

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V1520-17
ORGANO	SG de Impuestos sobre el Consumo
FECHA-SALIDA	15/06/2017
NORMATIVA	Ley 37/1992 art. 97 y 164-
DESCRIPCION-HECHOS	La consultante es una Universidad española que recibe facturas de diversos proveedores y que somete a control por su servicio de contabilidad para su aceptación del gasto documentado exigiendo a sus proveedores la adecuación de las facturas el Real Decreto 1619/2012 por el que se regulan las obligaciones de facturación de los empresarios o profesionales
CUESTION-PLANTEADA	<p>Varias cuestiones relacionadas con las facturas recibidas:</p> <ol style="list-style-type: none">1. Si es admisible un documento que, conteniendo todos los datos exigidos para ser considerada una factura, es denominada por el proveedor como "tique" o bien "albarán" o "nota de pedido" y si la consultante puede exigir a los proveedores la inclusión expresa de la palabra "factura".2. Si son admisibles las facturas que, a pesar de que haber sido recibidas como originales, se aprecia claramente que son copia de la original.3. Si son admisibles las facturas en las que el destinatario, la Universidad consultante, es identificada con un acrónimo en lugar de con el nombre completo.4. Si son admisibles las facturas en las que se ha mencionado como domicilio del destinatario la dirección de una de sus facultades en lugar del domicilio fiscal de la Universidad .
CONTESTACION-COMPLETA	<p>1.- De acuerdo con el artículo 4.Uno de la Ley 37/1992 , de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29 de diciembre) estarán sujetas al impuesto “las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.”.</p> <p>El apartado tres del mismo artículo 4 aclara que la sujeción al Impuesto se produce “con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular.”.</p> <p>El artículo 5 de la Ley del impuesto señala que:</p> <p>“Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley , se reputarán empresarios o profesionales:</p> <p>a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.</p> <p>(...)”.</p> <p>Define el artículo 5, en su apartado dos, de la Ley del impuesto las actividades empresariales o profesionales como “las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.</p> <p>En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.</p> <p>(...)”.</p> <p>Los preceptos anteriores son de aplicación general y, por tanto, también a las Universidad es que, consecuentemente, tendrán la condición de empresarios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordenen un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial mediante la realización continuada, a título oneroso, de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de tal actividad.</p>

2.- El derecho a deducir es objeto de regulación en el Título VIII de la **Ley 37/1992**, artículos 92 a 114, señalando el artículo 97 respecto de las facturas que:

“Uno. Sólo podrán ejercitar el derecho a la deducción los empresarios o profesionales que estén en posesión del documento justificativo de su derecho.

A estos efectos, únicamente se considerarán documentos justificativos del derecho a la deducción:

1.º La factura original expedida por quien realice la entrega o preste el servicio o, en su nombre y por su cuenta, por su cliente o por un tercero, siempre que, para cualquiera de estos casos, se cumplan los requisitos que se establezcan reglamentariamente.

(...)

Dos. Los documentos anteriores que no cumplan todos y cada uno de los requisitos establecidos legal y reglamentariamente no justificarán el derecho a la deducción, salvo que se produzca la correspondiente rectificación de los mismos. El derecho a la deducción de las cuotas cuyo ejercicio se justifique mediante un documento rectificativo sólo podrá efectuarse en el período impositivo en el que el empresario o profesional reciba dicho documento o en los siguientes, siempre que no haya transcurrido el plazo al que hace referencia el artículo 100 de esta **Ley**, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado dos del artículo 114 de la misma.

Tres. En ningún caso será admisible el derecho a deducir en cuantía superior a la cuota tributaria expresa y separadamente consignada que haya sido repercutida o, en su caso, satisfecha según el documento justificativo de la deducción.

(...).”.

Por su parte, el artículo 164.Uno.3º de la **Ley 37/1992**, establece, como una de las obligaciones que incumben a los sujetos pasivos del impuesto, la de “expedir y entregar factura de todas sus operaciones, ajustada a lo que se determine reglamentariamente.”.

