

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC077979

DGT: 06-11-2020

N.º CONSULTA VINCULANTE: V3294/2020

SUMARIO:

IVA. Obligaciones formales. Deber de expedir y entregar factura. Expedir y entregar factura o documento equivalente. Medios telemáticos. Una entidad mercantil que se dedica a la explotación de una cadena de supermercados va a implementar un proceso de digitalización en sus procesos de facturación desarrollando el ofrecer a sus clientes que lo deseen y den el consentimiento la opción de poder recibir la factura simplificada en formato electrónico. En concreto, antes de proceder a la impresión automática de la factura, ofrece al cliente la posibilidad de recibirla en papel, en formato electrónico o incluso no recibirla.

A diferencia de la factura en papel en la que bastaría únicamente el conocimiento por parte del expedidor de la dirección de facturación, la recepción de una factura electrónica, precisa en sede del destinatario contar con los mínimos conocimientos y medios informáticos que posibiliten su recepción. Por tanto, la aceptación por el destinatario de la factura electrónica se configura como un requisito necesario, que deberá ser cumplido para posibilitar el cumplimiento de los objetivos perseguidos por la nueva normativa de facturación. Por otra parte, ni la Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA) ni el RD 1619/2012 (Obligaciones de facturación) establecen la forma en que debe producirse esta aceptación.

Es evidente que habiendo quedado superada la necesidad de que el consentimiento se realice, en todo caso, de forma expresa y se formalice en un documento escrito, la aceptación, podrá ser expresa o tácita. No obstante, la necesidad de que el destinatario disponga de los conocimientos y equipos necesarios para la recepción de la factura electrónica precisa que esta aceptación expresa o tácita constituya un consentimiento informado, pues necesariamente aquel que estuviera recibiendo las facturas en papel deberá haber tenido que ser previamente informado por ese mismo medio por parte del expedidor de, que a partir de la fecha en que quede constancia de su aceptación, se procederá a la remisión de facturas en formato electrónico.

El consentimiento informado deberá precisar la forma en que una vez aceptado se procederá a recibir la factura electrónica, así como, la posibilidad de que el destinatario, que haya dado su consentimiento expreso o tácito pueda revocarlo y la forma en que podrá realizarse esa revocación.

En este sentido, no será suficiente el que el expedidor conozca o solicite una dirección electrónica del destinatario de la factura, o la mera información al mismo de la posibilidad de acceder y recepcionar su factura a través de un portal o buzón electrónico desde el que con conexión a internet pueda descargar o consultar la factura. Será necesaria la constancia expresa (por ejemplo, mediante la remisión expresa de la aceptación o, en su caso, de la no aceptación, de la factura electrónica) o tácita (por ejemplo, mediante la constatación de que el destinatario ha accedido a la página web o portal electrónico del expedidor en el que se ponen a su disposición la facturas electrónicas y no ha comunicado su rechazo a la recepción de las facturas electrónicas) de que el destinatario ha dado su consentimiento informado a la factura electrónica.

Por último, 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 la consultante no así, sin embargo, las facturas que, habiendo sido emitidas y expedidas en papel, sean recibidas en este mismo formato, aunque sean posteriormente digitalizadas para su conservación.

En todo caso, las facturas que hayan sido expedidas por correo electrónico en formato "PDF" por la mercantil, con independencia de que no haya sido firmada digitalmente, tendrá la calificación de factura electrónica al haber sido necesariamente expedida y recibida en formato electrónico. Por otra parte, la firma digital, tal y como establece el art. 10 del RD 1619/2012 (Obligaciones de facturación), es solamente un medio a través del cual se entienden acreditados la autenticidad del origen y la integridad del contenido de la factura electrónica. La factura electrónica no precisa de condiciones o requisitos adicionales respecto de la expedida en papel.

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 164.

RD 1619/2012 (Obligaciones de facturación), arts. 4, 8, 9, 10, 17 y 18.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 232 y 233.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 17 y 29.

Orden EHA/962/2007 (Facturación telemática y conservación electrónica de facturas), art. 2.

