

LA FACTURACIÓN ELECTRÓNICA APLICADA A LAS ENTIDADES LOCALES

MARÍA DOLORES GUERRERO MUÑOZ
Viceinterventora del Ayuntamiento de
El Puerto de Santa María (Cádiz)

ÍNDICE:

I.- INTRODUCCIÓN

II.- OBLIGACIONES FORMALES DERIVADAS DE LA LEY 37/1992, DEL IVA

III.- FACTURACIÓN ELECTRÓNICA

IV.- DIGITALIZACIÓN CERTIFICADA DE LA FACTURACIÓN EN PAPEL

V.- BIBLIOGRAFÍA

I.- INTRODUCCIÓN.

En los últimos tiempos estamos asistiendo a un proceso de modernización de los procedimientos por los que los ciudadanos se relacionan con la Administración pública, y que se plasma en el desarrollo de la administración electrónica, y concretamente nos vamos a centrar en la facturación electrónica.

En este ámbito resultan de trascendental importancia la Ley 56/2007, de 28 de diciembre, de Medidas de Impulso de la Sociedad de la Información y la Ley 30/2007, de Contratos del Sector Público. Además, en este proceso de modernización debe participar, e incluso ser liderado por la Administración pública, tanto para beneficiarse de las ventajas que proporcionan los medios, como para facilitar la actividad de los ciudadanos.

La Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, en su art. 45 dedicado a la incorporación de medios técnicos se recoge que las Administraciones Públicas impulsarán el empleo y aplicación de las técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos, para el desarrollo de su actividad y el ejercicio de sus competencias, con las limitaciones que a la utilización de estos medios establecen la Constitución y las Leyes. Y además, ahondando en esta posibilidad de utilizar los medios electrónicos, el art. 24 de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, señala que las Administraciones Públicas crearán registros electrónicos para la recepción y remisión de solicitudes, escritos y comunicaciones, los cuales emitirán automáticamente un recibido con la fecha y hora de presentación y el número de entrada en el registro (art. 25.3 de la Ley mencionada). Incluso, la Administración puede establecer, en determinados supuestos (personas jurídicas o colectivos con disponibilidad garantizada de medios electrónicos) la obligatoriedad de que las facturas que se le emitan sean exclusivamente electrónicas (art. 27.6 de la citada Ley).

II.- OBLIGACIONES FORMALES DERIVADAS DE LA LEY 37/1992, DEL IVA

1.- OBLIGACIÓN DE EMITIR Y ENTREGAR FACTURA

La obligación de expedición de la factura que se recoge en el art. 220 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, encuentra reflejo en nuestro ordenamiento a través del art. 88.Dos de la Ley 37/1992, donde se establece que la repercusión ha de hacerse mediante factura o documento sustitutivo; en el mismo sentido, el art. 164.Uno.3 de nuestra actual Ley del IVA recoge la obligación de expedir y entregar factura, ajustada a lo que se determine reglamentariamente. De esta forma se plasma una obligación que dimana de la propia Ley General Tributaria, la cual, en su art. 29 apartado 2 letra e), establece que los obligados tributarios tienen la obligación de expedir y entregar facturas o documentos sustitutivos y conservar las facturas, documentos y justificantes que tengan relación con sus obligaciones tributarias.

Esta obligación ha sido desarrollada a través del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, y se modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido¹; en concreto en sus arts. 1 y 2 se recoge que los empresarios y profesionales están obligados a expedir y entregar factura de las operaciones que realicen en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional², incluidas las no sujetas pero exentas del impuesto, sin más excepciones que las previstas en él.

a) Obligados a emitir factura

Según el art. 164.Uno.3 de la Ley 37/1992 (3), la obligación de expedición de facturas incumbe a los que sean sujetos pasivos del IVA, aunque de acuerdo con el art. 164.Tres del texto mencionado, esta exigencia se aplicará también a los que, sin tener la condición de sujetos pasivos del IVA, tengan, sin embargo, la condición de empresario o profesional. Se trata de las denominadas autofacturas, que deben ser expedidas por personas jurídicas que no actúan como empresarios o profesionales, pero son sujetos pasivos en ciertos casos. Además, hay que tener en cuenta que, tal y como recoge el art. 6.9 del Reglamento de facturación, a los efectos del art. 97.Uno de la Ley del impuesto (que regula el derecho a la deducción), únicamente tendrá la consideración de factura aquella que contenga todos los datos y reúna los requisitos a que se refieren los apartados 1 a 7 de ese artículo⁴. Por tanto, cuando la repercusión del impuesto no se efectúe conforme a derecho, el destinatario de las operaciones no estará obligado a soportar dicha repercusión.

¹ Este Reglamento ha venido a sustituir al Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales.

² «Art. 1. Obligación de expedir, entregar y conservar justificantes de las operaciones.

3. Los arts. 164 y 165 de la Ley 37/1992 fueron modificados por la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, que anticipaba la transposición de la Directiva 2001/115/CE.

