Expediente: 12/2004
Objeto: Proyecto de Decreto Foral por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación
Dictamen: 18/2004, de 20 de abril

DICTAMEN

En Pamplona, a 20 de abril de 2004,

el Consejo de Navarra, compuesto por don Enrique Rubio Torrano, Presidente, don José Antonio Razquin Lizarraga, Consejero-Secretario, don Francisco Javier Martínez Chocarro, don Joaquín Salcedo Izu, don José María San Martín Sánchez, don Eugenio Simón Acosta y don Alfonso Zuazu Moneo, Consejeros,

siendo ponente don Eugenio Simón Acosta,

emite por unanimidad el siguiente dictamen:

I. ANTECEDENTES:

Formulación y tramitación de la consulta

El día 1 de abril de 2004 tuvo entrada en este Consejo un escrito del Presidente del Gobierno de Navarra en el que, de conformidad con el artículo 16.1 de la Ley Foral 8/1999, de 16 de marzo, del Consejo de Navarra (desde ahora, LFCN), se recaba dictamen preceptivo sobre el proyecto de Decreto Foral por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, tomado en consideración por el Gobierno de Navarra en sesión celebrada el día 22 de marzo de 2004, según certificación del Director General de Presidencia, por delegación del Consejero de Presidencia, Justicia e Interior.

En el expediente figuran, entre otros, los siguientes documentos:

1. Orden Foral 6/2004, de 16 de enero, del Consejero de Economía y Hacienda, por la que se somete a información pública el Proyecto de Decreto Foral.

2. Copia de las páginas del Boletín Oficial de Navarra de 20 de febrero de 2004, en las que se inserta la citada Orden Foral 6/2004.

3. Escrito de 15 de marzo de 2004, con alegaciones de la Unión de Cooperativas Agrarias de Navarra.

4. Contestación del Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad de la Hacienda Tributaria de Navarra a las alegaciones presentadas por Unión de Cooperativas Agrarias de Navarra.

5. Memoria organizativa del proyecto de Decreto Foral, de 12 de marzo de 2004, elaborada por el Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad de la Hacienda Tributaria de Navarra.

6. Memoria económica del proyecto de Decreto Foral, de 12 de marzo de 2004, elaborada por el Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad de la Hacienda Tributaria de Navarra.

7. Memoria justificativa del proyecto de Decreto Foral, de 12 de marzo de 2004, elaborada por el Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad de la Hacienda Tributaria de Navarra.

8. Memoria normativa del proyecto de Decreto Foral, de 12 de marzo de 2004, elaborada por el Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad de la Hacienda Tributaria de Navarra.

9. Texto del Proyecto de Decreto Foral por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

10- Informe del Secretario Técnico del Departamento de Economía y Hacienda, de 25 de marzo de 2004, relativo a la remisión al Consejo de Navarra del citado Proyecto de Decreto Foral.

La documentación aportada se ajusta en términos generales a lo ordenado en el artículo 28 del Decreto Foral 90/2000, de 28 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento de organización y funcionamiento del Consejo de Navarra (ROFCN).

II. CONSIDERACIONES JURÍDICAS

II.1ª. Carácter preceptivo del dictamen

El proyecto de Decreto Foral por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, se dicta en ejecución y desarrollo de varias disposiciones legales.

En primer lugar, la disposición adicional 18ª de la Ley Foral 19/1986, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales de Navarra para 1987, declarada vigente por la disposición derogatoria segunda de la Ley Foral 24/1996, de 30 diciembre, estableció la obligación de los empresarios y profesionales de expedir y entregar factura por las operaciones que realicen, en la forma y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente.

También la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LFGT), se refiere a las obligaciones de facturación en su artículo 27.2, que impone a los sujetos pasivos el deber de llevar y conservar los libros de contabilidad, registros y demás documentos que en cada caso se establezca.

Por otra parte, la factura tiene una relevancia especial en la aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido, motivo por el cual se contiene una referencia específica a las obligaciones de facturación en el artículo 109 de su ley foral reguladora, es decir de Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LFIVA), donde se dispone 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.

El proyecto de Decreto Foral por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación tiene por objeto completar y desarrollar las disposiciones legales que acabamos de citar, por lo que este Consejo de Navarra emite dictamen preceptivo de acuerdo con lo previsto por el artículo 16.1.f) de la LFCN.

