COMISIÓN
EUROPEA

Bruselas, 10.2.2020
COM(2020) 47 final

INFORME DE LA COMISIÓN AL PARLAMENTO EUROPEO Y AL CONSEJO

por el que se evalúan las normas de facturación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido

{SWD(2020) 29 final}

1. Introducción

Con arreglo a lo previsto en el artículo 237 de la Directiva 2006/112/CE[1] (en lo sucesivo, la «Directiva sobre el IVA»), la Comisión presentará al Parlamento Europeo y al Consejo un informe de evaluación general, basándose en un estudio económico independiente, sobre las repercusiones de las normas de facturación aplicables a partir del 1 de enero de 2013 y, en concreto, la medida en que estas han provocado un descenso de las cargas administrativas para las empresas. En este marco, la Comisión llevó a cabo una evaluación de las normas de facturación.

La evaluación fue respaldada por un estudio independiente realizado por el grupo de consultores Economisti Associati y dio lugar al informe final publicado en febrero de 2019[2].

En la evaluación se examinaron las normas de facturación de la Directiva 2010/45/UE del Consejo[3] (en lo sucesivo, la «Segunda Directiva sobre facturación» o «SDF») y, en especial, si estas habían contribuido o no al cumplimiento de los cuatro objetivos generales establecidos inicialmente, a saber: i) la reducción de las cargas administrativas para las empresas, ii) la disminución de los fraudes en materia de IVA o el impacto en las actividades de control, iii) el correcto funcionamiento del mercado interior, y iv) el fomento de las pequeñas y medianas empresas (pymes).

Para realizar la evaluación se siguieron los cinco criterios de evaluación de las Directrices para la mejora de la legislación[4] de la Comisión: pertinencia, eficacia, eficiencia, coherencia y valor añadido de la Unión Europea (UE).

2. Transposición y aplicación de la Directiva

Con vistas a establecer un punto de partida para la evaluación, la consultora llevó a cabo un análisis sobre el modo en que los Estados miembros habían transpuesto y aplicado la Segunda Directiva sobre facturación. Este análisis se centró en si los Estados miembros habían transpuesto de forma correcta o no la Directiva y determinó el grado en que esta había cambiado los marcos jurídicos nacionales. En aras de la claridad, el resumen del análisis que figura a continuación se divide en tres áreas temáticas.

---

1 Directiva 2006/112/CE del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347 de 11.12.2006, p. 1).

2 Report on the evaluation of Invoicing Rules of Directive 2006/112/EC (Informe final sobre la evaluación de las normas de facturación de la Directiva 2006/112/CE): https://publications.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/745fa4fe-2db0-11e9-8d04-01aa75ed71a1/language-en/format-PDF/source-search.

3 Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido en lo que respecta a las normas de facturación (DO L 189 de 22.7.2010, p. 1).

4 Para más información, véase: https://ec.europa.eu/info/law/law-making-process/planning-and-proposing-law/better-regulation-why-and-how/better-regulation-guidelines-and-toolbox_es.

2.1. Facturación electrónica

La Directiva introdujo tres cambios principales en el marco jurídico de la UE respecto a las facturas electrónicas: i) una nueva definición de la facturación electrónica; ii) el principio de neutralidad tecnológica; y iii) el principio de igualdad de trato entre las facturas en papel y electrónicas. Estas modificaciones se han introducido de manera uniforme en toda la UE. Incluso en los casos en que las disposiciones nacionales difieren ligeramente del texto de la Directiva, parece que no existen problemas de transposición incorrecta.

Más concretamente, en lo que respecta a *la definición de una factura electrónica*, la gran mayoría de los Estados miembros (veinticuatro) introdujo la definición de facturación electrónica en su legislación nacional reflejando la de la Directiva. En cuatro Estados miembros no se ha incluido la definición o esta es algo distinta de la prevista en la Directiva sobre el IVA. En lo relativo al *principio de neutralidad tecnológica*, este se ha transpuesto de forma uniforme y ningún Estado miembro exige el uso de una tecnología de facturación electrónica concreta. Aunque cuatro Estados miembros solo aceptan los métodos de facturación electrónica que se mencionan expresamente en su legislación nacional, las opciones previstas se definen con suficiente amplitud como para garantizar la libertad de elección de los contribuyentes. A fin de garantizar el principio de *igualdad de trato*, todos los Estados miembros han eliminado los requisitos legislativos relativos a la facturación electrónica adicionales a los aplicados a las facturas en papel[5].