Descripción sucinta de los hechos:

Una entidad mercantil que se dedica a la explotación de una cadena de supermercados va a implementar un proceso de digitalización en sus procesos de facturación desarrollando el ofrecer a sus clientes que lo deseen y den el consentimiento la opción de poder recibir la factura simplificada en formato electrónico. En concreto, antes de proceder a la impresión automática de la factura, ofrece al cliente la posibilidad de recibirla en papel, en formato electrónico o incluso no recibirla.

Cuestión planteada:

Procedencia del sistema de facturación sugerido por la consultante.

Contestación:

1.- El artículo 164, apartado Uno, número 3º, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que “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.”.

Por su parte, el apartado dos, de este mismo artículo, con la nueva redacción dada por la Ley 17/2012, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2013 (BOE de 28 de diciembre), 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.”.

En este sentido, la regulación reglamentaria en materia de facturación se encuentra contenida en 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).

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 nuevo 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 de gestión y administrativos y hacer más competitivas a las empresas europeas.

2.- Por otra parte, el artículo 4 del citado Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, señala que:

“1. La obligación de expedir factura podrá ser cumplida mediante la expedición de factura simplificada y copia de esta en cualquiera de los siguientes supuestos:

- a) Cuando su importe no exceda de 400 euros, Impuesto sobre el Valor Añadido incluido o,
- b) cuando deba expedirse una factura rectificativa.

2. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado anterior, los empresarios o profesionales podrán igualmente expedir factura simplificada y copia de ésta cuando su importe no exceda de 3.000 euros, Impuesto sobre el Valor Añadido incluido, en las operaciones que se describen a continuación:

a) Ventas al por menor, incluso las realizadas por fabricantes o elaboradores de los productos entregados.

A estos efectos, tendrán la consideración de ventas al por menor las entregas de bienes muebles corporales o semovientes en las que el destinatario de la operación no actúe como empresario o profesional, sino como consumidor final de aquellos. No se reputarán ventas al por menor las que tengan por objeto bienes que, por sus características objetivas, envasado, presentación o estado de conservación, sean principalmente de utilización empresarial o profesional.

(...).”.

En el apartado 2 del mismo artículo 4 se regulan otra serie de operaciones en las que procede emitir factura simplificada.

Por otra parte, el apartado 3 del mismo artículo habilita a emitir facturas simplificadas previa autorización en supuestos distintos de los anteriores:

“3. El Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria podrá autorizar la expedición de facturas simplificadas, en supuestos distintos de los señalados en los apartados anteriores, cuando las prácticas comerciales o administrativas del sector de actividad de que se trate, o bien las condiciones técnicas de expedición de las facturas, dificulten particularmente la inclusión en las mismas de la totalidad de los datos o requisitos previstos en el artículo 6.”.

3.- 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.”.

De acuerdo con el artículo 9 del Reglamento de facturación:

“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.”.

4.- Por lo que respecta a la forma en que el destinatario debe prestar su consentimiento para la expedición de la factura electrónica, cabe traer a colación el Informe de esta Dirección General de 21 de diciembre de 2012 donde se establecen los criterios para entender que se ha cumplido con el requisito establecido en el artículo 9.2 del Reglamento por el que se aprueban las obligaciones de facturación. Dichos criterios están disponibles en la página web de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en el siguiente enlace: <http://www.aeat.es>. Normativa y criterios interpretativos. Consultas. Preguntas frecuentes: (INFORMA). Impuesto sobre el Valor Añadido. Obligaciones de los sujetos pasivos. Facturas desde 01/01/2013. Factura electrónica: consentimiento.

Así, la necesidad de que el destinatario de la factura electrónica de su consentimiento se encuentra expresamente establecido en el artículo 232 de la Directiva 2006/112/CE que dispone que “el uso de la factura electrónica estará condicionado a su aceptación por el receptor.”.

La propia Comisión Europea ha interpretado el precepto referido en sus notas aclaratorias sobre la interpretación de los artículos de la directiva armonizada en materia de facturación, con el siguiente tenor:

“La mención específica de que el uso de facturas electrónicas deberá ser aceptado por el destinatario tiene su justificación en los requisitos técnicos necesarios para recibir una factura electrónica o en la capacidad del destinatario de garantizar la autenticidad, la integridad y la legibilidad, para lo cual podría ser necesario disponer las medidas adecuadas, circunstancia que no se da en el caso de facturas en papel.

