

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

DGT: 27-07-2025

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0237/2025

SUMARIO:**IVA. Obligaciones formales. Deber de expedir y entregar factura. Requisitos de la factura completa.**

Descripción de la operación. *Rectificación o factura sustitutiva.* El contribuyente ha expedido una factura correctamente, indicando el número de horas trabajadas y el precio por hora. En el concepto de la factura figura “planificación de la evaluación”, que corresponde a una actividad docente exenta de IVA. Dado que la operación facturada está exenta del impuesto, no se repercute cuota de IVA ni se genera derecho a deducción. En consecuencia, los requisitos de detalle en la descripción pueden considerarse menos exigentes. La descripción “planificación de la evaluación” parece suficiente para identificar el servicio prestado. Aunque las causas para emitir una factura rectificativa están tasadas legalmente, nada impide que se rectifique voluntariamente una factura ya emitida. En tales casos, no se trata de una factura rectificativa en sentido estricto, sino de una sustitución voluntaria de la factura previa, sin efectos tributarios derivados de la rectificación del IVA. Con lo cual, en este caso no resulta obligatoria la emisión de una factura rectificativa. No obstante, si el profesional desea completar o ampliar voluntariamente la descripción, puede emitir una nueva factura sustitutiva, siempre que se garantice la adecuada identificación de la operación y su trazabilidad.

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante ha expedido una factura como profesional en la que ha indicado en el concepto de manera correcta las horas facturadas y el precio por hora pero plantea completar la denominación del concepto.

Cuestión planteada:

Si es necesario expedir una factura rectificativa.

Contestación:

1.- El artículo 164, apartado uno, número 3º, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Boletín Oficial del Estado del 29) dispone que, sin perjuicio de lo establecido en el Título anterior de dicha Ley, los sujetos pasivos del Impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a:

“3º.) Expedir y entregar factura de todas sus operaciones, ajustada a lo que se determine reglamentariamente.”.

El desarrollo reglamentario de dicho precepto se ha llevado a cabo por el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE del 1 de diciembre).

El artículo 6 del mencionado Reglamento, que regula el contenido de las facturas, dispone lo siguiente:

“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:

(...)

f) Descripción de las operaciones, consignándose todos los datos necesarios para la determinación de la base imponible del Impuesto, tal y como ésta se define por los artículos 78 y 79 de la Ley del Impuesto, correspondiente a aquéllas y su importe, incluyendo el precio unitario sin Impuesto de dichas operaciones, así como cualquier descuento o rebaja que no esté incluido en dicho precio unitario.

Síguenos en...



(...)

j) En el supuesto de que la operación que se documenta en una factura esté exenta del Impuesto, una referencia a las disposiciones correspondientes de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre, 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.

(...)"

El anterior precepto es trasposición de lo dispuesto en el artículo 226, apartados 6 y 8 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre, que dispone:

"Sin perjuicio de las disposiciones particulares previstas por la presente Directiva, solamente serán obligatorias las menciones siguientes a efectos del IVA en las facturas emitidas en aplicación de las disposiciones de los artículos 220 y 221:

(...)

6) la cantidad y la naturaleza de los bienes suministrados o el alcance y la naturaleza de los servicios prestados;

(...)

8) la base de imposición para cada tipo o exoneración, el precio unitario sin el IVA, así como cualquier descuento, rebaja o devolución que no esté incluido en el precio unitario;

(...)"

En relación con la obligación de que la factura incluya una descripción de las operaciones realizadas, la Resolución de la Dirección General de Tributos de 2 de septiembre de 1986 (B.O.E. del 19) estableció lo siguiente:

"En las facturas en que se documenten las operaciones empresariales o profesionales deberán hacerse constar, entre otros datos o requisitos exigidos por las normas vigentes, la descripción de la operación y su contraprestación total.

En dichas facturas deberá consignarse, al menos, la descripción genérica de los bienes o servicios que constituyan el objeto de cada operación, con el detalle suficiente para poder efectuar la correcta determinación de su naturaleza, cuantía y del tipo impositivo aplicable en el Impuesto sobre el Valor Añadido, sin que sea suficiente a tales efectos la simple alusión a los números de los albaranes expedidos con anterioridad".

Por otra parte, la Resolución de la Dirección General de Tributos de 22 de febrero de 1986 (B.O.E. del 21 de marzo) estableció lo siguiente:

Síguenos en...



"Segundo.- Los sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido no están obligados a emitir albaranes acreditativos de la puesta a disposición del cliente de las mercancías entregadas.