2.2. Expedición y contenido de las facturas

La SDF introdujo una serie de cambios respecto a la expedición y el contenido de las facturas y modificó tres regímenes de facturación específicos: la facturación por el destinatario, las facturas simplificadas y las facturas recapitulativas. Además, la SDF también introdujo modificaciones relativas a los requisitos de facturación aplicables a las operaciones transfronterizas en aras de reducir las cargas y mejorar la armonización. Los principales cambios se refieren a las normas de facturación aplicables, el plazo de expedición de las facturas y el contenido de las facturas transfronterizas.

En general, la Directiva muestra un nivel muy bueno de transposición. Los requisitos obligatorios de la SDF se transpusieron en todas las legislaciones nacionales. Además, los Estados miembros introdujeron en sus legislaciones nacionales cambios opcionales. Por último, los Estados miembros introdujeron otras modificaciones, como simplificaciones adicionales, que no estaban previstas en la Directiva, pero que tampoco la contradecían.

Cabe destacar que, respecto a la expedición y el contenido de las facturas, la legislación nacional de algunos Estados miembros ya estaba en consonancia con la SDF. Por consiguiente, el alcance de los cambios depende del modo en que se hubiese configurado la legislación nacional anterior. Por ello, la repercusión de la Directiva en los distintos marcos jurídicos nacionales fue desigual. Por este motivo, a efectos de la evaluación, se concedió prioridad a dichas disposiciones en función del alcance del cambio jurídico (es decir, el

[5] Para más información sobre la transposición de las disposiciones sobre facturación electrónica, véase el capítulo 3.1.1. del Documento de trabajo de los servicios de la Comisión.

número de Estados miembros en cuyo marco jurídico nacional estas provocaron un cambio) y de la percepción de los profesionales en materia de IVA sobre si habían afectado al comportamiento de las empresas. Dicha priorización pone de manifiesto que las modificaciones relativas a la jurisdicción aplicable (artículo 219 *bis* de la Directiva sobre el IVA), las facturas simplificadas (artículo 220 *bis*, artículo 226 *ter* y artículo 238 de la Directiva sobre el IVA), el plazo para la expedición de las facturas (artículo 222 de la Directiva sobre IVA) y la facturación por el destinatario (artículo 224 de la Directiva sobre el IVA) se consideraron sustanciales, mientras que el resto de las modificaciones introducidas por la SDF se consideraron más bien de poca importancia[6].

2.3. Otras normas de facturación

La SDF introdujo un cambio específico destinado a las pymes, la denominada contabilidad de caja combinada para determinadas microempresas. El análisis de la transposición de la disposición relativa a la contabilidad de caja no muestra discrepancias entre las normas de la UE y los marcos jurídicos nacionales. Otras modificaciones relativas a las normas sobre la exigibilidad del IVA para las entregas y las adquisiciones intracomunitarias de bienes, y su transposición, se tradujeron en un enfoque armonizado en los Estados miembros sobre este aspecto.

3. Principales repercusiones de la Segunda Directiva sobre facturación

3.1. La reducción de la carga administrativa

La reducción de las cargas administrativas para las empresas prevista en la SDF obedeció principalmente a los dos siguientes conjuntos de disposiciones: i) los requisitos sobre facturación electrónica y ii) la expedición y el contenido de las facturas, que tuvieron el efecto de simplificar y armonizar los requisitos relativos a la facturación.