II.2ª. Competencia de la Comunidad Foral y del Gobierno de Navarra

Al amparo de la Disposición Adicional 1ª de la CE, el artículo 45.3 de la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra (desde ahora, LORAFNA), reconoce a Navarra la potestad para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario, sin perjuicio de lo dispuesto en el correspondiente Convenio Económico. En uso de tal competencia se han aprobado varias leyes forales, algunas de las cuales se han citado en el subapartado precedente, en las que se impone a determinados sujetos pasivos de los tributos el deber de documentar sus operaciones mediante factura, así como el deber de anotar dichos documentos en determinados libros registros y conservarlos al objeto de permitir el ejercicio de las competencias de comprobación e inspección que ostenta la Hacienda de Navarra.

Dichas leyes forales contienen remisiones específicas al desarrollo reglamentario del deber de expedir, entregar y conservar las facturas, encomendando al Gobierno de Navarra la aprobación de las disposiciones oportunas. Además, la disposición final segunda de la LFGT contiene una encomienda genérica al Gobierno de Navarra para que dicte las disposiciones necesarias para su desarrollo y ejecución.

Por otra parte, el artículo 23.1 de la LORAFNA atribuye al Gobierno la función ejecutiva, comprendiendo la reglamentaria; y, de acuerdo con la Ley Foral 23/1983, de 11 de abril, del Gobierno y de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra, corresponde al Gobierno de Navarra la potestad reglamentaria (artículo 4.1) y en concreto la aprobación, mediante Decreto Foral, de los reglamentos precisos para el desarrollo y ejecución de las leyes forales (artículo 10.k), y sus disposiciones adoptarán la forma de Decreto Foral (artículo 55.1º).

En consecuencia, el proyecto de Decreto Foral examinado se dicta en ejercicio de la potestad reglamentaria que corresponde al Gobierno de Navarra y el rango es el adecuado.

II.3ª. Tramitación del proyecto de Decreto Foral

Conforme al artículo 51 de la LFGACFN, las disposiciones reglamentarias se dictarán de acuerdo con lo establecido en dicha Ley Foral y en las normas reguladoras del procedimiento administrativo. El artículo 57 de la misma Ley Foral, en su párrafo primero, ordena que los proyectos de normas reglamentarias que deban aprobarse mediante Decreto Foral u Orden Foral, sean elaborados por el órgano que determine el Consejero al que corresponda su propuesta o aprobación; y autoriza al Consejero competente para someter los proyectos a información pública siempre que la índole de la norma lo aconseje y no exista razón para su urgente tramitación.

Tal como este Consejo viene reiterando, mientras no se lleve a cabo por el Parlamento de Navarra la regulación del procedimiento de elaboración de las disposiciones navarras de carácter general, parece aconsejable e, incluso, necesario que en dicha elaboración se cuente con estudios, informes y actuaciones previos que garanticen su legalidad, acierto y oportunidad, preocupación ésta que es compartida por el Gobierno de Navarra que ha dictado algunas instrucciones de carácter interno en esta dirección.

El Consejero de Economía y Hacienda, en virtud de Orden Foral 6/2004, de 16 de enero, acordó someterlo a información pública, disponiendo su difusión en el Boletín Oficial de Navarra, en cuyo número 22, de 20 de febrero de 2004, fue publicado.

La Unión de Cooperativas Agrarias de Navarra presentó alegaciones al proyecto, que fueron debidamente ponderadas en el informe que sobre ellas elaboró el Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad de la Hacienda Tributaria de Navarra, con fecha 22 de marzo de 2004.

Además constan en el expediente otros informes del Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad de la Hacienda Tributaria de Navarra y de la Secretaría Técnica del Departamento de Economía y Hacienda, según se desprende de la relación de documentos contenida en el apartado de antecedentes del presente dictamen.

Por todo lo expuesto, la tramitación del Decreto Foral sometido a dictamen es ajustada a Derecho.

II.4ª. Marco normativo

El proyecto de Decreto Foral sometido a dictamen está destinado a aprobar el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación. En dicho reglamento se desarrolla la obligación que tienen los empresarios y profesionales y, en ciertos casos, otras personas de expedir y entregar factura u otros justificantes, así como la de conservar copia o matriz de los documentos expedidos y de otros justificantes similares recibidos de sus proveedores.

