

Consulta Vinculante V2891-18, de 08 de noviembre de 2018 de la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo

Valor a efectos fiscales de las facturas en formato pdf remitidas a través de e-mail sin firma digital

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. Facturación. Remisión de las facturas en formato pdf a través de e-mail y sin firma digital. Autenticidad del origen y de la integridad de su contenido. Las facturas expedidas y recibidas en formato electrónico tendrán la consideración de factura electrónica aunque hubiera sido emitidas originalmente en papel y posteriormente digitalizada por el proveedor de la consultante, pero para ello se deberán recibir en formato PDF por correo electrónico.

En el mismo sentido:

Consulta (Dirección General de Tributos) V2426-14, 15 septiembre 2014

DESCRIPCIÓN

La sociedad consultante duda si puede admitir que sus proveedores les remitan las facturas en pdf sin firma digital y vía e-mail o con firma digital y correo ordinario.

CUESTIÓN

Forma de remisión de las facturas en formato pdf a través de e-mail y sin firma digital.

CONTESTACIÓN

1.- El artículo 164.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, 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.

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.- 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."

Por su parte, el artículo 10 del mismo Reglamento 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 el proveedor de la consultante no así, sin embargo, las facturas que, habiendo sido emitidas y expedidas en papel por el proveedor, sean recibidas en este mismo formato por la consultante aunque sean posteriormente digitalizadas por la misma para su conservación.

En todo caso, las facturas que hayan sido recibidas por correo electrónico en formato PDF por la consultante, con independencia de que no haya sido firmada digitalmente por el emisor de la misma, 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).

3.- Por otra parte, en cuanto a si los controles de gestión de la actividad empresarial del proveedor son adecuados para garantizar la autenticidad del origen y la integridad del contenido de las facturas recibidas por la sociedad consultante, debe señalarse que el artículo 8.3 del Reglamento del impuesto es trasposición 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 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.

Por otra parte, no corresponde a este Centro Directivo pronunciarse sobre la validez de un determinado procedimiento de control.

4.- En relación con la posibilidad de conservar por medios electrónicos las facturas electrónicas recibidas en "formato PDF" sin necesidad de conservar una copia en papel de las mismas, debe señalarse que las obligaciones de conservación de las facturas son objeto de regulación en los artículos 19 a 23 del Reglamento de facturación.

De acuerdo con el artículo 19 de dicho Reglamento:

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

- a) Las facturas recibidas.
- b) Las copias o matrices de las facturas expedidas conforme al artículo 2.1 y 2.
- c) Los justificantes contables a que se refiere el número 4.º del apartado uno del artículo 97 de la Ley del Impuesto.
- d) Los recibos a que se refiere el artículo 16.1, tanto el original de aquél, por parte de su expedidor, como la copia, por parte del titular de la explotación.
- e) Los documentos a que se refiere el número 3.º del apartado uno del artículo 97 de la Ley del Impuesto, en el caso de las importaciones.

(...)

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

3. Las obligaciones a las que se refiere el apartado anterior se podrán cumplir materialmente por un tercero, que actuará en todo caso en nombre y por cuenta del empresario o profesional o sujeto pasivo, el cual será, en cualquier caso, responsable del cumplimiento de todas las obligaciones que se establecen en este capítulo.

(...).".

Por su parte, el artículo 20 del mismo Reglamento, respecto de la forma en que dicha conservación debe efectuarse, dispone que:

"1. Los diferentes documentos, en papel o formato electrónico, a que se hace referencia en el artículo 19, se deberán conservar por cualquier medio que permita garantizar al obligado a su conservación la autenticidad de su origen, la integridad de su contenido y su legibilidad en los términos establecidos en el artículo 8, así como el acceso a ellos por parte de la Administración tributaria sin demora, salvo causa debidamente justificada.

2. En particular, esta obligación podrá cumplirse mediante la utilización de medios electrónicos. A estos efectos, se entenderá por conservación por medios electrónicos la conservación efectuada por medio de equipos electrónicos de tratamiento, incluida la compresión numérica y almacenamiento de datos, utilizando medios ópticos u otros medios electromagnéticos."

Respecto de los medios electrónicos de conservación de las facturas, el artículo 21 del mismo texto normativo dispone que:

"1. La conservación por medios electrónicos de los documentos a que se hace referencia en el artículo 20 se deberá efectuar de manera que se asegure su legibilidad en el formato original en el que se hayan recibido o remitido, así como, en su caso, la de los datos asociados y mecanismos de verificación de firma u otros elementos autorizados que garanticen la autenticidad de su origen y la integridad de su contenido.

La Administración tributaria podrá exigir en cualquier momento al remitente o receptor de los documentos su transformación en lenguaje legible.

2. Los documentos conservados por medios electrónicos deberán ser gestionados y conservados por medios que garanticen un acceso en línea a los datos así como su carga remota y utilización por parte de la Administración tributaria ante cualquier solicitud de esta y sin demora injustificada.