La obligación de expedir factura es objeto de desarrollo por el Reglamento que regula las obligaciones de facturación aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 29 de noviembre (BOE del 1 de diciembre) en cuyo artículo 2.1 se preceptúa que:

“1. De acuerdo con el artículo 164.Uno.3.º de la **Ley 37/1992**, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, los empresarios o profesionales están obligados a expedir factura y copia de esta por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en el desarrollo de su actividad, incluidas las no sujetas y las sujetas pero exentas del Impuesto, en los términos establecidos en este Reglamento y sin más excepciones que las previstas en él. Esta obligación incumbe asimismo a los empresarios o profesionales acogidos a los regímenes especiales del Impuesto sobre el Valor Añadido.

(...).”.

Los empresarios o profesionales que expidan facturas deben observar, en particular y respecto de su contenido, lo dispuesto en los artículos 6 y 7 en relación con las facturas y las facturas simplificadas, respectivamente.

De acuerdo con el artículo 6 del Reglamento de facturación:

“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:

(...)

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

(...)

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 dispongan 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.

(...).”.

Asimismo, el artículo 7 del Reglamento de facturación señala que:

“1. Sin perjuicio de los datos o requisitos que puedan resultar obligatorios a otros efectos y de la posibilidad de incluir cualesquiera otras menciones, las facturas simplificadas y sus copias contendrán los siguientes datos o requisitos:

(...)

d) Número de Identificación Fiscal, así como el nombre y apellidos, razón o denominación social completa del obligado a su expedición.

(...)

2. A efectos de lo dispuesto en el artículo 97.Uno de la **Ley** del Impuesto, cuando el destinatario de la operación sea un empresario o profesional y así lo exija, el expedidor de la factura simplificada deberá hacer constar, además, los siguientes datos:

a) Número de Identificación Fiscal atribuido por la Administración tributaria española o, en su caso, por la de otro Estado miembro de la Unión Europea, así como el domicilio del destinatario de las operaciones.

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

3. También deberán hacerse constar los datos referidos en el apartado anterior, cuando el destinatario de la operación no sea un empresario o profesional y así lo exija para el ejercicio de cualquier derecho de naturaleza tributaria.

(...).”.

Los preceptos del Reglamento de facturación son trasposición de lo dispuesto en la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre, del Consejo relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, modificada en lo que a facturación se refiere por la Directiva 2010/45/UE, de 13 de julio, la cual prevé, en su considerando 10, que “las facturas deben reflejar entregas o prestaciones reales y debe garantizarse por tanto su autenticidad, integridad y legibilidad. Los controles de gestión pueden utilizarse para establecer pistas de auditoría fiables entre las facturas y las entregas o prestaciones, garantizando de esta forma que cada factura (ya sea en papel o en formato electrónico) cumple estos requisitos.”.

Adicionalmente, el artículo 218 de la Directiva 2006/112/CE señala, respecto del concepto de la factura, que:

“A efectos de la presente Directiva, los Estados miembros aceptarán como factura cualquier documento o mensaje en papel o en forma electrónica que cumpla las condiciones determinadas por el presente capítulo.”.

A la factura hace también referencia la **Ley** 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del 18 de diciembre) que establece, en su artículo 105.1, respecto de los medios de prueba, que “en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.”.

En concreto, sobre los medios de prueba, señala el artículo 106 de la **Ley** 58/2003 que:

“1. En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la **Ley** 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la **ley** establezca otra cosa.

(...)

3. La **ley** propia de cada tributo podrá exigir requisitos formales de deducibilidad para determinadas operaciones que tengan relevancia para la cuantificación de la obligación tributaria.

4. Los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación que cumpla los requisitos señalados en la normativa tributaria.

Sin perjuicio de lo anterior, la factura no constituye un medio de prueba privilegiado respecto de la existencia de las operaciones, por lo que una vez que la Administración cuestiona fundadamente su efectividad, corresponde al obligado tributario aportar pruebas sobre la realidad de las operaciones.”.

Interpretando conjuntamente los artículos 97 y 164 de la **Ley** 37/1992, los artículos 2, 6 y 7 del Reglamento de facturación, la Directiva 2006/112/CE así como los artículos 105 y 106 de la **Ley** 58/2003 puede concluirse, en primer lugar, que la factura constituye un medio de prueba preferente de la realidad de las operaciones en ellas documentadas y, por tanto, la información contenida en la misma debe ser veraz y lo suficientemente descriptiva sin que exista un modelo específico de factura aunque sí un contenido mínimo que debe observarse por aquellos obligados a expedirlas.

