destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal, con independencia del régimen de tributación al que se encuentre acogido el empresario o profesional que realice la operación, así como en las que el destinatario así lo exija para el ejercicio de cualquier derecho de naturaleza tributaria.

En este sentido, el artículo 104.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de los no Residentes y sobre el Patrimonio, establece con carácter general la obligación de los contribuyentes de conservar los justificantes y documentos acreditativos de las operaciones, rentas, gastos, ingresos, reducciones y deducciones que deban constar en sus declaraciones y el artículo 97 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en sus apartados uno y dos, regula los documentos justificativos del derecho a la deducción, incluyendo, entre otros, la factura y los recibos agrícolas.

2. CONTENIDO DE LAS FACTURAS.

2.1 Contenido general de las facturas.

Toda factura y sus copias deben contener los datos o requisitos siguientes, sin perjuicio de los que puedan resultar obligatorios a otros efectos y de la posibilidad de incluir cualesquiera otras menciones:

- 1º. Número y, en su caso, serie. La numeración de las facturas dentro de cada serie debe ser correlativa.

El Reglamento deja bastante abierta la posibilidad de utilizar series separadas, ya que permite su utilización 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 y cuando el obligado a su expedición realice operaciones de distinta naturaleza.

No obstante, es obligatoria, en todo caso, la expedición en series específicas de las facturas siguientes:

- Las expedidas por los destinatarios de las operaciones o por terceros, para cada uno de los cuales deberá existir una serie distinta.
- Las rectificativas.
- Las que se expidan por los adjudicatarios en los procedimientos administrativos y judiciales de ejecución forzosa.
- La expedición de facturas por agencias de viajes que actúen como mediadoras en nombre y por cuenta ajena, en las operaciones a que se refiere la Disposición adicional cuarta del Reglamento de facturación.
- Cuando se expidan tickets y facturas para documentar las operaciones efectuadas en un mismo año natural.

- Las que documenten las operaciones intragrupo que se realicen entre entidades que opten por aplicar el régimen especial avanzado del Grupo de Entidades.
- 2º. Fecha de expedición. Asimismo, deberá indicarse la fecha en que se haya efectuado la operación o en la que, en su caso, se haya recibido el pago anticipado, si se trata de una fecha distinta a la de expedición de la factura.
- 3º. Identificación del obligado a expedir la factura y del destinatario, debiendo constar el nombre y apellidos, razón o denominación social completa.
- 4º. Número de Identificación Fiscal del obligado a expedir la factura. Dicho NIF será el 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.
- 5º. El Número de Identificación Fiscal del destinatario en los siguientes casos:
 - a) Que se trate de una entrega de bienes destinados a otro Estado miembro exenta.
 - b) Que se trate de una operación cuyo destinatario sea el sujeto pasivo del Impuesto correspondiente a aquélla.
 - c) Que se trate de operaciones que se entiendan realizadas en el TAI y el empresario o profesional obligado a la expedición de la factura haya de considerarse establecido en dicho territorio.
- 6º. Domicilio fiscal del obligado a expedir la factura y del destinatario. Si este último es persona física no empresario o profesional no es necesario que conste el domicilio.
- 7º. Descripción de la operación, consignándose todos los datos necesarios para determinar la base imponible, incluyendo el precio unitario sin impuesto de la operación, así como cualquier descuento o rebaja no incluido en dicho precio unitario.

En relación con la descripción de la operación, la Dirección General de Tributos en contestación a la consulta de fecha 1 de octubre de 2002 (número 1470-02), señala que: "En las facturas en que se documenten las operaciones empresariales o profesionales 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 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.

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".

Asimismo, en consulta de fecha 13 de febrero de 2002 (número 0235-02) indica que: "El apartado de descripción de las operaciones de las facturas expedidas por

la entidad consultante deberá ajustarse a lo regulado en el artículo 3º, apartado 1, número 3º del RD 2402/1985, no resultando ajustado a derecho la fórmula propuesta por dicha entidad de adjuntar a las facturas emitidas para sus asociados, las recibidas de los proveedores en cada operación respectiva, en las que sí se contiene una descripción detallada de dichas operaciones, conforme exige el citado precepto."

Bajo la vigencia del Reglamento, aprobado por el Real Decreto 1496/2003, en consulta de fecha 9 de febrero de 2004 (número 0231-04) la DGT señala que: "La factura de venta que expida la entidad consultante deberá contener, entre otros datos, una descripción de la operación realizada que comprenda una mención, al menos genérica, de los bienes entregados con el detalle suficiente para poder efectuar la correcta determinación de su naturaleza y cantidad."

