

Podrán completarse manualmente (a bolígrafo) las facturas después de su impresión, y éstas no perderán la consideración de factura a los efectos del impuesto cuando contenga las menciones específicas del Reglamento de Facturación. Consulta DGT de 25 de septiembre de 2018.

D.G.T.

Nº Consulta: V2607-18

Fecha: 25 de septiembre de 2018

Arts. 75, 164-Uno-3º L.I.V.A. (L37/1992)

Arts. 4, 6, 7, 11, 18 RD1619/2012

DESCRIPCIÓN DE HECHOS

La consultante expide facturas simplificadas en el desarrollo de su actividad y en ocasiones recibe solicitudes de los destinatarios de las operaciones para completar las citadas facturas según lo dispuesto en el artículo 7.2 del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

CUESTION PLANTEADA

Si es posible, a efectos de la deducción del impuesto sobre el valor añadido soportado, que el emisor de una factura simplificada complete los datos indicados en el artículo 7.2 del Reglamento de facturación de forma manual después de haber sido impresa la factura simplificada.

CONTESTACION

1.- 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.”*

Por su parte, el apartado dos, de este mismo artículo establece que:

“Dos. (...)

La factura, en papel o electrónica, deberá garantizar la autenticidad de su origen, la integridad de su contenido y su legibilidad, desde la fecha de expedición y durante todo el periodo de conservación.

Reglamentariamente se determinarán los requisitos a los que deba ajustarse la expedición, remisión y conservación de facturas.”

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.

(...).”

Es importante señalar que en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido la normativa en materia de facturación también se encuentra armonizada a nivel comunitario en la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, con las modificaciones introducidas en la misma por la Directiva 2010/45/UE, 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, y cuya transposición se ha realizado en el Reglamento de facturación aprobado por el referido Real Decreto 1619/2012.

La nueva regulación en materia de facturación supone un decidido impulso a la facturación electrónica, cumpliendo la finalidad marcada por la Directiva comunitaria, bajo el principio de un mismo trato para la factura en papel y la factura electrónica, como instrumento para reducir costes y hacer más competitivas a las empresas.

2.- El artículo 8 del referido Reglamento de facturación establece en relación con los medios de expedición de facturas que:

“1. Las facturas podrán expedirse por cualquier medio, en papel o en formato electrónico, que permita garantizar al obligado a su expedición la autenticidad de su

origen, la integridad de su contenido y su legibilidad, desde su fecha de expedición y durante todo el periodo de conservación.

2. La autenticidad del origen de la factura, en papel o electrónica, garantizará la identidad del obligado a su expedición y del emisor de la factura.

La integridad del contenido de la factura, en papel o electrónica, garantizará que el mismo no ha sido modificado.

3. La autenticidad del origen y la integridad del contenido de la factura, en papel o electrónica, podrán garantizarse por cualquier medio de prueba admitido en Derecho.

En particular, la autenticidad del origen y la integridad del contenido de la factura podrán garantizarse mediante los controles de gestión usuales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.

Los referidos controles de gestión deberán permitir crear una pista de auditoría fiable que establezca la necesaria conexión entre la factura y la entrega de bienes o prestación de servicios que la misma documenta.”

Por otra parte, el artículo 9 del Reglamento de facturación, respecto de la factura electrónica dispone que:

“1. Se entenderá por factura electrónica aquella factura que se ajuste a lo establecido en este Reglamento y que haya sido expedida y recibida en formato electrónico.

2. La expedición de la factura electrónica estará condicionada a que su destinatario haya dado su consentimiento.”

Este Centro directivo ha analizado reiteradamente las condiciones que deben cumplir las facturas para ser consideradas facturas electrónicas como con ocasión de la contestación de 15 de septiembre del 2014 y número V2426-14 en relación con la recepción por parte de un sujeto pasivo del impuesto de facturas por correo electrónico que habían sido previamente escaneadas por el obligado a emitirlas. En dicha consulta se señala que:

“En particular, una factura en formato electrónico (como pudiera ser una factura en papel escaneada) que reúna todos los requisitos establecidos en el Reglamento citado y que sea expedida y recibida en dicho formato a través de un correo electrónico, tendrá la consideración de factura electrónica a los efectos de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido y del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.”