En lo que respecta a la facturación electrónica, se reconoce la influencia positiva de la SDF. Esta Directiva fue, sin duda, uno de los factores que estimularon el crecimiento del uso de la *facturación electrónica* entre las empresas de la UE desde 2014. Según el estudio, la mayor incidencia de la SDF sobre la reducción de la carga administrativa se debe al aumento de la adopción de la facturación electrónica con formato no estructurado[7], debido a las simplificaciones que animaron a las empresas a pasar de las facturas en papel a los archivos PDF[8]. La SDF no hacía distinción entre facturas electrónicas con formato estructurado[9] y no estructurado. Al no diferenciar entre los dos tipos de formato de facturas electrónicas y aplicar

---

6 Véase el apartado 3.1. 2. del Documento de trabajo de los servicios de la Comisión.

7 Por facturas electrónicas con formato no estructurado se entiende las facturas transmitidas por medios electrónicos sin un formato estipulado o específico, por ejemplo, un correo electrónico con un archivo PDF adjunto o un fax recibido de forma electrónica, no en papel.

8 Formato de documento portable: un formato de archivo para almacenar y enviar documentos electrónicos en el formato previsto.

9 Por facturas electrónicas con formato estructurado se entiende la facturas expedidas, transmitidas y recibidas con un formato electrónico estructurado que permite su tratamiento automatizado y electrónico.

el principio de neutralidad tecnológica, la Directiva no estimuló de forma directa la utilización de facturas con tratamiento automatizado y, por tanto, no promovió la adopción de las facturas electrónicas con formato estructurado.

En términos cuantitativos[10], se estima que la Directiva ha reducido las cargas administrativas para las empresas en 1 040 millones EUR durante el período 2014-2017, de los que alrededor de 920 millones EUR se atribuyen a la adopción de la facturación con formato no estructurado[11]. Las mayores beneficiarias de esta incidencia de la SDF fueron las microempresas[12], dado que adoptaron la facturación electrónica con formato no estructurado, al no estar equipadas para hacer frente a los requisitos de facturación electrónica con formato estructurado.

En lo que respecta a la *revisión de la expedición y el contenido de las facturas*, se determinó que la reducción de la carga había sido más bien limitada. La disposición que tuvo la mayor repercusión en la reducción de la carga administrativa fue el régimen de facturación simplificada (en términos cuantitativos se estimó en alrededor de 38 millones EUR al año[13]).

3.2. Los efectos sobre el mercado interior

La SDF contribuyó positivamente a apoyar el funcionamiento del mercado interior, principalmente a través de las facturas electrónicas y la facturación transfronteriza.

En primer lugar, los datos recopilados en el estudio demuestran que, si bien en 2014 uno de cada cuatro comerciantes intracomunitarios expedía facturas electrónicas, esta cifra aumentó hasta tres de cada cuatro en 2018. Esto implica que la SDF eliminó los problemas que dificultaban la facturación electrónica transfronteriza y, por tanto, sin duda contribuyó al aumento del uso de las facturas electrónicas en las operaciones transfronterizas.

En segundo lugar, la SDF introdujo otros cuatro cambios importantes a las normas aplicables a las facturas transfronterizas: i) las nuevas normas sobre los regímenes de facturación aplicables (artículo 219 *bis*); ii) el plazo uniforme para la expedición de facturas relacionadas con operaciones intracomunitarias (artículo 222); iii) las nuevas normas sobre la conversión monetaria (artículos 91 y 230); y iv) la simplificación del contenido de las facturas en las operaciones transfronterizas sujetas a la inversión del sujeto pasivo (artículo 226 *bis*). Asimismo, las nuevas normas sobre facturación por el destinatario (artículo 224) también simplificaron la utilización de este régimen para las operaciones transfronterizas. Dichas modificaciones contribuyeron a aumentar la seguridad jurídica de las normas de facturación aplicables a las operaciones intracomunitarias.

---

10 En lo que respecta a los cálculos, véanse el apartado 5.2. y el apartado 6 del Informe final sobre la evaluación de las normas de facturación de la Directiva 2006/112/CE.

11 El resto de los ahorros se derivaron de la factura simplificada y del régimen de contabilidad de caja.

12 De conformidad con la Recomendación de la Comisión sobre la definición de microempresas, pequeñas y medianas empresas [C(2003/1422)], una microempresa se define como una empresa que ocupa a menos de diez personas y cuyo volumen de negocios anual o cuyo balance general anual no supera los 2 millones de euros.

13 En lo que respecta a los cálculos, véase el apartado 6.2.2 del Informe final sobre la evaluación de las normas de facturación de la Directiva 2006/112/CE.

