

NUM-CONSULTA V0068-14

ORGANO SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas

FECHA-SALIDA 15/01/2014

NORMATIVA LIVA / Ley 37/1992 ; art. 164
TRLIS / RD Legislativo 4/2004 ; art. 10.3 y 19

DESCRIPCION-HECHOS La entidad consultante es la cabecera de un grupo de empresas dedicadas en su mayoría al comercio al por menor de electrodomésticos.

Actualmente, la entidad consultante recibe las facturas en papel, a través de correo ordinario. Debido al volumen de facturación, se ha planteado recibir dichas facturas a través del correo electrónico o la puesta a disposición de las mismas a través de una web o plataforma para su posterior impresión, registro contable y archivo. El formato más habitual es pdf.

CUESTION-PLANTEADA

- Si son aceptables las facturas recibidas a través de correo electrónico, o la puesta a disposición a través de una web o plataforma, para su posterior impresión. Y si dichas facturas se asimilarían a las recibidas por correo ordinario.
- Si las mismas serán deducibles en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Si es necesario algún acuerdo especial entre el emisor y el receptor de los documentos, y/o autorización especial de la Agencia Tributaria.

CONTESTACION-COMPLETA Impuesto sobre Sociedades:

En relación a la deducibilidad de los gastos, en el Impuesto sobre Sociedades, el artículo 10.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante TRLIS), aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, dispone que:

“3. En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.”

Por otra parte, el artículo 19 del TRLIS establece que:

“1. Los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros.

2. (...).

3. No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente.

(...)”

Por tanto, todo gasto contable será gasto fiscalmente deducible, a

efectos del Impuesto sobre Sociedades, siempre que cumpla las condiciones legalmente establecidas, en términos de inscripción contable, imputación con arreglo a devengo, correlación de ingresos y gastos y justificación documental, y siempre que no tenga la consideración de gasto fiscalmente no deducible por aplicación de algún precepto específico establecido en el TRLIS.

A su vez, el artículo 133 TRLIS exige a los sujetos pasivos del impuesto la llevanza de la contabilidad con arreglo a lo previsto en el Código de Comercio. Siguiendo lo dispuesto en el Título III del Código de Comercio, bajo la rúbrica "De la contabilidad de los empresarios", artículos 25 y ss., todo empresario debe llevar una contabilidad ordenada, adecuada a la actividad de su empresa que permita un seguimiento cronológico de todas sus operaciones. A su vez, estarán obligados a conservar los libros, correspondencia, documentación y justificantes concernientes a su negocio, debidamente ordenados durante seis años, con el fin de poder acreditar la realidad de las operaciones reflejadas en los asientos contables.

Del mismo modo, el artículo 29, letras d) y e) de la Ley 58/2003, General Tributaria, de 18 de diciembre, en adelante LGT, impone a los sujetos pasivos la obligación de llevanza de contabilidad y de conservación de facturas, documentos y justificantes que tengan relación con sus obligaciones tributarias.

Adicionalmente, el artículo 106 de la LGT, en su apartado tercero, en relación con los medios y valoración de la prueba, señala lo siguiente:

"Los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación o mediante el documento sustitutivo emitido con ocasión de su realización que cumplan en ambos supuestos los requisitos señalados en la normativa tributaria".

En relación con la justificación documental del gasto, se trata de una cuestión de hecho que deberá acreditarse por cualquier medio admitido en Derecho, por lo que 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 105.1, 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 nuestro ordenamiento jurídico 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.

En consecuencia, este Centro Directivo no puede especificar cuáles son los medios más idóneos para acreditar la cuestión planteada ya que no están contemplados de forma explícita en la Ley del Impuesto

ni en las normas dictadas en su desarrollo. Será el interesado quien habrá de presentar, en cada caso, los medios de prueba que, conforme a derecho, sirvan para justificar dicha integración, los cuales serán valorados por la Administración tributaria competente en materia de comprobación.

Impuesto sobre el Valor Añadido:

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, con la nueva redacción dada por la Ley 17/2012, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2013 (BOE de 28 de diciembre), establece que: “(...) 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 artículo 1 del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE de 1 de diciembre).

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 y hacer más competitivas a las empresas.

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”.”

En consecuencia, corresponde al sujeto pasivo elegir la forma en que dará cumplimiento a la obligación de expedir la factura, ya sea en papel o en formato electrónico, sin que, con carácter general, el destinatario de la misma pueda exigir al emisor uno u otro medio de expedición de factura.

Por otra parte, en lo concerniente a la autenticidad e integridad de la factura electrónica, el artículo 10 del mismo texto legal establece lo siguiente:

“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.”.

De todo lo anterior, se pone de manifiesto que la garantía de la autenticidad del origen y la integridad del contenido de la factura electrónica no precisa de condiciones o requisitos adicionales respecto de la expedida en papel. En cualquier caso, corresponde al obligado a su expedición la prueba de esta garantía que, sin perjuicio del principio general de libertad de prueba admitido por nuestro ordenamiento jurídico, podrá realizarse a través de 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 cada factura y la entrega de bienes o prestación de servicios que la misma documenta.

Con independencia de lo anterior, el sujeto pasivo obligado a su expedición podrá poner en conocimiento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria los sistemas de control y garantía propuestos para que sean validados con carácter previo a la utilización del sistema de facturación objeto de consulta.

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.