

## **Consulta Vinculante V2728-19, de 7 de octubre de 2019 de la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo**

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. Dedución de cuotas soportadas. 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 durante todo el período de conservación de las mismas. Dichas 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. Será posible que las facturas inicialmente expedidas en papel se conserven por medios electrónicos, siempre y cuando, el método utilizado para conservarlas garantice los requisitos mencionados. En consonancia con lo anterior y con lo establecido por el artículo 7 de la Orden EHA/962/2007, 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.

### *DESCRIPCIÓN*

La entidad consultante se dedica a la fabricación de software y hardware para parking y similares y cuenta con trabajadores que en el ejercicio de su actividad deben desplazarse geográficamente incurriendo en gastos tales como aparcamiento, autopistas, comidas, alojamiento... Por motivos prácticos y para poder llevar una contabilización ágil de los gastos, la consultante solicita a sus empleados que realicen una fotografía del justificante del gasto y la envíe a la central.

Deducción de cuotas de IVA soportadas que se justifican con fotografías digitales de facturas de gastos de personal

### **CUESTIÓN**

*Si la fotografía digital enviada por el empleado, es suficiente para permitir la deducibilidad de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas.*

### **CONTESTACIÓN**

1.- En relación con el ejercicio del derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido, las normas y requisitos para el ejercicio del derecho a la deducción se contienen en el Capítulo I del Título VIII, artículos 92 a 114, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre). En concreto el artículo 97 de la Ley 37/1992 dispone que:

"Uno. Sólo podrán ejercitar el derecho a la deducción los empresarios o profesionales que estén en posesión del documento justificativo de su derecho.

A estos efectos, únicamente se considerarán documentos justificativos del derecho a la deducción:

1.º La factura original expedida por quien realice la entrega o preste el servicio o, en su nombre y por su cuenta, por su cliente o por un tercero, siempre que, para cualquiera de estos casos, se

cumplan los requisitos que se establezcan reglamentariamente.

2.º La factura original expedida por quien realice una entrega que de lugar a una adquisición intracomunitaria de bienes sujeta al impuesto, siempre que dicha adquisición esté debidamente consignada en la declaración-liquidación a que se refiere el número 6.º del apartado uno del artículo 164 de esta ley.

3.º En el caso de las importaciones, el documento en el que conste la liquidación practicada por la Administración o, si se trata de operaciones asimiladas a las importaciones, la autoliquidación en la que se consigne el Impuesto devengado con ocasión de su realización.

4.º La factura original o el justificante contable de la operación expedido por quien realice una entrega de bienes o una prestación de servicios al destinatario, sujeto pasivo del Impuesto, en los supuestos a que se refieren los números 2.º, 3.º y 4.º del apartado uno del artículo 84 y el artículo 140 quince de esta Ley, siempre que dicha entrega o prestación esté debidamente consignada en la declaración-liquidación a que se refiere el número 6.º del apartado uno del artículo 164 de esta Ley.

Cuando quien realice la entrega de bienes o la prestación de servicios esté establecido en la Comunidad, la factura original a que se refiere el párrafo anterior deberá contener los requisitos recogidos en el artículo 226 de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

5.º El recibo original firmado por el titular de la explotación agrícola, forestal, ganadera o pesquera a que se refiere el artículo 134, apartado tres, de esta ley.

Dos. Los documentos anteriores que no cumplan todos y cada uno de los requisitos establecidos legal y reglamentariamente no justificarán el derecho a la deducción, salvo que se produzca la correspondiente rectificación de los mismos. El derecho a la deducción de las cuotas cuyo ejercicio se justifique mediante un documento rectificativo sólo podrá efectuarse en el período impositivo en el que el empresario o profesional reciba dicho documento o en los siguientes, siempre que no haya transcurrido el plazo al que hace referencia el artículo 100 de esta Ley, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado dos del artículo 114 de la misma.

(...)"

El artículo 164, apartado uno, número 3º, de la Ley 37/1992 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).

En este sentido, el artículo 19 del Reglamento de Facturación establece, en relación con la obligación de conservación de facturas y otros documentos, lo siguiente:

"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 la 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."

2.- 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 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 durante todo el período de conservación de las mismas.

2º Dichas 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.

Será posible que las facturas inicialmente expedidas en papel se conserven por medios electrónicos, siempre y cuando, el método utilizado para conservarlas garantice los requisitos mencionados.

En consonancia con lo anterior y 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.

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.

3º 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.

3.- 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.