Se considera que los efectos sobre el mercado interior del resto de las disposiciones de la SDF son más limitados, ya que no afectaron a los procedimientos de facturación y, por tanto, pasaron bastante inadvertidas para las empresas.

3.3. La función de la Directiva en el fomento de las pymes

La mayoría de las medidas adoptadas en la SDF son de carácter general y se aplican tanto a las grandes empresas como a las pymes. Sin embargo, la simplificación y la armonización del marco reglamentario se traduce en la reducción de las cargas administrativas y, por tanto, las medidas tienen el potencial de ser especialmente beneficiosas para las pymes, a quienes, debido a su menor tamaño, suele resultarles más difícil el cumplimiento de las obligaciones fiscales que a las grandes empresas.

La SDF tuvo un efecto positivo en las pymes debido al uso más extendido de la *facturación electrónica con un formato no estructurado*, que fue más significativo en las pymes y microempresas que en las grandes empresas. Las pymes se beneficiaron de una reducción de la carga de en torno a un 55 %, a causa del uso más extendido de la facturación electrónica con un formato no estructurado. La diferencia respecto a la reducción de la carga, que sigue siendo significativa, se atribuye a las grandes empresas, ya que estas expiden un número claramente mayor de facturas.

La SDF también modificó dos regímenes de facturación de forma completa o parcial destinados a las pymes, a saber, la contabilidad de caja y las facturas simplificadas, y, por tanto, contribuyó a que su uso se extendiera. Tras los cambios introducidos por la SDF, algunos Estados miembros han introducido o ampliado el ámbito de aplicación del *régimen de contabilidad de caja*. Según las estimaciones, alrededor de 60 000 microempresas adicionales se beneficiaron del régimen de contabilidad de caja gracias a la SDF. En general, la adopción del régimen sigue siendo limitada debido a que la opción por el régimen de contabilidad de caja requiere cambios en el proceso de contabilidad que, en determinados casos, pueden ocasionar gastos más altos en asesores. La reducción de los costes generales a causa de la mayor utilización del régimen de contabilidad de caja generada por la SDF se ha estimado en 33 millones EUR para los diez Estados miembros en los que los cambios pueden atribuirse al SID. Sin embargo, la importancia de la contabilidad de caja va mucho más allá de la mera reducción de las cargas administrativas. Desempeñó una importante función para las microempresas durante la crisis económica, cuando se deterioraron las condiciones económicas y se hizo más difícil ejecutar los pagos.

En lo que respecta a las facturas simplificadas, debido a los cambios estipulados en la SDF, el régimen se ha introducido en varios Estados miembros, mientras que otros han ampliado su ámbito de aplicación. Se consideró que el *régimen de facturación simplificada* fue el que tuvo un mayor impacto en la reducción de las cargas administrativas de todas las disposiciones sobre la expedición y el contenido de las facturas (véase la sección anterior3.1). No obstante, la utilización de facturas simplificadas se sigue limitando en gran medida a sectores empresariales específicos, como el alojamiento, los restaurantes, el comercio minorista, las gasolineras y los servicios de transporte, por lo que la reducción de la carga no es sustancial.

3.4. Lucha contra el fraude en materia de IVA

En su conjunto, la Directiva también pretendía apoyar las actividades de control fiscal y fomentar, en última instancia, una mejora del cumplimiento de la normativa sobre IVA. En concreto, la SDF modificó dos disposiciones a tal fin: i) el plazo de expedición de las facturas relacionadas con operaciones intracomunitarias y ii) las normas relativas a la exigibilidad del IVA que grava las entregas y las adquisiciones intracomunitarias de bienes. Sin embargo, no puede demostrarse ningún efecto significativo de la SDF sobre el control fiscal y el cumplimiento de la normativa sobre IVA. Según las autoridades fiscales, se confirma que los efectos de la SDF respecto al cumplimiento de la normativa sobre IVA son, si los hubiere, más bien limitados. Las autoridades fiscales y las partes interesadas opinan que las normas de facturación no pueden lograr más en el ámbito del control fiscal. Dado que la información de la facturación no está fácilmente disponible para las autoridades fiscales, su atención se centra actualmente en los sistemas que garantizan la presentación de información en tiempo real, lo que permite un mejor análisis de los riesgos y una mayor especificidad de los controles. Al mismo tiempo, es tranquilizador que la simplificación y armonización de los requisitos de facturación y de facturación electrónica no hayan tenido ningún efecto negativo en las actividades de control fiscal.