Dado que procede aplicar el mismo trato a la facturación en papel y la facturación electrónica, para determinar la aceptación de una factura electrónica por el destinatario se podrían aplicar criterios similares a los que se aplican para determinar la aceptación de una factura en papel.

Cabe citar, entre otros, cualquier aceptación por escrito, ya sea formal o no, o el acuerdo tácito mediante, por ejemplo, el procesamiento o el pago de la factura recibida.

En cualquier caso, la decisión de usar facturas electrónicas sigue siendo, en última instancia, un asunto que deberá ser acordado por los socios comerciales.”.

En efecto, tal y como establece la Comisión Europea, a diferencia de la factura en papel en la que bastaría únicamente el conocimiento por parte del expedidor de la dirección de facturación, la recepción de una factura electrónica, precisa en sede del destinatario contar con los mínimos conocimientos y medios informáticos que posibiliten su recepción. Por tanto, la aceptación por el destinatario de la factura electrónica se configura como un requisito necesario, que deberá ser cumplido para posibilitar el cumplimiento de los objetivos perseguidos por la nueva normativa de facturación.

Por otra parte, ni la Directiva ni el nuevo Reglamento de facturación establecen la forma en que debe producirse esta aceptación.

Es evidente que habiendo quedado superada la necesidad de que el consentimiento se realice, en todo caso, de forma expresa y se formalice en un documento escrito, la aceptación, tal y como establece la Comisión Europea en su nota aclaratoria, podrá ser expresa o tácita. No obstante, la necesidad de que el destinatario disponga de los conocimientos y equipos necesarios para la recepción de la factura electrónica precisa que esta aceptación expresa o tácita constituya un consentimiento informado, pues necesariamente aquel que estuviera recibiendo las facturas en papel deberá haber tenido que ser previamente informado por ese mismo medio por parte del expedidor de, que a partir de la fecha en que quede constancia de su aceptación, se procederá a la remisión de facturas en formato electrónico.

El consentimiento informado deberá precisar la forma en que una vez aceptado se procederá a recibir la factura electrónica, así como, la posibilidad de que el destinatario, que haya dado su consentimiento expreso o tácito pueda revocarlo y la forma en que podrá realizarse esa revocación.

En este sentido, no será suficiente el que el expedidor conozca o solicite una dirección electrónica del destinatario de la factura, o la mera información al mismo de la posibilidad de acceder y recepcionar su factura a través de un portal o buzón electrónico desde el que con conexión a internet pueda descargar o consultar la factura. Será necesaria la constancia expresa (por ejemplo, mediante la remisión expresa de la aceptación o, en su caso, de la no aceptación, de la factura electrónica) o tácita (por ejemplo, mediante la constatación de que el destinatario ha accedido a la página web o portal electrónico del expedidor en el que se ponen a su disposición las facturas electrónicas y no ha comunicado su rechazo a la recepción de las facturas electrónicas) de que el destinatario ha dado su consentimiento informado a la factura electrónica.

5.- Por último, deberá ser siempre posible la revocación de la aceptación y la comunicación de la misma que podrá realizarse en papel o por medios electrónicos y preferentemente a través del medio en el que el destinatario viene recibiendo las facturas electrónicas.

En este sentido, el artículo 2 de la Orden EHA/962/2007, de 10 de abril, por la que se desarrollan determinadas disposiciones sobre facturación telemática, contenidas en el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación (BOE de 14 de abril), que mantiene su vigencia en cuanto no se oponga a las disposiciones contenidas en el Reglamento de facturación, establece en relación con la revocación del consentimiento que:

“En cualquier momento el destinatario que esté recibiendo facturas o documentos sustitutivos electrónicos podrá comunicar al proveedor su deseo de recibirlos en papel. En tal caso, el proveedor deberá respetar el derecho de su cliente y proceder en el sentido solicitado a partir de la recepción de dicho comunicado.”.

6.- Por su parte, el artículo 10 del citado Reglamento de facturación dispone que:

“1. La autenticidad del origen y la integridad del contenido de la factura electrónica podrán garantizarse por cualquiera de los medios señalados en el artículo 8.

