

Expediente: 8/2013

Objeto: Proyecto de Decreto Foral por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

Dictamen: 8/2013, de 20 de marzo

DICTAMEN

En Pamplona, a 20 de marzo de 2013,

el Consejo de Navarra, integrado por don Eugenio Simón Acosta, Presidente; doña María Asunción Erice Echegaray, Consejera-Secretaria; y los Consejeros doña María Ángeles Egusquiza Balmaseda, don Alfredo Irujo Andueza, don José Antonio Razquin Lizarraga y don Alfonso Zuazu Moneo,

siendo ponente don José Antonio Razquin Lizarraga,

emite por unanimidad el siguiente dictamen:

I. ANTECEDENTES

I.1ª. Formulación de la consulta

El día 21 de febrero de 2013 tuvo entrada en el Consejo de Navarra un escrito de la Presidenta 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), modificada por la Ley Foral 25/2001, de 10 de diciembre, 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 (en adelante, el proyecto), tomado en consideración por el Gobierno de Navarra en sesión celebrada el día 6 de febrero de 2013, solicitándose, además, su tramitación con carácter urgente.

I.2ª. Expediente del proyecto de Decreto Foral

El expediente remitido incluye, entre otros, los documentos que se reseñan seguidamente, de los que resulta la práctica de las siguientes actuaciones:

1. Mediante Orden Foral 1017/2012, de 30 de noviembre, de la Consejera de Economía, Hacienda, Industria y Empleo, se dispuso la iniciación del procedimiento de elaboración de la norma, designando al Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad del organismo autónomo Hacienda Tributaria de Navarra como órgano encargado de su elaboración y tramitación.

2. El Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad de la Hacienda Tributaria de Navarra, con fecha 17 de diciembre de 2012, propuso la realización del trámite de audiencia del artículo 60 de la Ley Foral 14/2004, de 3 de diciembre, del Gobierno de Navarra y de su Presidente (en adelante, LFGNP), si bien reduciendo el plazo a siete días hábiles, dado que, conforme a la Directiva 2010/45/UE, de 13 de julio de 2010, la transposición al ordenamiento jurídico interno de los Estados miembros de las normas de facturación debe efectuarse para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2013.

3. Atendiendo la anterior propuesta, por Orden Foral 1031/2012, de 18 de diciembre, de la Consejera de Economía, Hacienda, Industria y Empleo, se sometió el proyecto al trámite de audiencia con remisión a las siguientes instituciones y organizaciones: Cámara Navarra de Comercio e Industria, Confederación de Empresarios de Navarra (CEN), Asociación Española de Asesores Fiscales (Delegación Territorial de Navarra), Colegio de Abogados de Pamplona, Colegio de Economistas de Navarra, Club de Marketing, Colegio de Titulares Mercantiles de Navarra e Instituto de Censores Jurados de Cuentas de Navarra, otorgándoles un plazo de siete días hábiles.

El Secretario General Técnico del Departamento de Economía, Hacienda, Industria y Empleo certifica con fecha 19 de febrero de 2013 que el proyecto fue sometido al trámite de audiencia previsto en el artículo 60 de la LFGNP, sin que conste que se haya presentado alegación alguna.

4. Obran en el expediente sendas memorias normativa, justificativa y organizativa, sin fecha ni firma. Igualmente se ha incorporado un informe sobre la estimación del coste, suscrito el 28 de enero de 2013 por el Director del Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad de la Hacienda Tributaria

de Navarra, con el conforme de Intervención, en el que se indica que el proyecto no supone incremento de gasto o disminución de ingresos y los cambios no van a suponer un incremento de los recursos materiales y humanos dedicados a las labores a realizar. Asimismo, consta un informe de impacto por razón de sexo, suscrito el 28 de enero de 2013 por el Director del Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad.

5. El Secretario General Técnico del Departamento de Economía, Hacienda, Industria y Empleo informó el proyecto con fecha 19 de febrero de 2013, concluyendo que en su elaboración se ha seguido el procedimiento establecido al efecto y que el proyecto se acomoda al ordenamiento jurídico.

6. El proyecto se remitió a todos los departamentos de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra y fue examinado por la Comisión de Coordinación en la sesión celebrada el 4 de febrero de 2013.

7. Finalmente, el Gobierno de Navarra, por acuerdo de 6 de febrero de 2013, tomó en consideración el proyecto a efectos de la petición del preceptivo dictamen del Consejo de Navarra, señalando el carácter urgente en la emisión del dictamen por éste.

