debe contener los siguientes requisitos :

- a) Serie y número. La numeración de los recibos dentro de cada serie será correlativa.
- b) Nombre y apellidos, razón o denominación social completa, número de identificación fiscal y domicilio del obligado a su expedición y del titular de la explotación agrícola, ganadera, forestal o pesquera.
- c) Descripción de los bienes entregados o de los servicios prestados, así como el lugar y fecha de realización material y efectiva de las operaciones.
- d) Precio de los bienes o servicios, determinado con arreglo a lo dispuesto en el artículo 130.cinco de la Ley del Impuesto.
- e) Porcentaje de compensación aplicado.
- f) Importe de la compensación.
- g) La firma del titular de la explotación agrícola, ganadera, forestal o pesquera.

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

## **19.- Facturas de los revendedores de bienes usados.**

El régimen especial de bienes usados es de aplicación a los revendedores que los hayan adquirido de: (i) una persona que no tenga la condición de empresario o profesional; ó (ii) otro sujeto pasivo revendedor que haya aplicado en su entrega el régimen especial. A tales efectos se consideran bienes usados los bienes muebles corporales susceptibles de uso duradero que habiendo sido utilizados con anterioridad por un tercero, sean susceptibles de nueva utilización para sus fines específicos. El régimen especial es de aplicación opcional.

La facturación de entregas de bienes que se acojan al régimen especial requerirá además de las obligaciones generales reseñadas anteriormente para cualesquiera operaciones, el cumplimiento de las siguientes obligaciones específicas:

- a) Expedir un documento que justifique cada una de las adquisiciones efectuadas a quienes no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales. Dicho documento deberá ser firmado por el transmitente y contendrá los datos y requisitos enumerados en el apartado 4.
- b) Deberá hacerse constar en las facturas que se expidan la mención de que la operación está sujeta al régimen especial de bienes usados.

- c) No se podrá consignar separadamente la cuota del IVA y ésta deberá entender comprendida en el precio total de la operación.

## 20.- Los Libros Registro de Facturas expedidas y de Facturas recibidas.

### 20.1. Libro Registro de facturas expedidas.

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

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

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

3. En el Libro Registro de facturas expedidas se inscribirán, una por una, las facturas, reflejando el número y, en su caso, serie, la fecha de expedición, la fecha de realización de las operaciones si fuera distinta de la anterior, el nombre y apellidos, o denominación social y el NIF del destinatario, la base imponible determinada de conformidad con la Ley del IVA, y, en su caso, el tipo impositivo y cuota tributaria (en las facturas simplificadas deberá adaptarse la anotación a los datos obligatorios para las mismas).

4. La anotación individualizada de las facturas a que se refiere el apartado anterior se podrá sustituir por la de asientos resúmenes en los que se harán constar la fecha o período en que se hayan expedido, base imponible global, el tipo impositivo y la cuota global de facturas numeradas correlativamente y expedidas en la misma fecha, y los números inicial y final de los documentos anotados, siempre que se cumplan simultáneamente los siguientes requisitos:

- que en los documentos expedidos no sea preceptiva la identificación del destinatario.
- que las operaciones documentadas se hayan realizado dentro de un mismo mes natural.
- que les sea aplicable el mismo tipo impositivo.

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

5. Deberán anotarse por separado las facturas rectificativas.

### 20.2. Libro Registro de facturas recibidas.

1. Los empresarios o profesionales, a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, deberán numerar correlativamente todas las facturas, justificantes contables y documentos de aduanas correspondientes a los bienes adquiridos o importados y a los servicios

recibidos en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional. Esta numeración podrá realizarse mediante series separadas siempre que existan razones objetivas que lo justifiquen.

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

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

Asimismo, se anotarán los *justificantes contables* que documenten las operaciones realizadas por empresarios/profesionales no establecidos en la UE.

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

4. En el Libro Registro de facturas recibidas se anotarán, una por una, las facturas recibidas y, en su caso, los documentos de aduanas y los demás indicados anteriormente, reflejando su número de recepción, la fecha de expedición, la fecha de realización de la operación si fuera distinta a la de expedición de la factura, nombre y apellidos o razón social, y NIF del obligado a su expedición, base imponible y, en su caso, el tipo impositivo y cuota.

En el caso de las facturas correspondientes a adquisiciones intracomunitarias las cuotas tributarias a que den lugar las mismas habrán de calcularse y consignarse en la anotación relativa a dichas facturas.

En el caso de las facturas, o en su caso, de los *justificantes contables*, correspondientes a operaciones en las que el sujeto pasivo es el destinatario, las cuotas tributarias correspondientes habrán de calcularse y consignarse en la anotación relativa a dichas facturas o justificantes contables.

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

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

### **20.3. Requisitos formales de los Libros.**

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

fechas, sin espacios en blanco y sin interpolaciones, raspaduras ni tachaduras. Deberán salvarse a continuación, inmediatamente que se adviertan, los errores u omisiones padecidos en las anotaciones registrales. Las anotaciones registrales deberán hacerse expresando los valores en euros. Cuando la factura se hubiese expedido en una unidad de cuenta o divisa distinta del euro, tendrá que efectuarse la correspondiente conversión para su reflejo en los libros registro.

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

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

#### **20.4. Plazos para las anotaciones registrales.**

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

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

Quedamos a su disposición para aclarar cualquier duda que se les plantee y aprovechamos la ocasión para saludarles atentamente.