En particular, la autenticidad del origen y la integridad del contenido de la factura electrónica quedarán garantizadas por alguna de las siguientes formas:

a) Mediante una firma electrónica avanzada de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2.2 de la Directiva 1999/93/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de diciembre de 1999, por la que se establece un marco comunitario para la firma electrónica, basada, bien en un certificado reconocido y creada mediante un dispositivo seguro de creación de firmas, de acuerdo con lo dispuesto en los apartados 6 y 10 del artículo 2 de la mencionada Directiva, o bien, en un certificado reconocido, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 10 del artículo 2 de la mencionada Directiva.

b) Mediante un intercambio electrónico de datos (EDI), tal como se define en el artículo 2 del anexo I de la Recomendación 94/820/CE de la Comisión, de 19 de octubre de 1994, relativa a los aspectos jurídicos del intercambio electrónico de datos, cuando el acuerdo relativo a este intercambio prevea la utilización de procedimientos que garanticen la autenticidad del origen y la integridad de los datos.

c) Mediante otros medios que los interesados hayan comunicado a la Agencia Estatal de Administración Tributaria con carácter previo a su utilización y hayan sido validados por la misma.”.

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 emitir las. 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.”.

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.

(...).”.

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 la consultante no así, sin embargo, las facturas que, habiendo sido emitidas y expedidas en papel, sean recibidas en este mismo formato, aunque sean posteriormente digitalizadas para su conservación.

En todo caso, las facturas que hayan sido expedidas por correo electrónico en formato “PDF” por la consultante, con independencia de que no haya sido firmada digitalmente, tendrá la calificación de factura electrónica al haber sido necesariamente expedida y recibida en formato electrónico. Por otra parte, como se ha señalado la firma digital, tal y como establece el artículo 10 del Reglamento de facturación, es solamente un medio a través del cual se entienden acreditados la autenticidad del origen y la integridad del contenido de la factura electrónica. La factura electrónica no precisa de condiciones o requisitos adicionales respecto de la expedida en papel como reiteradamente ha establecido este Centro directivo (por todas, en la contestación dada a la consulta vinculante de 21 de octubre del 2015 y número V3213-15).

7.- Por otra parte, en cuanto a si los controles de gestión de la actividad empresarial de la consultante son adecuados para garantizar la autenticidad del origen y la integridad del contenido de las facturas expedidas, debe señalarse que el artículo 8.3 del Reglamento de facturación es transposición del artículo 233.1, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112/CE que establece:

“Cada sujeto pasivo determinará el modo de garantizar la autenticidad del origen, la integridad del contenido y la legibilidad de las facturas. Podrá realizarse mediante controles de gestión que creen una pista de auditoría fiable entre la factura y la entrega de bienes o la prestación de servicios.”.

A este respecto, la Comisión Europea, en sus Notas Explicativas de las normas de facturación del Impuesto sobre el Valor Añadido, realiza las siguientes observaciones:

“Tanto el proveedor de los bienes o el prestador de los servicios como el destinatario podrán elegir libremente el modo de garantizar la autenticidad del origen, la integridad del contenido y la legibilidad de las facturas. El derecho de elección no deberá ser restringido por los Estados miembros.

En caso de que los Estados miembros ofrezcan orientaciones, deberá especificarse que éstas solo se ofrecen a título orientativo y que no restringen el derecho de elección del sujeto pasivo.

El hecho de que en la Directiva 2010/45/UE se citen tres ejemplos de procedimientos o tecnologías (controles de gestión que creen una pista de auditoría fiable, sistemas avanzados de firma electrónica y EDI) no debe ser óbice para el uso de otras tecnologías o procedimientos, siempre y cuando cumplan las condiciones de garantizar la autenticidad del origen, la integridad del contenido y la legibilidad de las facturas.”.