I.3ª. El proyecto de Decreto Foral

El proyecto sometido a consulta consta del Decreto Foral de aprobación del Reglamento y, a continuación, del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación (en adelante, Reglamento).

El Decreto Foral está integrado por una parte expositiva, dos artículos, una disposición transitoria, una disposición derogatoria y una disposición final. La parte expositiva expresa su justificación y objeto, que recoge las modificaciones introducidas en materia de facturación 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, que debe trasponerse al ordenamiento jurídico interno de los Estados miembros antes del 1 de enero de 2013; así como reseña las principales novedades que se introducen en el Reglamento que se aprueba. El artículo 1 dispone la aprobación del

Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación; el artículo 2 establece las condiciones de la operativa de las entidades colaboradoras en la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido en régimen de viajeros; la disposición transitoria única prevé la vigencia de determinadas autorizaciones concedidas de acuerdo con el Decreto Foral 85/1993, de 8 de marzo, y con el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por Decreto Foral 204/2005, de 17 de mayo; la disposición derogatoria única deroga cuantas normas de igual o inferior rango se opongan a lo establecido en el Decreto Foral y, en particular, el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el artículo único del Decreto Foral 205/2004, de 17 de mayo, así como la disposición transitoria única del precitado Decreto Foral; y la disposición final única fija la entrada en vigor el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial de Navarra pero con efectos desde el 1 de enero de 2013.

El Reglamento está integrado por 26 artículos divididos en tres títulos y por seis disposiciones adicionales y dos disposiciones transitorias.

El título preliminar, sobre la obligación de documentación de las operaciones, está integrado por un solo artículo que regula la obligación de expedir, entregar y conservar justificantes de las operaciones (artículo 1).

El título I versa sobre la obligación de documentación de las operaciones a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y se estructura en cinco capítulos. El capítulo I, sobre los supuestos de expedición de factura, contempla la obligación de expedir factura (artículo 2), las excepciones a la obligación de expedir factura (artículo 3), las facturas simplificadas (artículo 4) y el cumplimiento de la obligación de expedir factura por el destinatario o por un tercero (artículo 5).

El capítulo II, sobre los requisitos de las facturas, regula el contenido de la factura (artículo 6), el contenido de las facturas simplificadas (artículo 7), los medios de expedición de las facturas (artículo 8), la factura electrónica (artículo 9), la autenticidad e integridad de la factura electrónica (artículo 10), el plazo para la expedición de las facturas (artículo 11), la moneda y lengua en que se podrán expresar y expedir las facturas (artículo

12), las facturas recapitulativas (artículo 13), los duplicados de las facturas (artículo 14), las facturas rectificativas (artículo 15) y las particularidades de la obligación de documentar las operaciones en los regímenes especiales del Impuesto (artículo 16).

El capítulo III, relativo a la remisión de facturas, contempla la obligación de remisión de las facturas (artículo 17) y el plazo para la remisión de las facturas (artículo 18).

El capítulo IV, sobre la conservación de facturas y otros documentos, regula la obligación de conservación de facturas y otros documentos (artículo 19), las formas de conservación de las facturas y otros documentos (artículo 20), la conservación de las facturas y otros documentos por medios electrónicos (artículo 21), el lugar de conservación de las facturas y otros documentos (artículo 22) y el acceso de la Administración tributaria a las facturas y a otros documentos (artículo 23).

El capítulo V, referido a otras disposiciones, prevé la resolución de controversias en materia de facturación (artículo 24).

El título II, sobre las obligaciones de documentación a efectos de otros tributos y en otros ámbitos, regula la aplicación de las disposiciones del título I (artículo 25) y las particularidades de la obligación de documentar las operaciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (artículo 26).

De las disposiciones adicionales, la primera contempla los deberes de facturación en otros ámbitos; la segunda, la facturación de determinadas entregas y productos sobre energía eléctrica; la tercera, la facturación de determinadas prestaciones de servicios en cuya realización intervienen agencias de viajes actuando como mediadoras en nombre y por cuenta ajena; la cuarta, la justificación de determinadas operaciones financieras; la quinta, las referencias al Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el Decreto Foral 205/2004, de 17 de mayo; y la sexta, la expedición de factura por la Comisión Nacional de Energía en

nombre y por cuenta de los distribuidores y de los productores de energía eléctrica en régimen especial o de sus representantes.

Y de las disposiciones transitorias, la primera se refiere a la comunicación de la expedición o conservación de facturas por un tercero; y la segunda a la sustitución o canje de documentos sustitutivos por facturas.