De acuerdo con lo anterior, debe señalarse que entre las menciones específicas exigidas por el Reglamento de facturación no se encuentra la denominación específica “**factura**” por lo que la consultante no puede exigir la inclusión de una expresión tal en los documentos que reciba que tendrán la consideración de factura a los efectos del impuesto cuando contenga las menciones específicas previstas en los artículos 6 o en su caso, 7 del Reglamento de facturación.

Por otra parte, la referencia a los tiques o documentos sustitutivos ha desaparecido del actual Reglamento de facturación si bien, será posible expedir facturas simplificadas en los supuestos señalados en el artículo 4 del Reglamento de facturación en cuya expedición deberá observarse el contenido mínimo previsto en el artículo 7 del Reglamento de facturación entre los cuales no se encuentra tampoco la denominación específica de "facturación simplificada".

No obstante lo anterior, no parece que un documento recibido por la consultante con la denominación de "albarán" o "nota de pedido" pueda considerarse como una factura que documente la realidad de la operación sin perjuicio que acredite otro tipo de circunstancia de naturaleza comercial, bien la entrega física de un bien o bien una orden firme que expresa la voluntad de adquirir un bien. Por tanto, un documento con la denominación de "albarán" o "nota de pedido" no podrá ser considerado, a los efectos del impuesto, como una factura.

3.- Respecto de la recepción por parte de la Universidad de la copia de una factura en lugar de su original, debe indicarse que el artículo 14 del Reglamento de facturación señala que "los empresarios y profesionales o sujetos pasivos sólo podrán expedir un original de cada factura" quedando limitada la expedición de duplicado de una factura ya expedida en los casos a los que hace referencia el apartado 2 del mismo precepto, a saber:

"a) Cuando en una misma entrega de bienes o prestación de servicios concurren varios destinatarios. En este caso, deberá consignarse en el original y en cada uno de los duplicados la porción de base imponible y de cuota repercutida a cada uno de ellos.

b) En los supuestos de pérdida del original por cualquier causa."

Sigue el artículo 14 del Reglamento de facturación señalando que:

"3. Los ejemplares duplicados a que se refiere el apartado anterior de este artículo tendrán la misma eficacia que los correspondientes documentos originales.

4. En cada uno de los ejemplares duplicados deberá hacerse constar la expresión «duplicado»."

Por otra parte, el artículo 17 del Reglamento de facturación dispone que "los originales de las facturas expedidas conforme a lo dispuesto en los capítulos I y II del título I deberán ser remitidos por los obligados a su expedición o en su nombre a los destinatarios de las operaciones que en ellos se documentan."

En consonancia con lo anterior, el artículo 19 del Reglamento de facturación exige a los empresarios y profesionales que conserven, durante el plazo previsto en la Ley 58/2003:

"a) Las facturas recibidas.

b) Las copias o matrices de las facturas expedidas conforme al artículo 2.1 y 2.

(...).".

De acuerdo con lo anterior, las facturas, que deben remitir los proveedores de la consultante a ésta última son las originales debiendo quedar en poder de los proveedores las copias de las mismas pudiendo sólo expedir duplicados de las ya expedidas en aquellos supuestos tasados previstos en el Reglamento de facturación.

4.- Por último, respecto de la mención en las facturas recibidas de la identificación de la consultante con sus siglas en lugar de con su denominación completa e indicando un domicilio que no concuerda con el domicilio fiscal de la consultante debe señalarse que el artículo 6 del Reglamento, antes reproducido, exige la mención en factura de la "razón o denominación social completa" del destinatario de la operación así como su domicilio que debe coincidir en cualquier caso con el domicilio real debiéndose entender por domicilio aquél que deba prevalecer a efectos fiscales, de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, General Tributaria.

No obstante, si el documento recibido por la consultante es una factura simplificada los datos anteriores no son mención obligatoria a excepción de lo dispuesto en los apartados 2 y 3 del artículo 7 del Reglamento de facturación antes reproducidos.

5.- En cualquier caso, debe tenerse en cuenta que el artículo 24 del Reglamento de facturación preceptúa que "se considerarán de naturaleza tributaria, a efectos de la interposición de la correspondiente reclamación económico-administrativa, las controversias que puedan producirse en relación con la expedición, rectificación o remisión de facturas y demás documentos a que se refiere este Reglamento, cuando estén motivadas por hechos o cuestiones de derecho de dicha naturaleza."

6.- 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.