

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFC050605

DGT: 28-03-2014

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0861/2014

SUMARIO:

IVA. Obligaciones formales. Deber de expedir y entregar factura. Conservación. *Digitalización certificada de facturas.* El art. 8 del RD 1619/2012 (Obligaciones de facturación), establece la necesidad de garantizar la autenticidad del origen y la integridad del contenido tanto para las facturas en papel como para las facturas electrónicas. Dichos requisitos podrán garantizarse por cualquier medio de prueba admitido en Derecho. De acuerdo con lo anterior la autenticidad del origen y la integridad del contenido podrán garantizarse, entre otros medios, a través de sistemas que podrán ser validados por la Administración tributaria. Pues bien, los obligados tributarios podrán proceder a la digitalización certificada de facturas permitiendo así prescindir de los originales en papel que les sirvieron de base. Los software de digitalización homologados serán aquellos referidos en la Resolución de 24 de octubre de 2007, de la AEAT (Procedimiento para la homologación de software de digitalización) contemplado en la Orden EHA/962/2007 (Facturación telemática y conservación electrónica de facturas), que se encuentra en vigor en todo lo que no contradiga al RD 1619/2012 (Obligaciones de facturación).

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 164.

RD 1619/2012 (Obligaciones de facturación), arts. 1, 2, 8, 10, 19, 20 y 21 y disp. trans. primera.

Ley 58/2003 (LGT), art. 106.

Orden EHA/962/2007 (Facturación telemática y conservación electrónica de facturas), arts. 3 y 7.

Resolución de 24 de octubre de 2007 de la AEAT (Procedimiento para la homologación de software de digitalización).

Descripción sucinta de los hechos:

La entidad consultante se dedica al diseño, desarrollo y comercialización de aplicaciones informáticas orientadas a la gestión de la información, haciendo especial énfasis en el documento "factura".

Cuestión planteada:

Se plantean diversas cuestiones relativas a la facturación electrónica que, por su extensión, se plasman en el cuerpo de la presente contestación.

Contestación:

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.”.

En relación con este extremo, la consultante se pregunta si una factura en papel debe garantizar, al igual que la factura electrónica, la autenticidad de su origen y la integridad de su contenido.

El artículo 8 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 factura 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.

No existe ningún precepto legal ni reglamentario que defina qué se entiende por controles de gestión usuales o pista de auditoría fiable.

Sin embargo, existen unas Notas Explicativas de las normas de facturación relativas al Impuesto sobre el Valor Añadido analizadas por la Comisión Europea que, aunque no son jurídicamente vinculantes ni para los Estados miembros ni para la propia Comisión, pueden arrojar cierta luz sobre los conceptos anteriormente señalados.

Respecto a los controles de gestión se señala lo siguiente:

«Control de gestión» es un concepto amplio. Se trata del proceso creado, aplicado y mantenido al día por las personas responsables (dirección, personal y propietarios) para ofrecer garantías razonables respecto a los informes de carácter financiero, contable y reglamentario y al cumplimiento con los requisitos legales.

En concreto, en el contexto del artículo 233, debe interpretarse como el proceso por el cual un sujeto pasivo ha creado, aplicado y mantenido al día un nivel razonable de garantía de la identidad del proveedor de los bienes o del prestador de los servicios o del emisor de la factura (autenticidad del origen), del hecho de que el contenido relativo al IVA no ha sido modificado (integridad del contenido), y de la legibilidad de la factura desde el momento de su expedición hasta el final del período de conservación.

Los controles de gestión deberán adecuarse al tamaño, la actividad y el tipo de sujeto pasivo y tener en cuenta el número y el valor de las operaciones, así como el número y el tipo de proveedores de bienes o prestadores de servicios y destinatarios. Cuando proceda se deberán tener en cuenta, asimismo, otros factores.

Un ejemplo de control de gestión es la verificación de la correspondencia de los justificantes. La importancia concedida a los justificantes estará en función de factores como, por ejemplo, el grado de independencia del emisor de los justificantes con respecto al sujeto pasivo y la importancia atribuida a dichos documentos en el proceso contable. Un aspecto importante de este tipo de controles de gestión reside en que, a efectos de su comprobación, la factura se considera un documento que forma parte del proceso de gestión y contable y no un documento independiente.

Es importante recordar que las facturas, ya sean en papel o formato electrónico, constituyen, por regla general, un solo documento dentro de una serie de documentos (p. ej. orden de compra, contrato, documento de transporte, requerimiento de pago, etc.), todos ellos relacionados con una operación la cual documentan.

En el caso del proveedor de los bienes o del prestador de los servicios se podría verificar la correspondencia de la factura con una orden de compra, los documentos de transporte y la recepción del pago. En el caso del destinatario, se podría verificar la correspondencia de la factura con la orden de compra autorizada (aviso de confirmación de compra), el albarán de entrega, la notificación de pago y de envío. No obstante, son sólo algunos ejemplos típicos de documentos que pueden estar disponibles en una empresa; es perfectamente posible verificar la correspondencia de otros muchos documentos con la factura.”.