II. CONSIDERACIONES JURÍDICAS

II.1ª. Carácter preceptivo y urgencia 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; así como deroga el anterior Reglamento aprobado por el artículo único del Decreto Foral 205/2004, de 17 de mayo, que fue objeto de nuestro dictamen 18/2004, de 20 de abril.

Sin perjuicio de distintas previsiones legales, como es el artículo 27.5 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria de Navarra (en adelante, LFGTN), 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 los artículos 109 y 110 de la Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, LFIVA), donde se dispone que 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 (artículo 109.1.3º).

Por todo ello, procede emitir dictamen preceptivo de acuerdo con lo previsto por el artículo 16.1.f) de la LFCN.

Finalmente, el Gobierno de Navarra ha puesto de manifiesto la urgencia del expediente y, atendida esta sugerencia, el Consejo de Navarra emite el dictamen dentro del plazo más breve posible.

II.2ª. Tramitación del proyecto de Decreto Foral

De acuerdo con el artículo 58.2 de la LFGNP, el ejercicio de la potestad reglamentaria debe realizarse motivadamente, en su preámbulo o por referencia a los informes que sustenten la disposición general. En el presente caso, el proyecto de Decreto Foral dispone de la justificación legalmente requerida tanto en su parte expositiva como en las memorias normativa y justificativa incorporadas al expediente.

Siguiendo los trámites fijados en la LFGNP, el procedimiento de elaboración de la disposición consultada se ha iniciado por la Consejera del Gobierno de Navarra competente en la materia, que designó como órgano responsable del procedimiento al Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad de la Hacienda Tributaria de Navarra. Acompañan al proyecto una memoria justificativa, una memoria normativa, una memoria organizativa y un informe sobre estimación del coste, en los que se explica el contenido y se razona la conveniencia de la regulación y la adecuación de las medidas propuestas a los fines perseguidos. También se ha incorporado un informe de impacto por razón de sexo, en cumplimiento de lo ordenado por el artículo 62 de la LFGNP.

Consta en el expediente que el proyecto ha sido sometido a audiencia mediante la consulta a diversas entidades representativas de los intereses afectados, con reducción del plazo ordinario de forma justificada, sin que se hayan formulado alegaciones.

También ha sido informado por la Secretaría General Técnica del Departamento de Economía, Hacienda, Industria y Empleo, ha sido remitido a todos los departamentos de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra y ha sido examinado por la Comisión de Coordinación.

De todo ello se deriva que el proyecto de Decreto Foral sometido a dictamen se ha tramitado de acuerdo con la normativa vigente.

II.3ª. Competencia de la Comunidad Foral y del Gobierno de Navarra

Al amparo de la disposición adicional primera de la Constitución Española, 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, 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 Tributaria de Navarra.

Dichas leyes forales, en particular los artículos 109 y 110 de la LFIVA, 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 LFGTN 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 los artículos 2, 7.12 y 55 de la LFGNP, el Gobierno de Navarra ejerce la potestad reglamentaria, y sus disposiciones adoptarán la forma de Decreto Foral (artículo 12.3 y 55.2 de la LFGNP).

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, ya que tiene por objeto la modificación de otras normas reglamentarias también aprobadas mediante Decreto Foral.

II.4ª. Marco normativo

El proyecto de Decreto Foral examinado 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 las facturas y otros documentos.

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.

En el ámbito de la Comunidad Foral de Navarra han de tenerse en cuenta tanto la legislación general tributaria como las leyes reguladoras de los tributos para cuya aplicación se exige a los obligados tributarios el cumplimiento de los deberes de facturación. Con carácter general, el artículo 27.5.e) de la LFGTN –en la redacción dada por la Ley Foral 23/2010, de 18 de diciembre- establece la obligación de los sujetos pasivos de expedir y entregar facturas o documentos sustitutivos y conservar las facturas, documentos y justificantes que tengan relación con sus obligaciones tributarias, añadiendo que “en desarrollo de lo dispuesto en este apartado, las disposiciones reglamentarias podrán regular las circunstancias relativas al cumplimiento de las obligaciones tributarias formales”.