Estas obligaciones, además ser útiles en el tráfico civil o mercantil como elementos de prueba de las operaciones realizadas, son particularmente importantes desde el punto de vista de la aplicación de los tributos, de forma muy señalada en el ámbito de los impuestos que gravan la renta de las actividades económicas y en el del Impuesto sobre el Valor Añadido, donde la factura desempeña una función primordial como soporte para la repercusión y título para la deducción de las cuotas soportadas o, en su caso, satisfechas por el contribuyente.

Por ello, el marco normativo en el que se encuadra el proyecto de Decreto Foral por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, no es otro que el de las leyes reguladoras de los tributos para cuya aplicación se exige a los obligados tributarios el cumplimiento de los deberes de facturación.

Existe, de una parte, una norma de carácter general, contenida en el artículo 27 de la LFGT donde se establece, como ya hemos apuntado anteriormente, la obligación de los sujetos pasivos de llevar y conservar los libros de contabilidad, registros y demás documentos que en cada caso se establezca; facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones y proporcionar a la Administración los datos, informes, antecedentes y justificantes que tengan relación con el hecho imponible.

Por otra parte, en las leyes reguladoras de los impuestos particulares se contienen también referencias a las obligaciones de facturar.

Entre estas se encuentra la Ley Foral 22/1998, de 30 de diciembre, del IRPF, cuyo artículo 93 dispone que los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas estarán obligados a conservar, durante el plazo de prescripción del impuesto, los justificantes y documentos acreditativos de las operaciones, rentas, gastos, ingresos, reducciones y deducciones de cualquier tipo que deban constar en sus declaraciones.

El artículo 78 de la Ley Foral 24/1996, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, obliga a los sujetos pasivos del impuesto a llevar contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio o con lo establecido en las normas por las que se rijan, y permite a la Administración Tributaria realizar la comprobación e investigación mediante el examen de la contabilidad, libros, correspondencia, documentación y justificantes concernientes a los negocios del sujeto pasivo, incluidos los programas de contabilidad y los archivos y soportes magnéticos.

Particular mención merece en este punto el régimen jurídico suprareglamentario del Impuesto sobre el Valor Añadido, donde las facturas tienen una importancia claramente mayor de la que les corresponde en el ámbito de otros tributos. La LFIVA, establece en el artículo 109 la obligación de los sujetos pasivos de expedir y entregar factura de todas sus operaciones, ajustada a lo que se determine reglamentariamente. Las más importantes novedades que se contienen en el proyecto de reglamento (la facturación por terceros o la utilización de medios electrónicos), están ya contempladas, pendientes de desarrollo reglamentario, en el citado artículo 109 de la LFIVA, cuyos tres últimos apartados, redactados por Decreto Foral 3/2003, de 13 de enero, dicen lo siguiente:

> "2. La obligación de expedir y entregar factura por las operaciones efectuadas por los empresarios o profesionales se podrá cumplir, en los términos que reglamentariamente se establezcan, por el cliente de los citados empresarios o profesionales o por un tercero, los cuales actuarán, en todo caso, en nombre y por cuenta del mismo.

Cuando la citada obligación se cumpla por un cliente del empresario o profesional, deberá existir un acuerdo previo entre ambas partes, formalizado por escrito. Asimismo, deberá garantizarse la aceptación por dicho empresario o profesional de cada una de las facturas expedidas, en su nombre y por su cuenta, por su cliente.

Las facturas expedidas por el empresario o profesional, por su cliente o por un tercero, en nombre y por cuenta del citado empresario o profesional, podrán ser transmitidas por medios electrónicos, siempre que, en este último caso, el destinatario de las facturas haya dado su consentimiento y los medios electrónicos utilizados en su transmisión garanticen la autenticidad de su origen y la integridad de su contenido.

Reglamentariamente se determinarán los requisitos a los que deba ajustarse la facturación electrónica.

3. Lo previsto en los números anteriores será igualmente aplicable a quienes, sin ser sujetos pasivos de este Impuesto, tengan sin embargo la condición de empresarios o profesionales a los efectos del mismo, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente.

