



NUM-CONSULTA V0553-15
ORGANO SG de Impuestos sobre el Consumo
FECHA- SALIDA 11/02/2015
NORMATIVA Ley 37/1992 art. 164 . RD 1619/12. arts. 2, 8, 9 y10
DESCRIPCION-HECHOS

La consultante es una persona física que ejerce la profesión de abogacía.

CUESTION-PLANTEADA

Si el envío de facturas en formato pdf a través de su correo corporativo garantiza la autenticidad del origen y la integridad del contenido de las mismas.

CONTESTACION-COMPLETA

1.- El artículo 164, apartado uno, número 3º, de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), dispone que, “sin perjuicio de lo establecido en el Título anterior de dicha Ley, los sujetos pasivos del Impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a “expedir y entregar factura de todas sus operaciones, ajustada a lo que se determine reglamentariamente.”.

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

El artículo 2, apartado 1, del mencionado Reglamento establece lo siguiente:

“1. De acuerdo con el artículo 164.Uno.3.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, los empresarios o profesionales están obligados a expedir factura y copia de esta por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en el desarrollo de su actividad, incluidas las no sujetas y las sujetas pero exentas del Impuesto, en los términos establecidos en este Reglamento y sin más excepciones que las previstas en él. Esta obligación incumbe asimismo a los empresarios o profesionales acogidos a los regímenes especiales del Impuesto sobre el Valor Añadido.

También deberá expedirse factura y copia de esta por los pagos recibidos con anterioridad a la realización de las entregas de bienes o prestaciones de servicios por las que deba asimismo cumplirse esta obligación conforme al párrafo anterior, a excepción de las entregas de bienes exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido por aplicación de lo dispuesto en el artículo 25 de la Ley del Impuesto.”.

2.- Con respecto a los medios de expedición de las facturas, el citado artículo 164 de la Ley 37/1992 establece en su apartado dos que “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.”.

Por su parte, el artículo 8 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, en desarrollo del precepto anterior, dispone lo que sigue:

“Artículo 8. Medios de expedición de las facturas.

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.”.

El artículo 9 del mismo Reglamento contiene el concepto de factura electrónica, disponiendo lo siguiente:

“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.”.

De acuerdo con lo anterior, será válida la expedición de facturas tanto en formato electrónico como en papel.

En particular, una factura en formato electrónico (como pudiera ser una factura en formato pdf) 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.

(...).”.

3.- En cuanto a los requisitos de garantía que deberá reunir dicha factura electrónica, el artículo 8 del Reglamento previamente reproducido es claro en este sentido, estableciendo la necesidad de garantizar la autenticidad de su origen y la integridad de su contenido tanto para las facturas en papel como para las facturas electrónicas. Dichos requisitos podrán garantizarse por cualquier medio de prueba admitido en Derecho.

En este sentido, 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.

Asimismo, el artículo 8 reproducido señala un medio particular, a título ejemplificativo, para garantizar la autenticidad del origen y la integridad del contenido de la factura, como es mediante los controles de gestión usuales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo siempre que permitan 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.

Con respecto a la autenticidad del origen y la integridad del contenido de la factura electrónica, el artículo 10 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación remite de nuevo a los medios de garantía de artículo 8 antes citado, si bien establece a título de ejemplo tres medios que permiten presumir la garantía de los señalados requisitos.

En particular dispone el artículo que “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.”.

4.- 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.