Por otra parte, en las leyes reguladoras de los impuestos particulares se contienen también referencias a las obligaciones de facturar. Así el artículo 86.1 del Texto Refundido de la Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Decreto Foral Legislativo 4/2008, de 2 de junio, 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. Y 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 legal del Impuesto sobre el Valor Añadido, donde las facturas tienen un relevante papel. El artículo 109.1 de la LFIVA establece la obligación de los sujetos pasivos de expedir y entregar factura de todas sus operaciones, ajustada a lo que se determine reglamentariamente. En particular, los tres últimos apartados del citado artículo 109 de la LFIVA, en la redacción dada al número 2 por el Decreto Foral Legislativo 1/2013, de 13 de febrero, de Armonización Tributaria, y a los dos siguientes por el Decreto Foral 3/2003, de 13 de enero, regulan las obligaciones de facturación con el tenor 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. 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.

La expedición de facturas por el empresario o profesional, por su cliente o por un tercero, en nombre y por cuenta del citado empresario o profesional, podrá realizarse por cualquier medio, en papel o en formato electrónico, siempre que, en este último caso, el destinatario de las facturas haya dado su consentimiento.

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.

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 prevista legalmente la conservación de facturas, cuyo desarrollo reglamentario se contiene en el reglamento proyectado. El artículo 110 de la LFIVA, en la redacción dada por el Decreto Foral Legislativo 1/2011, de 24 de enero, de armonización tributaria, dispone reglas especiales en materia de facturación con el tenor siguiente:

"1. Las facturas recibidas, los justificantes contables y las copias de las 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 los documentos a que se refiere el párrafo anterior 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 período de regularización, deberán conservarse durante el período de regularización correspondiente a dichas cuotas y los cuatro años siguientes.

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

2. 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 1 anterior con el fin de impedir perturbaciones en el desarrollo de las actividades empresariales o profesionales.

3. Cuando el sujeto pasivo conserve por medios electrónicos los documentos a que se refiere el número 1 anterior, se deberá garantizar a la Administración tributaria tanto el acceso en línea a esos

documentos 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.

Asimismo, 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 2006/112/CE del Consejo, de 28 de diciembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido. 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 Directiva 2010/45/UE del Consejo, 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, que obliga a los Estados miembros a aplicar las disposiciones necesarias para dar cumplimiento a sus prescripciones a partir de 1 de enero de 2013.

En el ámbito estatal, la Ley 17/2012, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2013, introduce en su artículo 67, sobre las obligaciones en materia de facturación, diversas modificaciones en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, con efectos desde 1 de enero de 2013 y vigencia indefinida. Y por Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

Y, finalmente, como se ha adelantado, en el ámbito de la Comunidad Foral de Navarra, el apartado Doce del artículo único del Decreto Foral Legislativo 1/2013, de 13 de febrero, de Armonización Tributaria, ha modificado el artículo 109.2 de la LFIVA.

II.5ª. Sobre la adecuación jurídica del proyecto

Según se desprende de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común -singularmente de sus artículos 51 y 62.2-, así como de la LFGNP –en particular, artículo 56.1 y 2-, el ejercicio de la potestad reglamentaria encuentra como límite infranqueable el respeto a los denominados principios de constitucionalidad, legalidad y jerarquía normativa, de tal modo que las disposiciones administrativas no podrán vulnerar la Constitución, las leyes u otras disposiciones de rango superior, ni regular aquellas materias reservadas a la ley, ni establecer la retroactividad de disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de los derechos individuales, so pena de incurrir en vicio de nulidad de pleno derecho.

En nuestro caso, ha de atenderse al marco normativo expresado en el epígrafe precedente, por lo que han de considerarse las leyes forales allí citadas, así como, por imperativo del Convenio Económico, la regulación estatal contenida especialmente en el Real Decreto 1619/2012 y la europea donde destaca la Directiva 2010/45/UE del Consejo.

A) Consideración general

El proyecto sometido a dictamen, en su integridad -Decreto Foral y Reglamento-, viene a coincidir cabalmente, con las necesarias adaptaciones

en las referencias legales y organizativas y otras mínimas diferencias, con el contenido de la homónima norma estatal, el Real Decreto 1619/2012 que aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, que a decir de su disposición final segunda “contiene el régimen jurídico aplicable a las obligaciones de facturación en el Derecho español, en consonancia con lo previsto por la normativa europea, al que incorpora las previsiones de la Directiva 2010/45/UE del Consejo, 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, a fin de armonizar en el ámbito de la Unión Europea las normas referentes a la facturación electrónica y otros aspectos para simplificar las normas del impuesto para mejorar el funcionamiento del mercado interior”.

Con ello el proyecto se ajusta a los límites general y específico fijados en los artículos 2.1.c) y 32 del Convenio Económico, por lo que, desde una perspectiva general, no merece objeción de legalidad.

