

**SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA**  
**DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS**  
**Consultas Vinculantes**

<b>NUM-CONSULTA</b>	<b>V2873-17</b>
<b>ORGANO</b>	SG de Impuestos sobre el Consumo
<b>FECHA-SALIDA</b>	07/11/2017
<b>NORMATIVA</b>	Ley 37/1992 art. 164-Uno-3º-
<b>DESCRIPCION-HECHOS</b>	El consultante es una sociedad que se dedica a la actividad de restauración que, en ocasiones, emite a sus clientes facturas simplificadas en lugar de facturas completas.
<b>CUESTION-PLANTEADA</b>	<p>Ante la solicitud por parte alguna de sus clientes de que emita otras facturas en canje de las facturas simplificadas previamente emitidas se plantea las siguientes cuestiones:</p> <p>1º.- Si se encuentra obligada a realizar el canje de las facturas simplificadas.</p> <p>2º.- Requisitos para la emisión de las mismas (plazo y acreditación de que quien solicita el canje fue el destinatario efectivo).</p>
<b>CONTESTACION-COMPLETA</b>	<p>1.- El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29 de diciembre), dispone que: “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. 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 misma Ley establece, en cuanto al concepto de empresario o profesional, lo siguiente:</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>No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.</p> <p>b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.</p> <p>(...).</p> <p>Dos. Son actividades empresariales o profesionales 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>

Por lo tanto, del escrito de consulta se desprende que el consultante tiene la consideración de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en la medida que desarrolla una actividad empresaria o profesional.

2.- Por otra parte, el artículo 164, apartado uno, número 3º, de la Ley 37/1992, dispone que, sin perjuicio de lo establecido en el Título anterior de dicha Ley, los sujetos pasivos del Impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a “expedir y entregar factura de todas sus operaciones, ajustada a lo que se determine reglamentariamente.”.

El desarrollo reglamentario de dicho precepto se ha llevado a cabo por el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE de 1 de diciembre).

El artículo 2, apartado 1, primer párrafo del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, establece lo siguiente:

“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.”.

Por su parte, el artículo 2 del citado Reglamento en la letra a) de su apartado 2, dispone lo siguiente:

“2. Deberá expedirse factura y copia de esta en todo caso en las siguientes operaciones:

a) Aquéllas en las que el 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 cualesquiera otras en las que el destinatario así lo exija para el ejercicio de cualquier derecho de naturaleza tributaria.”.

Una vez acreditada la obligación de expedición de factura, el artículo 4 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, establece cuáles serán los supuestos en que se podrán emitir facturas simplificadas:

“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

(...).

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:

e) Servicios de hostelería y restauración prestados por restaurantes, bares, cafeterías, horchaterías, chocolaterías y establecimientos similares, así como el suministro de bebidas o comidas para consumir en el acto.

(...).”.

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.”.

El apartado 1 del artículo 7 del Reglamento que regula las obligaciones de facturación establece cuál habrá de ser el contenido de las facturas simplificadas.

“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:

a) Número y, en su caso, serie. La numeración de las facturas simplificadas dentro de cada serie será correlativa.

(...)

b) La fecha de su expedición.

c) La fecha en que se hayan efectuado las operaciones que se documentan o en la que, en su caso, se haya recibido el pago anticipado, siempre que se trate de una fecha distinta a la de expedición de la factura.

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

e) La identificación del tipo de bienes entregados o de servicios prestados.

f) Tipo impositivo aplicado y, opcionalmente, también la expresión «IVA incluido».

(...)

g) Contraprestación total.

h) En caso de facturas rectificativas, la referencia expresa e inequívoca de la factura rectificada y de las especificaciones que se modifican.

i) En los supuestos a que se refieren las letras j) a p) del artículo 6.1 de este Reglamento, deberá hacerse constar las menciones referidas en las mismas.”.

A continuación, según el apartado 2 del mismo artículo, cuando el destinatario sea un empresario o profesional, el expedidor de la factura simplificada habrá de dejar constancia de una serie de elementos adicionales a efectos de que la factura cumpla los requisitos formales para admitir la deducibilidad de las cuotas de Impuesto soportado derivadas de la misma:

“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.”.

Por su parte, el apartado 3 del mismo artículo también permite que un cliente que no tenga la consideración de empresario o profesional pueda solicitar el canje de una factura simplificada normal por una factura simplificada que contenga los datos señalados en el apartado 2.

De acuerdo con lo expuesto, la entidad consultante podrá emitir facturas simplificadas en los términos previstos en el artículo 4 del Reglamento que regula las obligaciones de facturación, transcrito anteriormente.

En todo caso, la factura simplificada habrá de incluir el número y, en su caso, serie de la factura, así como el resto de contenido establecido en el artículo 7.1 del Reglamento que regula las obligaciones de facturación. A mayor abundamiento, en caso de que el destinatario sea empresario o profesional, éste podrá exigir que en la factura simplificada se incluya el número de identificación fiscal y domicilio del destinatario, además de la cuota repercutida, que habrá de consignarse por separado (artículo 7.2 del mismo Reglamento). De este modo, con el contenido exigible con arreglo a los apartados 1 y 2 del artículo 7 del Reglamento que regula las obligaciones de facturación, la factura simplificada cumplirá con los requisitos que el artículo 97.Uno de la Ley 37/1992 establece a efectos de permitir la deducibilidad de las cuotas de Impuesto sobre el Valor Añadido soportado.