Por tanto, corresponde, en cualquier caso, tanto al obligado a la expedición de la factura como al destinatario de la misma, en su caso, durante todo el periodo de conservación, determinar el método o sistema que garantice la autenticidad del origen y la integridad del contenido de las facturas. Estos métodos o sistemas deberán basarse en los controles de gestión adecuados a la naturaleza de la empresa y sus procedimientos habituales y deben permitir crear una pista de auditoría fiable entre la factura y la entrega de bienes o la prestación de servicios. En definitiva, deberá garantizarse que las facturas documenten operaciones reales y que éstas no han sido modificadas o manipuladas.

Lo anterior deberá entenderse dentro del principio general de libertad de prueba admitido por nuestro ordenamiento jurídico, de tal forma que cada sujeto pasivo podrá determinar los controles y garantías que estime suficientes, sin perjuicio de que, como se ha señalado, los interesados podrán comunicar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria con carácter previo los procedimientos que quieran utilizar sin que la falta de validación, en su caso, impida la utilización del mismo por parte del sujeto pasivo siempre que pueda garantizar la autenticidad del origen y la integridad del contenido de la factura electrónica.

Este Centro directivo no es competente para determinar si unos determinados controles de gestión como el utilizado por la consultante, cumple con los requisitos señalados, no obstante, por lo que respecta a la factura electrónica, el propio artículo 10 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación establece una presunción de validez en favor de los medios que los interesados hayan comunicado a la Agencia Estatal de Administración Tributaria con carácter previo a su utilización y hayan sido validados por la misma.

8.- Finalmente y en relación con la trascendencia a efectos de la obligación de facturación que tendrá la manifestación por parte del destinatario de las operaciones de su voluntad de no recibir factura simplificada ni en papel ni en formato electrónico hay que tener en cuenta lo dispuesto en los artículos 17 y 18 del Reglamento de facturación según los cuales:

“Artículo 17. *Obligación de remisión de las facturas.*

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.

“Artículo 18. *Plazo para la remisión de las facturas.*

La obligación de remisión de las facturas que se establece en el artículo 17 deberá cumplirse en el mismo momento de su expedición o bien, cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal, antes del día 16 del mes siguiente a aquél en que se haya producido el devengo del Impuesto correspondiente a la citada operación o en el caso de las operaciones acogidas al régimen especial del criterio de caja o de facturas rectificativas

antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que se hubiera realizado la operación o se hubiera expedido la factura respectivamente.”.

Por su parte, el artículo 17, apartado 1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del 18), dispone que se entiende por relación jurídico-tributaria el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos.

El artículo 17, apartado 3 de la Ley General Tributaria establece que: “Son obligaciones tributarias materiales las de carácter principal, las de realizar pagos a cuenta, las establecidas entre particulares resultantes del tributo y las accesorias. Son obligaciones tributarias formales las definidas en el apartado 1 del artículo 29 de esta Ley.”.

Asimismo, el artículo 17, apartado 4 de la Ley General Tributaria establece lo siguiente:

“4. Los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas.”

El artículo 29, apartado 1 de la mencionada Ley General Tributaria dispone que son obligaciones tributarias formales las que, sin tener carácter pecuniario, son impuestas por la normativa tributaria o aduanera a los obligados tributarios, deudores o no del tributo, y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios o aduaneros.

Por su parte, el artículo 29, apartado 2, letra e) de la Ley General Tributaria, establece lo siguiente:

“2. Además de las restantes que puedan legalmente establecerse, los obligados tributarios deberán cumplir las siguientes obligaciones:

(...)

e) La obligación de expedir y entregar facturas o documentos sustitutivos y conservar las facturas, documentos y justificantes que tengan relación con sus obligaciones tributarias.”.

En consecuencia, y tal como ha tenido ocasión de pronunciarse este Centro directivo en un supuesto similar en la contestación vinculante de 28 de enero de 2008 y número V0150-08, la entidad consultante estará obligada a expedir y entregar factura a los destinatarios de sus operaciones, por tratarse de una obligación establecida por la normativa tributaria general así como por la propia del Impuesto sobre el Valor Añadido, obligación que de acuerdo con lo establecido por el artículo 17, apartado 4 de la Ley General Tributaria no puede ser alterada por las partes intervinientes en las operaciones, aunque el destinatario de las mismas renuncie a su recepción según se señala en el escrito de consulta.

9.- 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.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.