B) Decreto Foral: justificación y fecha de entrada en vigor

El Decreto Foral consta de una parte expositiva, dos artículos, una disposición transitoria, una disposición derogatoria y una disposición final. Como se ha adelantado, su estructura y contenido coincide en buena medida con los del Real Decreto 1619/2012, con las adaptaciones pertinentes y algunas diferencias menores en razón de que aquél sigue la estructura de la precedente norma foral (Decreto Foral 205/2004). Así el Decreto Foral se separa del estatal al no incluir aquí el artículo 2 del Real Decreto 1619/2012 cuyo contenido se recoge en la disposición adicional cuarta del Reglamento proyectado, ni reflejar el contenido de la disposición transitoria segunda (Vigencia de las tablas de devolución que aplican las entidades colaboradoras en la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido en régimen de viajeros) y de las disposiciones finales primera (Título competencial), segunda (Incorporación de Derecho de la Unión Europea) y tercera (Facultad de desarrollo) de la citada disposición estatal.

La parte expositiva del proyecto de Decreto Foral explicita las razones que hacen necesaria la aprobación de esta norma. Con posterioridad a la aprobación del anterior Reglamento por Decreto Foral 205/2004, se adoptó la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido y, sobre todo, 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 a la reforma operada por la Directiva 2010/45/UE del Consejo. De ahí que, a decir de la parte expositiva, el Decreto Foral responde a los objetivos de esta última directiva y recoge en el Reglamento –no en su artículo único, como se dice- las modificaciones por ella introducidas. Nada se indica, en cambio, sobre otra razón que también impone el cambio normativo proyectado, como es la obligada adaptación de la anterior regulación foral a la nueva normativa estatal contenida especialmente en el Real Decreto 1619/2012 en virtud del límite a la potestad normativa de Navarra en la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido de aplicar los mismos principios básicos, normas sustantivas y formales vigentes en cada momento en territorio del Estado (artículo 32 del Convenio Económico), pese a que, como se ha indicado y luego se reiterará, el proyecto acoge fielmente el contenido de tal disposición general del Estado.

Por otra parte, desde una perspectiva formal, en la primera mención de la Directiva 2010/45/UE se omite la referencia “del Consejo”.

Nada ha de objetarse al artículo 1 del Decreto Foral que aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, ni al artículo 2 sobre las condiciones de la operativa de las entidades colaboradoras en la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido en régimen de viajeros.

La disposición transitoria única fija las condiciones en las que se pasa de la reglamentación anterior a la nueva aprobada por el Decreto Foral, detallando el régimen transitorio de diversas autorizaciones concedidas de acuerdo con las normas precedentes; por lo que tampoco merece objeción.

La disposición derogatoria única deroga cuantas normas de igual o inferior rango se opongan a lo establecido en el Decreto Foral y, en particular, el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el artículo único del Decreto Foral 205/2004, de 17 de mayo, así como la disposición transitoria única de este Decreto Foral, lo que satisface la exigencia del artículo 13.2 de la LFGTN.

La disposición final única del Decreto Foral prevé su entrada en vigor el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial de Navarra pero con efectos desde el 1 de enero de 2013 (disposición final única), lo que se ajusta a la exigencia del artículo 2 de la Directiva 2010/45/UE del Consejo, que obliga a los Estados miembros a aplicar las disposiciones necesarias para dar cumplimiento a sus prescripciones a partir de 1 de enero de 2013. Desde esa fecha (1 de enero de 2013) se aplican ya, en el territorio de régimen común, las nuevas normas de facturación aprobadas por Real Decreto 1619/2012.

C) Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación

El Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación sigue la misma sistemática del reglamento anterior que se deroga y su contenido coincide plenamente con el homónimo reglamento estatal aprobado por Real Decreto 1619/2012, llevándose a cabo, al tiempo, la transposición de la Directiva 2010/45/UE del Consejo. Se trata de una recepción casi mimética del reglamento estatal, con las obligadas adaptaciones en las menciones legales y orgánicas que se refieren a las leyes forales y a los órganos de las Administraciones forales, así como algunas divergencias mínimas, como son la utilización de la letra ñ –omitida en el reglamento estatal, que pasa a la o- en el artículo 6.1, la adición en el artículo 24 de un inciso final –ya existente en el reglamento vigente- de referencia al artículo 17 del Decreto Foral 188/2002, de 19 de agosto, la disposición adicional cuarta que se corresponde con el artículo 3 del Real Decreto 1619/2012 y la lógica omisión de la disposición adicional segunda (Impuesto General Indirecto Canario e Impuesto sobre la Producción, los

Servicios y la Importación en las Ciudades de Ceuta y Melilla) del reglamento estatal.