Del mismo modo, este centro directivo en la contestación vinculante, de 12 de julio del 2016, y número de referencia V3253-16, en relación con la digitalización de facturas que han sido emitidas en papel señaló que *“una factura expedida y recibida en formato electrónico tendrá la consideración de factura electrónica aunque hubiera sido emitida originalmente en papel y posteriormente digitalizada por el proveedor de la consultante no así, sin embargo, las facturas que, habiendo sido emitidas y expedidas en papel por el proveedor, sean recibidas en este mismo formato por la consultante aunque sean posteriormente digitalizadas por la misma para su conservación.”*

En este mismo sentido se manifiesta la Comisión Europea en sus Notas Explicativas de las normas de facturación relativas al Impuesto sobre el Valor Añadido que, aunque no son jurídicamente vinculantes ni para los Estados miembros ni para la propia

Comisión, sí pueden arrojar cierta luz sobre los conceptos anteriormente señalados. En particular, la Comisión Europea señala lo siguiente:

“La definición de la factura electrónica tiene por único objetivo aclarar la aceptación por el destinatario con arreglo al artículo 232 e ilustrar el uso de la opción facilitada a los Estados miembros en virtud del artículo 247, apartado 2, en relación con la conservación de las facturas.

Toda factura electrónica, exactamente igual que una factura en papel, debe contener los elementos requeridos en virtud de la Directiva sobre el IVA.

Además, para que una factura sea considerada una factura electrónica con arreglo a la Directiva sobre el IVA, deberá ser expedida y recibida en formato electrónico. Cada sujeto pasivo elegirá el formato de la factura. Cabe citar, entre las posibles opciones, facturas en forma de mensajes estructurados (p. ej. XML) u otros tipos de formatos electrónicos (como mensaje de correo electrónico con archivo PDF anexo o un fax en formato electrónico (no en formato papel).

De acuerdo con esta definición, no todas las facturas emitidas en formato electrónico se pueden considerar «factura electrónica». Las facturas emitidas en formato electrónico, por ejemplo mediante software de contabilidad o de procesamiento de textos, que hayan sido enviadas y recibidas en papel no son facturas electrónicas.

Por otro lado, las facturas emitidas en formato papel que sean escaneadas, enviadas y recibidas por correo electrónico se pueden considerar facturas electrónicas.

(...).”

De este modo, cuando el reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación hace referencia al formato electrónico se refiere a los medios utilizados en la expedición y conservación de las facturas, en cuanto a su configuración tecnológica y no al diseño, propiamente dicho, de dichos documentos que, como señala el artículo 8, apartado 1 del mencionado reglamento, pueden expedirse por cualquier medio, en papel o en formato electrónico.

Por tanto, una factura expedida y recibida en formato electrónico tendrá la consideración de factura electrónica aunque hubiera sido emitida originalmente en papel y posteriormente digitalizada por el proveedor de la consultante no así, sin embargo, las facturas que, habiendo sido emitidas y expedidas en papel por el proveedor, sean recibidas en este mismo formato por el destinatario aunque sean posteriormente digitalizadas por éste para su conservación. De la información facilitada en el escrito de consulta parece desprenderse que las facturas emitidas por el consultante son emitidas inicialmente en un formato electrónico pero sin embargo son enviadas y recibidas por el destinatario en formato papel, por lo que, de ser así, no tendrán la consideración de factura electrónica.

3.- De cualquier modo, en lo que respecta al contenido de la factura, deberá respetar lo previsto en los artículos 6 y 7 del Reglamento de facturación para las facturas completas y simplificadas respectivamente.

En concreto, los apartados 2 y 3 del artículo 7 del Reglamento de facturación dispone:

“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.”.

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 puede concluirse que la información contenida en la factura 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 todo lo anterior, debe señalarse que la regulación contenida en el Reglamento de facturación no impide que una parte de la factura sea completada de manera manual aunque ésta haya sido creada utilizando medios mecánicos o electrónicos. Por tanto, la consultante podrá completar manualmente (a bolígrafo) las facturas después de su impresión, y éstas no perderán 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 y garantice la autenticidad de su origen y la integridad de su contenido en los términos señalados.

4.- Respecto de la conservación de las facturas y otros documentos, el artículo 19 del Reglamento de facturación señala que:

“1. Los empresarios o profesionales deberán conservar, durante el plazo previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, los siguientes documentos:

a) *Las facturas recibidas.*

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

c) *Los justificantes contables a que se refiere el número 4.º del apartado uno del artículo 97 de la Ley del Impuesto.*

d) *Los recibos a que se refiere el artículo 16.1, tanto el original de aquél, por parte de su expedidor, como la copia, por parte del titular de la explotación.*

e) *Los documentos a que se refiere el número 3.º del apartado uno del artículo 97 de la Ley del Impuesto, en el caso de las importaciones.*

(...)

2. *Los documentos deben conservarse con su contenido original, ordenadamente y en los plazos y con las condiciones fijados por este Reglamento.*

(...).”.

Adicionalmente, el artículo 20.1 del Reglamento de facturación dispone que:

“1. Los diferentes documentos, en papel o formato electrónico, a que se hace referencia en el artículo 19, 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 en los términos establecidos en el artículo 8, así como el acceso a ellos por parte de la Administración tributaria sin demora, salvo causa debidamente justificada.”.