4. La Administración tributaria, cuando lo considere necesario a los efectos de cualquier actuación dirigida a la comprobación de la situación tributaria del empresario o profesional o sujeto pasivo, podrá exigir una traducción al castellano, o a cualquier otra lengua oficial, de las facturas correspondientes a entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas en el territorio de aplicación del Impuesto, así como de las recibidas por los empresarios o profesionales o sujetos pasivos establecidos en dicho territorio."

También está ya prevista legalmente la conservación de facturas en soporte electrónico, cuyo desarrollo reglamentario se contiene en el proyecto de reglamento sometido a dictamen. El artículo 110 de la LFIVA, apartados 2 a 4, establece lo siguiente:

"2. Las facturas recibidas, los justificantes contables, las facturas expedidas conforme a lo dispuesto en el número anterior y las copias de las demás facturas expedidas deberán conservarse, incluso por medios electrónicos, durante el plazo de prescripción del Impuesto. Esta obligación se podrá cumplir por un tercero, que actuará en nombre y por cuenta del sujeto pasivo.

Cuando las facturas recibidas o expedidas se refieran a adquisiciones por las cuales se hayan soportado o satisfecho cuotas

del Impuesto sobre el Valor Añadido cuya deducción esté sometida a un periodo de regularización, dichas facturas deberán conservarse durante el periodo de regularización correspondiente a dichas cuotas y los cuatro años siguientes.

Reglamentariamente se establecerán los requisitos para el cumplimiento de las obligaciones que se establecen en este número.

3. Reglamentariamente podrán establecerse fórmulas alternativas para el cumplimiento de las obligaciones de facturación y de conservación de los documentos a que se refiere el número 2 anterior con el fin de impedir perturbaciones en el desarrollo de las actividades empresariales o profesionales.

4. Cuando el sujeto pasivo conserve por medios electrónicos las facturas expedidas o recibidas se deberá garantizar a la Administración tributaria tanto el acceso en línea a dichas facturas como su carga remota y utilización. La anterior obligación será independiente del lugar de conservación."

En este ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido es necesario tener en cuenta, además, que el artículo 32 del Convenio Económico limita considerablemente la potestad legislativa de la Comunidad Foral, puesto que en la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido, incluido el recargo de equivalencia, Navarra aplicará los mismos principios básicos, normas sustantivas y formales vigentes en cada momento en territorio del Estado. La Administración de la Comunidad Foral de Navarra puede aprobar los modelos de declaración e ingreso, que contendrán, al menos, los mismos datos que los del territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada periodo de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado. Así pues, en lo que afecta a la obligación de facturar en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido, las normas forales han de tener el mismo contenido que las de régimen común.

También ha de tenerse en cuenta que, de conformidad con el artículo 2.1.c) del citado Convenio Económico, la Comunidad Foral de Navarra está obligada a respetar, en el ejercicio de su potestad tributaria, los Tratados o Convenios internacionales suscritos por el Estado, en especial los firmados para evitar la doble imposición, así como las normas de armonización fiscal de la Unión Europea.

El Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo con un alto grado de armonización en directivas comunitarias, entre las que destaca la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (en adelante, Sexta Directiva). En el ámbito específico de la regulación de los deberes de expedir, entregar y conservar facturas o documentos sustitutivos, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, es especialmente relevante, a los fines de este dictamen, la reforma de la Sexta Directiva operada por la Directiva 2001/115/CE del Consejo, de 20 de diciembre de 2001.

Esta última directiva, que entró en vigor en febrero de 2002, obliga a los Estados miembros a poner en vigor las disposiciones necesarias para dar cumplimiento a sus prescripciones con efectos a partir de 1 de enero de 2004. El artículo 5 de la directiva prevé que cuando los Estados miembros adopten dichas disposiciones, éstas harán referencia a la directiva, y así lo hace el proyecto dictaminado en su exposición de motivos.

II.5ª. Examen del proyecto de Decreto Foral

A) Denominación

El proyecto sometido a dictamen se denomina "Proyecto de Decreto Foral por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación". En el título se repite la locución "por el que se" y, a juicio de este Consejo, sería preferible introducir un ligero cambio que evitase la cacofonía (por ejemplo, escribir "regulador" en lugar de "por el que se regulan").

B) Estructura del proyecto de Decreto Foral

El proyecto consta de una exposición de motivos, un único artículo en el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación; una disposición transitoria sobre el modo de cumplir tales obligaciones hasta la fecha de entrada en vigor del nuevo reglamento; una disposición derogatoria; y una disposición final que prevé la entrada en vigor

del Decreto Foral a los veinte días de su publicación en el Boletín Oficial de Navarra.