Las principales novedades que contiene el Reglamento proyectado, en línea con las introducidas por la Directiva 2010/45/UE del Consejo y el reglamento estatal, respecto de la regulación vigente son, entre otras, las siguientes:

a) En aras de una mayor seguridad jurídica, se concretan los supuestos en los que se deben aplicar las normas de facturación contenidas en el Reglamento (artículo 2.3). Se establece que no se exigirá la obligación de expedir factura en el caso de prestaciones de servicios financieros y de seguros exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando no se localicen en el territorio de aplicación del Impuesto y estén sujetas al mismo en otro Estado miembro (artículo 3.2).

b) Se prevé un sistema de facturación basado en dos tipos de facturas: la factura completa u ordinaria y la factura simplificada, que viene a sustituir a los denominados tiques. Las facturas simplificadas, salvo algunas excepciones, podrán expedirse cuando su importe no exceda de 400 euros, cuando se trate de facturas rectificativas, o cuando su importe no exceda de 3.000 euros, IVA incluido, y se trate de alguna de las operaciones señaladas en las que tradicionalmente se ha autorizado la expedición de tiques en sustitución de facturas (artículo 4).

c) El contenido de la factura completa no sufre importantes cambios (artículo 6), si bien se incorporan algunas modificaciones como son las siguientes: en caso de que sea el adquirente o destinatario de la entrega o prestación quien expida la factura en lugar del proveedor o prestador, de conformidad con lo establecido en el artículo 5 del Reglamento, la mención “facturación por el destinatario”; en el caso de que el sujeto pasivo del Impuesto sea el adquirente o el destinatario de la operación, la mención “inversión del sujeto pasivo”; en caso de aplicación del régimen especial de las agencias de viajes, la mención “régimen especial de las agencias de viajes”; y en caso de aplicación del régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, la mención “régimen

especial de los bienes usados”, “régimen especial de los objetos de arte” o “régimen especial de las antigüedades y objetos de colección”. Y las facturas simplificadas tienen un contenido más reducido que las facturas completas u ordinarias (artículo 7).

d) Para reducir costes y hacer más competitivas a las empresas, se impulsa el uso de la factura electrónica, bajo el principio de un mismo trato o equiparación de la factura en papel y la factura electrónica. Las facturas en papel o electrónicas deben reflejar la realidad de las operaciones que documentan y corresponderá a los sujetos pasivos garantizar la autenticidad, integridad y legibilidad de las facturas que expida o conserve, sin que ello suponga para el mismo nuevas cargas administrativas, lo que podrá asegurar mediante los controles de gestión usuales de su actividad empresarial o profesional (artículo 8). Ello se traslada a la conservación de las facturas y otros documentos (artículo 20.1).

e) Se fija una nueva definición de factura electrónica, como aquella factura que, cumpliendo los requisitos establecidos en el propio Reglamento, haya sido expedida y recibida en formato electrónico (artículo 9.1).

f) La igualdad de trato entre la factura en papel y la electrónica amplía las posibilidades para que el sujeto pasivo pueda expedir facturas por vía electrónica sin necesidad de que la misma quede sujeta al empleo de una tecnología determinada. No obstante se reconoce expresamente que la utilización del intercambio electrónico de datos (EDI) y la firma electrónica avanzada, aunque dejan de ser obligatorias, garantizan la autenticidad del origen y la integridad del contenido de las facturas (artículo 10).

g) Para mejorar el funcionamiento del mercado interior, se fija un plazo armonizado para la expedición de las facturas correspondientes a determinadas entregas de bienes (artículo 11.2) y de las facturas recapitulativas (artículo 13).

A la vista de ello, el Reglamento proyectado se adecua a las habilitaciones legales que desarrolla y respeta los límites fijados en el Convenio Económico, coincidiendo con la reglamentación estatal contenida

en el Real Decreto 1619/2012 y llevando a cabo de forma correcta la transposición parcial de la Directiva 2010/45/UE del Consejo.

III. CONCLUSIÓN

El Consejo de Navarra considera que el proyecto de Decreto Foral por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación se ajusta al ordenamiento jurídico.

En el lugar y fecha señalados en el encabezamiento