Por último, en consulta de fecha 23 de marzo de 2004 (número 0694-04) este Centro Directivo indica que: "... en el supuesto de que para dar cumplimiento al requisito de la descripción de las operaciones que se documentan en la correspondiente factura se utilice la información contenida en los albaranes, en la citada factura se deberá hacer una mención a dicha circunstancia haciendo una referencia inequívoca al correspondiente albarán, el cual deberá conservarse debidamente anexo a dicha factura, puesto que dicho albarán, al servir como soporte documental de la descripción de las operaciones, debe considerarse que forma parte de la misma y, por tanto, debe estar sujeto a las mismas obligaciones de conservación establecidas para aquélla".

- 8º. El tipo o tipos impositivos aplicados a las operaciones. En caso de que se repercuta el recargo de equivalencia, éste también debe constar separadamente (artículo 159 LIVA).
- 9º. La cuota tributaria que, en su caso, se repercuta, que debe consignarse por separado.
- 10º. Cuando se trate de copias, se debe indicar su condición de tal.
- 11º. Si la operación está exenta, no sujeta o el sujeto pasivo es el destinatario de la operación, se debe incluir una referencia a las disposiciones correspondientes de la Sexta Directiva, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo a los preceptos de la Ley del Impuesto o indicación de las circunstancias anteriores.

Al margen de las menciones obligatorias antes indicadas, el Reglamento regula otras cuestiones directamente relacionadas con el contenido de las facturas, pudiendo destacarse las siguientes:

- 1º Se debe especificar por separado la parte de la base imponible correspondiente a cada una de las operaciones que se documenten en una misma factura cuando:
 - a) Se documenten operaciones que estén exentas o no sujetas y otras sujetas y no exentas.
 - b) Se incluyan operaciones en las que el sujeto pasivo sea su destinatario y otras en las que no se dé esta circunstancia.
 - c) Se comprendan operaciones sujetas a diferentes tipos.

interesados, a que en las facturas no consten todos los requisitos que se regulan con carácter general en el artículo 6.1 del Reglamento, siempre que las operaciones se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto, con excepción de las entregas intracomunitarias exentas. Estas facturas sí tienen la consideración de factura a efectos de lo dispuesto en el artículo 97.uno de la Ley del Impuesto tal y como señala el artículo 6.9 de dicho Reglamento.

En estos casos, debe apreciarse por el citado Departamento que, de acuerdo con las prácticas comerciales o administrativas del sector, o bien por las condiciones técnicas de expedición de las facturas, existan dificultades para consignar los requisitos anteriormente mencionados.

Dichas facturas tienen un contenido mínimo:

- a) La fecha de su expedición.
 - b) La identidad del obligado a su expedición.
 - c) La identificación del tipo de bienes entregados o de servicios prestados.
 - d) La cuota tributaria o los datos que permitan calcularla.
- El Reglamento en su artículo 11, también establece que se pueden incluir en una sola factura distintas operaciones realizadas en distintas fechas para un mismo destinatario, siempre que aquéllas se hayan efectuado dentro de un mismo mes natural. En este sentido, el Departamento de Gestión Tributaria ha denegado la autorización para agrupar en una factura semanal las operaciones realizadas en dicho período cuando las mismas comprendan días de distinto mes natural (ANEXO 20).

Deben ser expedidas como máximo el último día del mes natural en el que se hayan efectuado las operaciones que se documenten en ellas. Sin embargo, cuando el destinatario de éstas sea un empresario o profesional que actúe como tal, se realizará dentro del plazo de un mes a partir del citado día.

En todo caso, estas facturas deberán ser expedidas antes del día 16 del mes siguiente al período de liquidación del impuesto dentro del que se hayan realizado las operaciones.

2.3 Facturas con requisitos especiales.

- 1º. En las facturas expedidas por entregas ocasionales de medios de transporte nuevos exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido por destinarse a otro Estado miembro de la Comunidad Europea distinto de España, deben hacerse constar, además de los datos y requisitos generales del artículo 6.1 del Reglamento, las características de los medios de transporte, la fecha de su primera puesta en servicio y las distancias recorridas u horas de navegación o vuelo realizadas hasta la entrega.
- 2º. En las entregas de bienes subsiguientes realizadas en el marco de una operación triangular, el empresario o profesional que efectúa la adquisición intracomunitaria exenta y la entrega subsiguiente debe indicar en la factura que se trata de una operación triangular y consignar el NIF-IVA con el que realiza la adquisición