C) Justificación de la aprobación del Reglamento y fecha de entrada en vigor

La exposición de motivos del proyecto de Decreto Foral explicita las razones que hacen necesaria la aprobación de esta norma. Ya hemos hecho referencia a alguna de ellas en la precedente letra A). Las obligaciones asumidas por España en el contexto de la Unión Europea, a las que la Comunidad Foral de Navarra debe dar cumplimiento tal como exige el artículo 2 del Convenio Económico, hacen ineludible la adaptación de la normativa sobre obligaciones de facturación "con efectos a partir de uno de enero de 2004", según el artículo 5 de la Directiva 2001/115/CE del Consejo, de 20 de diciembre de 2001. Desde esa fecha (uno de enero) se aplican ya, en el territorio de régimen común, las nuevas normas de facturación aprobadas por Real Decreto 1.496/2003.

La disposición final única el proyecto de Decreto Foral sitúa el inicio de su vigencia a los veinte días de su publicación en el Boletín Oficial de Navarra, por lo que habrá un periodo de *vacatio legis* que, aún prolongando algunas fechas la aplicación de la normativa anterior no adaptada a la directiva comunitaria, está justificado por razones de seguridad jurídica, dado que los afectados necesitan disponer de un tiempo para instrumentar y poner en funcionamiento el nuevo modo de cumplir las obligaciones de facturación. La transición al nuevo régimen está razonablemente diseñada en la disposición transitoria única del proyecto de Decreto Foral.

Volvemos sobre exposición de motivos para concluir este epígrafe con una observación de carácter técnico. Dicha exposición comienza con una definición de la factura y del recibo, poniendo de manifiesto las diferencias entre uno y otro. Dice que la factura documenta el suministro de bienes o la prestación de servicios, mientras que el recibo es el documento acreditativo del pago del precio. Estas definiciones, que semánticamente pueden considerarse correctas, son susceptibles de inducir a confusión en el contexto del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de

facturación, dado que en el Impuesto sobre el Valor Añadido existe un documento denominado "recibo" que no es acreditativo del pago, sino de la recepción por un empresario o profesional de bienes o servicios entregados o prestados por sujetos a los que se aplica el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca. Por ello se sugiere rectificar o matizar el primer párrafo del preámbulo del proyecto de Decreto Foral objeto de este dictamen.

II.6ª. Examen del proyecto de Reglamento

A) Estructura del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación

El reglamento contiene, además del índice de sus disposiciones, 26 artículos distribuidos en tres títulos (preliminar, I y II) y cinco disposiciones adicionales.

B) Título preliminar (artículo 1)

El título preliminar consta de un solo artículo en el que, bajo la rúbrica "obligación de expedir, entregar y conservar justificantes de las operaciones" se delimita indirectamente el ámbito de aplicación del reglamento, que afecta, por regla general, a los empresarios o profesionales actuando en el ejercicio de su actividad. También puede afectar, cuando expresamente se establezca, a otras personas y entidades.

En razón de su objeto, el ámbito del reglamento abarca la obligación de expedir y entregar factura u otros justificantes, la obligación de conservar copia o matriz de los mismos y la obligación de conservar las facturas o justificantes recibidos.

C) Título I: Obligación de documentación de las operaciones a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido

a) Estructura

El título I, que comprende los artículos 1 a 24, se descompone en los siguientes cinco capítulos:

Capítulo I: Supuestos de expedición de factura (artículos 2 a 5).

Capítulo II: Requisitos de las facturas y de los documentos sustitutivos (artículos 6 a 14).

Capítulo III: Remisión de facturas o de documentos sustitutivos (artículos 15 a 18).

Capítulo IV: Conservación de facturas o de documentos sustitutivos y otros documentos (artículos 19 a 23).