4. Deficiencias principales de la Directiva

La evaluación de las reglas de facturación mostró una deficiencia de la SDF y algunos problemas emergentes que se describen a continuación.

4.1. La falta de claridad del concepto de controles de gestión que creen una pista de auditoría fiable

En el contexto de la facturación electrónica, la SDF introdujo el concepto de «controles de gestión que creen una pista de auditoría fiable» como forma de demostrar la autenticidad e integridad de la facturación electrónica. Este concepto todavía se percibe como algo complejo: las autoridades fiscales no lo interpretan de manera uniforme y los operadores económicos lo aplican correctamente en toda la UE. Las partes interesadas consideran que ello puede achacarse a una deficiencia de la SDF.

La SDF (artículo 233) establece el principio de la libertad de prueba para que los operadores económicos demuestren la integridad y la autenticidad de las facturas electrónicas. Sin embargo, en la práctica los únicos métodos utilizados son los siguientes: i) la firma electrónica; ii) el intercambio electrónico de datos (IED); y iii) los controles de gestión que creen una pista de auditoría fiable. Por consiguiente, los controles de gestión que creen una pista de auditoría fiable son el método por defecto para probar la integridad y la autenticidad de las facturas electrónicas para todas las empresas que no optaron por la firma electrónica o el IED. Esto implica que la mayoría, si no todas, las empresas que intercambian facturas electrónicas en forma de archivos PDF sin firmar deberían tener implantado un sistema de control de gestión que cree una pista de auditoría fiable. Sin embargo, el cumplimiento por

parte de las empresas y el control de la aplicación por parte de las autoridades fiscales eran limitados, e incluso inexistentes en algunos Estados miembros. En general, las partes interesadas consideran que la Directiva no aporta una definición práctica de los controles de gestión que creen una pista de auditoría fiable. Se han incluido algunas orientaciones al respecto en la normativa de desarrollo de los Estados miembros, así como en las notas explicativas redactadas por la Comisión Europea. A pesar de estos esfuerzos, los operadores económicos no consideran que las orientaciones proporcionadas sobre los controles de gestión que creen una pista de auditoría fiable sean adecuadas y suficientemente claras, lo que se traduce en dudas sobre cómo se debe aplicar esta opción en la práctica y si será aceptada durante las auditorías fiscales.

4.2. La complejidad de las normas sobre el archivo

Una posible cuestión emergente se refiere a las normas sobre el archivo. La SDF no incluía disposiciones sobre el archivo. Desde las transposiciones de la Directiva, la complejidad y la fragmentación normativa de las normas sobre el archivo han aumentado de forma desigual. Esto se debe a que algunos Estados miembros adoptaron normas muy detalladas sobre el archivo electrónico de documentos fiscales, que obviamente también se aplican a las facturas electrónicas. Casi el 40 % de las partes interesadas consideran que las normas nacionales sobre el archivo de facturas electrónicas son onerosas y difíciles de cumplir.

4.3. Requisitos nacionales de presentación electrónica de información

Otra cuestión que surgió después de la adopción de la SDF, pero que no se deriva de ella, es la introducción por parte de varios Estados Miembros de requisitos para presentar declaraciones electrónicas sobre determinadas operaciones internas. Los Estados miembros introdujeron este tipo de presentación de información para hacer frente a las actividades fraudulentas. Las partes interesadas ven un riesgo de desarmonización y de aumento de las cargas administrativas debido a la proliferación de estos requisitos nacionales de presentación electrónica de información.

5. Conclusiones y posibles perspectivas

La evaluación de la Directiva es ampliamente positiva, ya que se considera que esta ha contribuido con eficacia a la simplificación y la armonización de las normas de facturación y de facturación electrónica en toda la UE. La SDF contribuyó a la adopción de la facturación electrónica con un formato no estructurado, a la reducción de las cargas administrativas para las empresas, al aumento de la seguridad jurídica de los operadores económicos y al buen funcionamiento del mercado interior. Las disposiciones de la SDF siguen siendo pertinentes y adecuadas a las necesidades de las partes interesadas, a saber, normas de facturación electrónica más claras, sencillas y armonizadas.