Por otro lado, con respecto al concepto de pista de auditoría fiable se señala lo siguiente:

“En el contexto de la contabilidad, una pista de auditoría puede describirse como el flujo documentado de una operación desde que se inicia, siendo un ejemplo de documento fuente una orden de compra, hasta que finaliza, por ejemplo mediante el registro final en las cuentas anuales, y viceversa, interrelacionando los distintos documentos del proceso. Una pista de auditoría incluye documentos fuente, operaciones procesadas y referencias al vínculo entre ambos.

Una pista de auditoría puede considerarse fiable cuando el vínculo entre los justificantes y las operaciones procesadas se puede seguir con facilidad (o sea, se dispone de suficientes detalles para vincular los documentos), se atiene a los procedimientos definidos y refleja los procesos que realmente han ocurrido. Este objetivo se puede alcanzar, por ejemplo, mediante documentos de terceros, tales como extractos de cuenta bancarios, documentos del destinatario o del proveedor de los bienes o prestador de los servicios (documentos de la contraparte) y controles internos, tales como la separación de tareas.

A los efectos del IVA, una pista de auditoría deberá ofrecer, con arreglo a lo estipulado en el artículo 233, apartado 1, párrafo segundo, un vínculo comprobable entre una factura y la entrega de bienes o prestación de servicios que permita verificar si la factura correspondiente refleja la efectiva ejecución de la entrega de bienes o la prestación de servicios.

El sujeto pasivo podrá determinar, a su discreción, el método para demostrar el vínculo entre una factura y la entrega de bienes o prestación de servicios. Los Estados miembros podrán publicar orientaciones con objeto de ayudar al sujeto pasivo a establecer una pista de auditoría fiable, pero estas orientaciones no deberán contemplar requisito obligatorio alguno. Por ejemplo, una pista de auditoría podría incluir distintos documentos, tales como una orden de compra, documentos de transporte y la propia factura, con la documentación que permita comprobar que dichos documentos se corresponden o con la simple indicación del hecho de que los tres documentos efectivamente se corresponden.

Al igual que los controles de gestión, una pista de auditoría fiable deberá adecuarse al tamaño, la actividad y el tipo del sujeto pasivo y tener en cuenta el número y el valor de las operaciones, así como el número y el tipo de proveedores de bienes o prestadores de servicios y destinatarios. Cuando proceda se deberán tener en cuenta otros factores, como los requisitos en materia de elaboración de informes financieros y auditoría.”.

3.- 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 se remite de nuevo a los medios

de garantía del artículo 8 antes citado, si bien establece a título de ejemplo tres medios que permiten garantizar 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.”.

Debe señalarse al respecto que la disposición transitoria primera del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, establece lo siguiente:

“Disposición transitoria primera. *Vigencia de las autorizaciones concedidas de acuerdo con el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, y el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre.*

1. Se mantendrán vigentes mientras no se revoquen expresamente:

(...)

c) Las autorizaciones concedidas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, conforme a la letra c) del apartado 1 del artículo 18 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el artículo primero del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, siempre que los elementos autorizados se ajusten a lo establecido en el artículo 10 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por este real decreto.

(...).”.

De acuerdo con lo anterior y en contestación a otra de las cuestiones planteadas por la consultante, la autenticidad del origen y la integridad del contenido podrán garantizarse, entre otros medios, a través de sistemas que podrán ser validados por la Administración tributaria.

Los sistemas de facturación electrónica que hubieran sido autorizados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria de conformidad con lo establecido en el artículo 3 de la Orden EHA/962/2007, de 10 de abril (vigente en todo lo que no se oponga a lo dispuesto por el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación), podrán seguir aplicándose con las mismas garantías tal y como así prevé la citada disposición transitoria.

4.- Finalmente, por lo que respecta a la conservación de las facturas, el artículo 19 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación dispone lo siguiente:

“Artículo 19. *Obligación de conservación de facturas y otros documentos.*

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.

Esta obligación incumbe asimismo a los empresarios o profesionales acogidos a los regímenes especiales del Impuesto sobre el Valor Añadido, así como a quienes, sin tener la condición de empresarios o profesionales, sean sujetos pasivos del Impuesto, aunque en este caso sólo alcanzará a los documentos que se citan en los párrafos a) y c).

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

(...).”.

Con respecto a las forma de conservación, el citado Reglamento dispone lo siguiente:

“Artículo 20. *Formas de conservación de las facturas y otros documentos.*

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.

Artículo 21. *Conservación de las facturas y otros documentos por medios electrónicos.*

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 remitidor 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.”.

De acuerdo con lo anterior y en consonancia con lo establecido por el artículo 7 de la Orden EHA/962/2007, de 10 de abril, los obligados tributarios podrán proceder a la digitalización certificada de facturas permitiendo así que el obligado tributario pueda prescindir de los originales en papel que les sirvieron de base.

Por tanto, el nuevo Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación sigue permitiendo esta práctica igualmente amparada por el anterior Reglamento aprobado por el artículo primero del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre y que fue derogado como consecuencia de la entrada en vigor de aquél (1 de enero de 2013).

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.

5.- 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.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.