Los albaranes que, en su caso, pudieran expedir los referidos sujetos pasivos no están sujetos a requisito formal alguno en las normas reguladoras del citado tributo".

Tal y como dispuso este Centro directivo en su consulta V0858-11, de 1 de abril:

"En consecuencia, en las facturas en que se documenten las correspondientes operaciones deberá hacerse constar una descripción genérica de los bienes o servicios que constituyan el objeto de cada operación con el detalle suficiente para poder efectuar la correcta determinación de su naturaleza, cuantía y tipo impositivo aplicable por el Impuesto sobre el Valor Añadido, sin que a tales efectos sea suficiente la simple alusión a los albaranes expedidos con anterioridad.

No obstante, no existe obstáculo legal alguno para que la obligación de efectuar la descripción de los bienes y servicios, que constituyan el objeto de cada operación, se haga constar haciendo figurar los referidos datos en anexos de la factura que formen parte integrante de la misma. De este modo, tratándose de una facturación electrónica, si a dicha facturación se acompaña el documento electrónico descrito en la consulta, que contenga la descripción de las operaciones en los términos exigidos por la Ley, siendo dicho documento un anexo que forme parte integrante de la factura, puede considerarse cumplidas las exigencias que establece el artículo 6 del Reglamento de facturación."

Por su parte, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 15 de septiembre de 2016 (asunto C-516/14) dispuso:

"(25) Con carácter preliminar, debe recordarse que el artículo 226 de la Directiva 2006/112 especifica que, sin perjuicio de las disposiciones particulares de esta Directiva, en las facturas emitidas en aplicación del artículo 220 de la misma solamente serán obligatorias, a efectos del IVA, las menciones que se indican en el propio artículo 226. De ello se deduce que los Estados miembros carecen de la posibilidad de supeditar el ejercicio del derecho de deducción del IVA al cumplimiento de unos requisitos relativos al contenido de las facturas que no sean los expresamente establecidos en las disposiciones de la Directiva 2006/112 (véase, en este sentido, la sentencia de 15 de julio de 2010, Pannon Gép Centrum, C 368/09, EU:C:2010:441, apartados 40 y 41).

(26) En primer lugar, el artículo 226, punto 6, de la Directiva 2006/112 exige que la factura mencione el alcance y la naturaleza de los servicios prestados. Es decir, que tal como está redactada dicha disposición, debe precisarse obligatoriamente el alcance y la naturaleza de los servicios prestados, pero no es necesaria una descripción exhaustiva de los específicos servicios prestados.

(27) Como señaló la Abogado General en los puntos 30, 32 y 46 de sus conclusiones, el fin que se persigue con las menciones que deben figurar obligatoriamente en una factura es el de permitir a las administraciones tributarias verificar tanto el pago del impuesto devengado como la existencia, en su caso, del derecho a la deducción del IVA. Así pues, el examen de la conformidad de unas facturas como las del asunto principal con las exigencias del artículo 226, punto 6, de la Directiva 2006/112 debe efectuarse a la luz del mencionado fin.

(28) En el litigio principal, si bien es cierto que las facturas controvertidas califican los servicios prestados de «servicios jurídicos», no lo es menos que, como puso de relieve el Gobierno portugués en sus observaciones escritas, ese concepto abarca una gran variedad de prestaciones y, entre ellas, prestaciones que no guardan necesariamente relación con una actividad económica. De lo cual se deduce que no parece que la mención «servicios jurídicos prestados desde [el día indicado] hasta la fecha» ni la de «servicios jurídicos prestados hasta la fecha» indiquen con suficiente detalle cuál es la naturaleza de los servicios en cuestión. Además, tales menciones son tan genéricas que no parece que pongan de manifiesto cuál es el

Síguenos en...



alcance de los servicios prestados, por las razones que expuso la Abogado General en los puntos 60 a 63 de sus conclusiones. Por tanto, las referidas menciones no satisfacen, a priori, los requisitos del artículo 226, punto 6, de la Directiva 2006/112, extremo que deberá ser verificado por el órgano jurisdiccional remitente.

(...)

(34) Corresponderá, no obstante, al órgano jurisdiccional remitente, si constata que las facturas controvertidas no cumplen las exigencias que se derivan del artículo 226, puntos 6 y 7, de la antedicha Directiva, comprobar si los documentos anexos presentados por Barlis proporcionan más detalles sobre los servicios jurídicos en cuestión en el litigio principal, de manera que puedan asimilarse a una factura con arreglo al artículo 219 de la citada Directiva, como documentos que modifican y hacen referencia expresa e inequívoca a la factura inicial.