Capítulo V: Otras disposiciones (artículo 24).

b) Capítulo I: Supuestos de expedición de factura

El *artículo 2* del proyecto de reglamento establece los casos en que es obligatorio expedir factura y copia de la misma. La letra a) del artículo 22.3 (sustituido por el artículo 28 nono) de la Directiva 77/388/CEE) de la Sexta Directiva), establece los supuestos en los que los sujetos pasivos del IVA deben garantizar la expedición de una factura, así como la facultad de los Estados miembros de imponer esa misma obligación en otros casos distintos y de dispensar del cumplimiento de determinadas obligaciones referentes a la facturación. El contenido de ese precepto está sustancialmente reproducido en el artículo 2 del proyecto de reglamento que, por otra parte, es fiel reflejo de lo establecido por el artículo 2 del homólogo reglamento de régimen común (en adelante, RRC), aprobado por Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre.

El *artículo 3* del proyecto de reglamento establece las excepciones a la obligación de expedir factura y su contenido es equivalente al del artículo 3 del RRC.

El *artículo 4* autoriza a sustituir la factura y su copia por un tique y copia cuando se realicen determinadas operaciones cuyo importe no exceda de 3.000 euros. En este precepto se reproducen las previsiones contenidas en el artículo 4 del RRC.

El *artículo 5* permite, en consonancia con lo establecido por el artículo 22.3 (sustituido por el artículo 28 nono) de la Sexta Directiva), el cumplimiento de la obligación de expedir factura o documento sustitutivo por el destinatario de las operaciones gravadas o por un tercero en su nombre y por su cuenta. Su contenido equivale al del artículo 5 del RRC. Esta posibilidad se encuentra ya recogida en el artículo 109.2 de la LFIVA, tras la reforma operada por Decreto Foral 3/2003, de 13 de enero.

c) Capítulo II: Requisitos de las facturas y de los documentos sustitutivos

Los *artículos 6 y 7* establecen el contenido que deben tener las facturas y los tiques, así como las copias de ambos, todo ello de conformidad con lo que disponen los artículos 6 y 7 del RRC.

El *artículo 8* permite la expedición de facturas y tiques en soporte de papel o electrónico, siempre que permita constatar la fecha de expedición, su consignación en e libro registro de facturas expedidas y su adecuada conservación. La expedición electrónica de facturas está contemplada por la letra c) del artículo 22.3 (sustituido por el artículo 28 nono) de la Sexta Directiva, y el precepto foral se adecua a la incorporación de la norma comunitaria efectuada por el artículo 8 del RRC.

El *artículo 9* hace uso de la autorización contenida en el párrafo 6 de la letra a) del artículo 22.3 (sustituido por el artículo 28 nono) de la Sexta Directiva, y lo hace en los mismos términos previstos por el artículo 9 del RRC, donde se establecen los plazos para la expedición de las facturas o documentos justificativos.

El *artículo 10* permite la redacción de facturas en cualquier lengua y la expresión de cifras monetarias en cualquier moneda, dentro de los límites

establecidos por los dos últimos párrafos de la letra b) del artículo 22.3 (sustituido por el artículo 28 nono) de la Sexta Directiva y siguiendo la pauta del artículo 10 del RCC.

El *artículo 11* autoriza la expedición de facturas recapitulativas por periodos máximos de un mes en las que se acumulen operaciones realizadas en distintas fechas. Este tipo de facturas recapitulativas están previstas por el párrafo 7 de la letra a) del artículo 22.3 (sustituido por el artículo 28 nono) de la Sexta Directiva. El citado artículo 11 tiene el mismo contenido del artículo 11 del RRC.

El *artículo 12* se refiere a los duplicados de facturas y establece los casos y la forma en que pueden o deben expedirse, tal como lo dispone asimismo el artículo12 del RRC.

El *artículo 13* regula la rectificación de facturas o documentos sustitutivos, los casos en que debe realizarse la rectificación y los requisitos formales de la misma. Esta regulación es igual a la contenida en el artículo 13 del RRC.

El *artículo 14* establece las particularidades de la obligación de documentar las operaciones en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, en el régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, en el régimen especial de las agencias de viajes y en el régimen especial del recargo de equivalencia. Todas las prescripciones se adaptan a la naturaleza, estructura y régimen legal de los citados regímenes especiales y trasladan al ámbito foral las previsiones ya contenidas en el artículo 14 del RRC.

d) Capítulo III: Remisión de facturas o de documentos sustitutivos

Regula el capítulo III, en los *artículos 15 a 18,* la obligación de remitir la factura al destinatario de la operación (salvo, naturalmente, cuando el emisor es el propio destinatario) y la forma y plazos en que debe cumplimentarse el envío.