Se entenderá por acceso completo aquel que permita su visualización, búsqueda selectiva, copia o

descarga en línea e impresión."

Por último, respecto del acceso de la Administración tributaria actuante a la información contenida en las facturas, el artículo 23 del Reglamento de facturación señala que cuando la obligación de conservación de las facturas se cumpla por medios electrónicos "se deberá garantizar a cualquier órgano de la Administración tributaria que esté realizando una actuación de comprobación de la situación tributaria del empresario o profesional o del sujeto pasivo el acceso en línea a los documentos conservados, así como su carga remota y utilización. El cumplimiento de esta obligación será independiente del lugar en el que se conserven los documentos."

De la regulación anterior cabe concluir que la conservación de las facturas por parte de la consultante debe efectuarse, sea cual sea el medio escogido para ello, de forma que se garantice la autenticidad de su origen, la integridad de su contenido y su legibilidad en los términos establecidos en el artículo 8 del Reglamento, así como el acceso a ellos por parte de la Administración tributaria sin demora.

Cuando el medio elegido para la conservación de las facturas sea el electrónico, deberán tenerse en cuenta los requisitos adicionales contenidos en los artículos 21 y 23 del Reglamento entre los que no se incluye la necesidad de conservar una copia en formato papel de las facturas recibidas electrónicamente, o de las recibidas en papel que hayan sido objeto de digitación para su conservación por medios electrónicos.

Los software de digitalización homologados serán aquellos referidos en la Resolución de 24 de octubre de 2007, de la Agencia Estatal de Administración tributaria, sobre procedimiento para la homologación de software de digitalización contemplado en la Orden EHA/962/2007, de 10 de abril de 2007, que se encuentra en vigor en todo lo que no contradiga al Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

No obstante lo anterior, nada impide que la digitalización se efectúe a través de otros medios siempre y cuando se sigan reuniendo los requisitos de garantía señalados. Cabe señalar en este sentido que la Orden EHA/962/2007, de 10 de abril, previamente citada, únicamente se encuentra en vigor en todo lo que no contradiga al nuevo Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

En cualquier caso, y respondiendo a la última cuestión planteada, la conservación y garantía de las facturas electrónicas recibidas por la consultante de sus proveedores no queda condicionada por el hecho que estos últimos hayan decidido su conservación en papel, correspondiendo a cada sujeto pasivo determinar el formato en que van a conservarse siempre que pueda garantizarse la autenticidad del origen y la integridad del contenido en los términos señalados.

5.- De acuerdo con todo lo anterior y por lo que respecta al objeto de la consulta, este Centro Directivo le informa de lo siguiente:

1º Una factura expedida y recibida en formato electrónico tendrá la consideración de factura electrónica aunque hubiera sido emitida originalmente en papel y posteriormente digitalizada por el proveedor de la consultante.

Tendrá la consideración de factura electrónica la recibida en formato PDF por correo electrónico pues ha sido expedida y recibida en formato electrónico.

Sin embargo, las facturas que, habiendo sido emitidas y expedidas en papel por el proveedor, sean recibidas en este mismo formato por la consultante aunque sean posteriormente digitalizadas por la misma para su conservación no tendrán la consideración de facturas electrónicas.

2º Los sujetos pasivos deben garantizar la autenticidad del origen, la integridad del contenido y la legibilidad de las facturas, ya sean en papel o en formato electrónico, desde el momento de su expedición hasta el final del período de conservación de las mismas.

3º Dicha facturas así como los demás documentos a que se refiere el artículo 19 del Reglamento por

el que se regulan las obligaciones de facturación, ya se encuentren en papel o en formato electrónico, deberán conservarse por cualquier medio que permita garantizar el cumplimiento de los citados requisitos.

Por tanto, la entidad consultante podrá utilizar los controles de gestión usuales de su actividad empresarial señalados en el escrito de consulta siempre y cuando efectivamente dichos métodos, procedimientos y controles de gestión garanticen los citados requisitos durante todo el periodo señalado para la factura en papel o electrónica.

Respecto de los medios de prueba posibles que pueda utilizar el obligado tributario para probar que efectivamente ese medio de conservación garantiza los requisitos, deberá tenerse en cuenta 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.

Este Centro directivo no es competente para determinar si unos determinados controles de gestión, 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.

4º Cabe aclarar que, dado que las prácticas comerciales están sujetas a cambios a lo largo del tiempo, los métodos para garantizar la autenticidad del origen, la integridad del contenido y la legibilidad de la factura pueden variar en el transcurso del mismo.

5º Las facturas electrónicas podrán conservarse por medios electrónicos, siempre y cuando, el método utilizado para su conservación garantice los requisitos mencionados. Lo anterior será de aplicación sin perjuicio que el proveedor haya decidido su conservación en formato en papel.

También será posible que las facturas inicialmente expedidas en formato electrónico se conserven en papel, siempre y cuando, igualmente, el método utilizado para conservarlas garantice los requisitos mencionados.

6.- 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.