En algunos ámbitos, como la mejora de las actividades de control fiscal y el fomento de las pymes, los logros fueron positivos pero inferiores a su potencial.

La evaluación también identificó una deficiencia derivada de la SDF, a saber, la falta de claridad sobre los controles de gestión que creen una pista de auditoría fiable. Además, han surgido algunas otras cuestiones que no se derivan de la SDF, pero que se imponen a nivel nacional, como la complejidad de las normas sobre el archivo y los requisitos nacionales de presentación electrónica de información.

En lo que respecta a los controles de gestión que creen una pista de auditoría fiable, sería necesario proporcionar más aclaraciones para subsanar la deficiencia mencionada. Sin embargo, es dudoso que tales aclaraciones puedan aportarse en el texto legislativo, ya que la intención de dichos controles es abarcar muchos tipos diferentes de procesos empresariales y cualquier definición incluida en la Directiva limitaría su alcance y correría el riesgo de quedar obsoleta debido a los avances tecnológicos. Además, las autoridades fiscales parecen dar menos importancia a las estrictas normas de integridad y autenticidad debido a la introducción de los requisitos de presentación electrónica de información. Por último, se correría el riesgo de imponer una carga adicional a las empresas, especialmente a las pymes. Por lo tanto, podría estudiarse si la aclaración de los controles de gestión que creen una pista de auditoría fiable podría lograrse mejor mediante notas explicativas de la Comisión y el intercambio de buenas prácticas en los Estados miembros. Esto podría ir acompañado de algunas aclaraciones adicionales sobre la definición jurídica de las facturas electrónicas.

En cuanto a las normas sobre el archivo, un ámbito que las empresas consideran complejo, sería difícil intervenir a escala de la UE, ya que los requisitos detallados sobre la conservación de las facturas los establecen los Estados miembros. Con el desarrollo de soluciones digitales, la reflexión en este ámbito podría centrarse, por ejemplo, en si sería útil crear una norma para un servicio europeo de almacenamiento de facturas en la nube.

En lo que respecta al control fiscal, según las autoridades fiscales y las partes interesadas, las normas de facturación actuales se ajustan a las necesidades de las actividades de control fiscal y no se puede obtener mucho más de ellas para seguir mejorando el control fiscal. Por lo tanto, cualquier posible modificación de la Directiva sobre el IVA a tal efecto no aportaría mucho valor añadido. En su lugar, muchas autoridades fiscales están estudiando actualmente cómo obtener acceso a los datos de las operaciones sin tener que acceder física o electrónicamente a las facturas, lo que introduce requisitos de presentación electrónica de información eficaz y en tiempo real.

Las posibles mejoras adicionales para fomentar las pymes tendrían que centrarse principalmente en la contabilidad de caja. Sin embargo, en general, las partes interesadas evalúan positivamente el régimen de contabilidad de caja, y no se han señalado problemas emergentes.

En lo que respecta a la limitada reducción de la carga administrativa, esto se atribuye principalmente a la menor adopción de la factura electrónica con formato estructurado. Esta fue la decisión política tomada en la SDF. Un enfoque más radical que tenga en cuenta solo las facturas electrónicas con formato estructurado como un documento válido requeriría que se modificase la legislación existente.

En conclusión, las autoridades fiscales y las partes interesadas consideran que las normas de facturación introducidas por la SDF funcionan correctamente y no se han identificado problemas importantes. En el contexto de la lucha contra el fraude y habida cuenta de los avances tecnológicos y las recientes tendencias de algunos Estados miembros en materia de facturación y presentación de información electrónicas, la Comisión, junto con los Estados miembros, estudiará si el potencial de la facturación electrónica puede seguir revelándose a escala de la UE. La Comisión también iniciará una reflexión sobre los requisitos de presentación electrónica de información y, en particular, sobre la repercusión que tienen en el mercado interior las diferentes normas aplicables en los Estados miembros.