Destaca de este capítulo la regulación de la remisión por medios electrónicos que garanticen la autenticidad del origen y la integridad del contenido de las facturas o documentos sustitutivos. La Sexta Directiva, reformada por la Directiva 2001/115, permite que la autenticidad de origen y la garantía de contenido se garanticen mediante una firma electrónica avanzada (que los Estados miembros pueden exigir que esté basada en un certificado reconocido y la cree un dispositivo seguro de creación de firmas), mediante intercambio electrónico de datos definido en el artículo 2 de la Recomendación 1994/820 CE de la Comisión, o mediante otros métodos aceptados por el Estado miembro de que se trate. Dentro de este esquema se desarrollan las previsiones del capítulo a que hacemos alusión.

Todo ello se hace de conformidad con lo previsto por los artículos 15 a 18 del RRC.

e) Capítulo IV: Conservación de facturas o de documentos sustitutivos y otros documentos

En el capítulo IV, *artículos 19 a 23*, se regulan las obligaciones de conservación de las facturas o documentos sustitutivos, así como su puesta a disposición de Administración tributaria o el derecho de ésta a acceder a los mismos sin dilaciones injustificadas. Nuevamente el aspecto más destacable es el de la conservación electrónica, prevista por la letra d) del artículo 22.3 (sustituido por el artículo 28 nono) de la Sexta Directiva, y por el artículo 22.bis de la misma Sexta Directiva.

El contraste de estos preceptos con la Sexta Directiva y con lo dispuesto por los artículos de la misma numeración del RRC no provocan ningún reparo sobre la adecuación a Derecho de los preceptos del proyecto de reglamento sometido a dictamen.

f) Capítulo V: Otras disposiciones

El *artículo 24* del proyecto de reglamento atribuye naturaleza tributaria, a efectos de la interposición de reclamaciones económico-administrativas, a las controversias que se produzcan en relación con la expedición,

rectificación o remisión de facturas o de documentos sustitutivos y demás documentos a que se refiere el proyecto de reglamento. Este precepto reglamentario puede entenderse amparado por lo establecido en el artículo 155.2.B).a) de la LFGT, que permite interponer reclamaciones económico-administrativas contra los actos de repercusión tributaria previstos legalmente. La disposición adicional sexta de la LFGT dice que "la impugnación de declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones, de actos de repercusión tributaria, así como de retenciones o ingresos a cuenta, se regulará por su normativa específica", lo que permite al proyecto de reglamento dictaminado ordenar en su artículo 24 que "dichas controversias se sustanciarán según lo establecido en el artículo 17 del Decreto Foral 188/2002, de 19 de agosto, de conformidad con lo dispuesto en la Disposición Adicional Tercera de dicho Decreto Foral".

D) TÍTULO II: Obligaciones de documentación a efectos de otros tributos.

El título II está integrado por dos artículos.

El *artículo 25* establece que "las disposiciones contenidas en el Título I de este Reglamento resultarán aplicables a efectos de cualquier otro tributo, sin perjuicio de lo establecido por su normativa propia y por el artículo 26 de este Reglamento". Se trata de una norma que puede ser dictada en uso de las facultades reglamentarias que ostenta el Gobierno de Navarra.

El *artículo 26* se refiere a las particularidades de la obligación de documentar las operaciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. No se observa en este precepto nada que permita formular objeción de legalidad.

E) Disposiciones adicionales

Las disposiciones adicionales hacen salvedad de los deberes de facturación establecidos por la legislación mercantil o de defensa de consumidores y usuarios; regulan las especialidades de la facturación de entregas de energía eléctrica a través del operador de mercado del artículo

33 de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico, y de la facturación de servicios de transporte aéreo y servicios de mediación por parte de agencias de viaje que usen el sistema electrónico de reservas y liquidación de la International Air Transport Association; la justificación de las operaciones de adquisición de valores mobiliarios y activos financieros con retención en origen, así como de los gastos y deducciones por operaciones realizadas por entidades de crédito; y, en fin, se dispone que las referencias al Decreto Foral 85/1993 se entiendan realizadas al presente reglamento. Nada hay que objetar a ellas.

III. CONCLUSIÓN

El proyecto de Decreto Foral por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación se considera ajustado a Derecho.

En el lugar y fecha señalados en el encabezamiento.