Por otra parte, el artículo 15 del Reglamento de facturación, relativo a las facturas rectificativas, establece en su apartado 6 que la solicitud de un canje de factura simplificada por una factura completa con el contenido del artículo 6.1 del mismo Reglamento no tendrá la consideración de factura rectificativa:

“6. Únicamente tendrán la consideración de facturas rectificativas las que se expidan por alguna de las causas previstas en los apartados 1 y 2.

No obstante, las facturas que se expidan en sustitución o canje de facturas simplificadas expedidas con anterioridad no tendrán la condición de rectificativas, siempre que las facturas simplificadas expedidas en su día cumplieren los requisitos establecidos en el artículo 7.1.”.

3.- En cuanto al plazo para la expedición de facturas en canje de facturas simplificadas, conforme a, entre otras, la contestación vinculante, de 11 de febrero de 2014, con número de referencia V0341-14, el plazo para reclamar la expedición de una factura conforme a Derecho es el plazo de cuatro años desde que se devengó el Impuesto, que es el plazo de que dispone el destinatario para ejercitar el derecho a la deducción de las correspondientes cuotas soportadas tal y como se desprende de la disposición transitoria segunda del referido Reglamento de facturación que establece lo siguiente:

“1. A partir de la entrada en vigor de este Reglamento, los documentos sustitutos que hubieran sido expedidos conforme a lo establecido en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, podrán ser objeto de sustitución o canje por facturas en los supuestos previstos en la letra a) del apartado 2 del artículo 2.

2. La sustitución o el canje de los citados documentos podrá realizarse dentro del plazo de los cuatro años siguientes a la fecha de devengo de las operaciones documentadas en los mismos.

3. La factura que se expida en dichos supuestos no tendrá la consideración de factura rectificativa.”.

4.- Por otra parte, en relación con la acreditación de que quien solicita el canje ha sido el destinatario de la operación documentada en la correspondiente factura simplificada, hay que tener en cuenta que la normativa española del Impuesto sobre el Valor Añadido no prevé medios de prueba específicos a tal fin, por lo que para acreditar dicha circunstancia cabe atenerse a lo dispuesto en materia de prueba en la sección 2ª del capítulo II del título III de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. En particular, habrá que estar a lo señalado en su artículo 106.1, el cual establece que “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” y en el artículo 105.Uno, que en relación con la carga de la prueba establece que “en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.”.

En cuanto a la valoración de las pruebas, hay que señalar que en el ordenamiento jurídico español rige el principio general de valoración libre y conjunta de todas las pruebas aportadas, quedando descartado como principio general el sistema de prueba legal o tasada.

Procede también señalar que el artículo 24 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, establece lo siguiente:

“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.”.

5.- Por otra parte, en cuanto a la inclusión de las facturas de canje en el modelo 347, este Centro directivo se ha pronunciado, entre otras en la contestación a la consulta vinculante, de 19 de septiembre de 2013, con número de referencia V2767-13, ha señalado que:

“El artículo 31.1 del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los

procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE de 5 de septiembre), dispone:

“De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 93 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de dicha ley, que desarrollen actividades empresariales o profesionales, deberán presentar una declaración anual relativa a sus operaciones con terceras personas.

A estos efectos, se considerarán actividades empresariales o profesionales todas las definidas como tales en el artículo 5.dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Asimismo, tendrán esta consideración las actividades realizadas por quienes sean calificados de empresarios o profesionales en el artículo 5.uno de dicha ley, con excepción de lo dispuesto en su párrafo e).”.

El artículo 32.c) de dicho Reglamento señala que no estarán obligados a presentar la Declaración Anual de Operaciones con Terceras Personas:

“Los obligados tributarios que no hayan realizado operaciones que en su conjunto, respecto de otra persona o entidad, hayan superado la cifra de 3.005,06 euros durante el año natural correspondiente o de 300,51 euros durante el mismo periodo, cuando, en este último supuesto, realicen la función de cobro por cuenta de terceros de honorarios profesionales o de derechos derivados de la propiedad intelectual, industrial o de autor u otros por cuenta de sus socios, asociados o colegiados.”.

El precepto transcrito señala que la cifra de 3.005,06 euros está referida al año natural correspondiente, lo que supone que si en un ejercicio no se alcanza dicha cantidad, las operaciones realizadas no deberán ser declaradas.

Por otra parte, el artículo 35.1 del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos establece:

“Las operaciones que deben incluirse en la declaración anual son las realizadas por el obligado tributario en el año natural al que se refiere la declaración.

A estos efectos, las operaciones se entenderán producidas en el período en el que, de acuerdo con lo previsto en el artículo 69 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, se debe realizar la anotación registral de la factura o documento sustitutivo que sirva de justificante de las mismas.”.

Por último el artículo 69 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido señala:

“1. Las operaciones que hayan de ser objeto de anotación registral deberán hallarse asentadas en los correspondientes libros registros en el momento en que se realice la liquidación y pago del Impuesto relativo a dichas operaciones o, en cualquier caso, antes de que finalice el plazo legal para realizar la referida liquidación y pago en período voluntario.

2. No obstante, las operaciones efectuadas por el sujeto pasivo respecto de las cuales no se expidan facturas deberán anotarse en el plazo de siete días a partir del momento de la realización de las operaciones, siempre que este plazo sea menor que el señalado en el apartado anterior.

(...).”.

8.- 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.