(...)"

Por tanto, en base a la normativa y jurisprudencia anterior es necesario que en la factura se consigne una descripción de las operaciones que permita precisar el alcance y la naturaleza de los servicios prestados sin que pueda exigirse una descripción exhaustiva de los servicios prestados.

Según la información aportada en el escrito de consulta la factura expedida originalmente incluye de manera adecuada las horas facturadas y el precio por hora e incluye como concepto "planificación de la evaluación" refiriéndose al concepto relativo al "seguimiento y planificación de la actividad docente" que según la información aportada es una actividad docente exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido. En tanto que la factura documenta una operación docente exenta, el artículo 6.1, letra j) del Reglamento de facturación exige una referencia a la disposición normativa que ampara dicha exención educativa. La presente contestación parte de la premisa de que dicha mención también se ha incluido y atendiendo a la información aportada parece que la descripción de las operaciones permitiría determinar de manera correcta la naturaleza y alcance de los servicios prestados.

En base a la escasa información aportada y teniendo en consideración que tal y como indicó el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la sentencia referida el fin perseguido al exigir la mención del concepto de la factura es el de permitir a la administración tributaria verificar tanto el pago del Impuesto devengado como la existencia del derecho a la deducción, en el supuesto considerado la descripción indicada inicialmente así como el hecho de que la factura incluye una operación exenta, que no implica ni pago del Impuesto ni garantiza derecho a la deducción, parece que cumpliría con los requisitos previstos en el artículo 6 del Reglamento de facturación.

2.- No obstante, debe señalarse que las facturas rectificativas se regulan en el artículo 15 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación en los siguientes términos:

"1. Deberá expedirse una factura rectificativa en los casos en que la factura original no cumpla alguno de los requisitos que se establecen en los artículos 6 ó 7, sin perjuicio de lo establecido en el apartado 6 de este artículo.

2. 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 el artículo 80 de la Ley del Impuesto, dan lugar a la modificación de la base imponible.

(...)

Síguenos en...



6. Únicamente tendrán la consideración de facturas rectificativas las que se expidan por alguna de las causas previstas en los apartados 1 y 2.

(...)"

De acuerdo con lo expuesto, sólo existe obligación de expedir una factura rectificativa en los supuestos expresamente contemplados en el artículo 15 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación. Debe señalarse que es causa de rectificación de las facturas la consignación errónea de cualquier dato o requisito obligatorio que se consigne en las mismas. Por tanto, en caso de que se haya consignado de manera incorrecta alguna de las menciones obligatorias de la factura indicadas anteriormente será necesaria la expedición de una factura rectificativa que deberá constar en serie específica de factura.

Sin embargo, si en atención a lo dispuesto en el punto anterior de la presente contestación la factura objeto de consulta parece que cumpliría los requisitos previstos en el artículo 6 del Reglamento de facturación, no será necesaria la expedición de una factura rectificativa.

Con independencia de lo anterior, este Centro directivo ha manifestado en su contestación vinculante número V0611-11, de 11 de marzo de 2011, que la existencia de causas tasadas, que motivan la obligación de expedir una factura rectificativa, no impide que voluntariamente se puedan rectificar las facturas previamente expedidas, cuando se trate de una causa justificada y siempre que dicha práctica permita garantizar la correspondiente comprobación por parte de la Administración tributaria, si bien, en estos casos de modificación voluntaria de una factura previamente expedida no se estará ante la expedición de una factura rectificativa, en los términos y con los requisitos contenidos en el artículo 15 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, pues de acuerdo con el apartado 6 del mencionado precepto, sólo las facturas que deban ser objeto de rectificación obligatoria por las causas previstas en los apartados 1 y 2 del mencionado artículo 15, son las que tienen la consideración de facturas rectificativas.

Por tanto, en el supuesto de que no concurren las causas de rectificación obligatoria de una factura, contenidas en los apartados 1 y 2 del artículo 15 del mencionado Reglamento, como podía suceder en casos en los que se expida una factura erróneamente por una operación que nunca llegó a realizarse, y procede su anulación, se está ante un supuesto de sustitución de aquella factura por otra que la anula, que en ningún caso tendrá el carácter de factura rectificativa.

3.- Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos de consultas tributarias de la Dirección General de Tributos.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