⁴ A estos efectos hay que tener en cuenta que no tiene la consideración de factura completa el documento de factura pro forma en cuanto en ella no consta su número y en su caso, serie de la misma —Consulta de la DGT de 7 de marzo de 2003—.

b) Obligación de emisión de facturas por las Entidades locales

La obligación de emitir factura incumbe igualmente a las Entidades locales, cuando actúen en el desarrollo de una actividad empresarial, como reiteradamente ha venido recogiendo la Dirección General de Tributos⁵, por las operaciones sujetas y por aquellas en que, pudiendo resultar exentas, se haya ejercitado la correspondiente renuncia. Esta obligación determina, igualmente, el deber de proceder a la rectificación de las facturas en el caso de que se hayan repercutido las cuotas indebidamente⁶.

La necesidad de contar con la correspondiente factura es tal que sin las misma, los sujetos destinatarios de las prestaciones que hayan soportado el impuesto no podrán ejercitar su derecho a la deducción. En todo caso, se ha admitido que los sujetos que hayan soportado el impuesto, puedan llevar a cabo la deducción en base a cualquier documento de liquidación expedido por el Ayuntamiento, siempre y cuando reúna todos los requisitos que se recogen en los apartados 1 a 7 del art. 6 del Reglamento de facturación⁷.

Pero como hemos mencionado anteriormente, esta obligación solamente se aplica cuando la Entidad local actúe en el ejercicio de una actividad empresarial, y aunque la exigencia de expedir factura contenida en el art. 2.1 del Reglamento de facturación se extiende a las operaciones no sujetas al IVA; dicha obligación se circunscribe a las operaciones efectuadas por empresarios en el desarrollo de su actividad, de forma que quienes no actúan como tales, aunque realicen operaciones no sujetas al impuesto por aplicación del art. 7.8 de la Ley 37/1992, no están obligados a expedir factura, sin perjuicio de expedir cualquier otro documento a otros efectos⁸.

⁵ La Consulta de la DGT de 16 de enero de 1997 (núm. 0045-97) considera que no resulta documento suficiente el certificado emitido por un Ayuntamiento por la urbanización de terrenos, el cual se niega a expedir factura. Igualmente se recoge la obligación de emisión de factura por el suministro de agua a los usuarios —Consultas de la DGT de 7 de noviembre de 1997 y de 4 de marzo de 2004 (núm. 0500-04) respecto al servicio prestado por una Consejería de una Comunidad Autónoma— y en el supuesto de ejecuciones subsidiarias —Consulta de 18 de mayo de 2005 (núm. V0893-05)—. Asimismo, en la Consulta de 28 de febrero de 2003 (núm. 0313-03), se recoge la doctrina de este Centro Directivo, expresada en la Resolución vinculante de 3 de septiembre de 1986 (BOE del 2 de octubre), en virtud de la cual no constituyen documentos justificativos del derecho a la deducción las facturas en las que se omitan los requisitos establecidos en el artículo tercero del Decreto 2402/1985 (referencia que hay que entender realizada al actual Reglamento de facturación). En igual sentido, la DGT, en su Resolución vinculante de 13 de octubre de 1986 (BOE de 30 de octubre) ha señalado expresamente, en relación a los promotores de edificaciones, que *los promotores de edificaciones estarán obligados a documentar las entregas de viviendas que efectúen mediante factura ajustada a lo dispuesto en el Reglamento del Impuesto, con independencia de que los contratos en cuya virtud se hubiesen realizado dichas operaciones se hubiesen documentado en escritura pública*. Igualmente, la Resolución de 20 de julio de 1994 insiste en que *«la empresa inmobiliaria [...] deberá expedir y entregar una factura completa ajustada a lo preceptuado en el art. 3.º del Real Decreto 2402/1985 por la entrega de una edificación pública, aunque dicha operación se hubiese documentado en escritura pública»*.

⁶ En este supuesto, Consulta de la DGT de 13 de febrero de 1998 (núm. 0202-98), respecto a la rectificación de facturas emitidas por la prestación del servicio de abastecimiento de agua.

⁷ Consulta de 18 de mayo de 2005 (núm. V0893-05).

⁸ Consulta de la DGT de 6 de mayo de 2005 (núm. V0756-05) en relación a la no emisión de factura por los certificados de empadronamiento. En el Informe de la IGAE de 8 de septiembre de 2005, respecto a una operación no sujeta, se recoge que el acreedor deberá emitir un «documento equivalente» en el que básicamente se señalen los mismos elementos incluidos en una factura, a excepción del IVA y de la numeración. En el mismo sentido, la St. del TSJ de Andalucía de 22 de diciembre de 1998 en cuanto determina la no aplicación del anterior Reglamento de facturación a las prestaciones patrimoniales de carácter público establecidas por un Ayuntamiento.

Por tanto, respecto a las operaciones no sujetas, conforme al art. 7 de la Ley 37/1992, especialmente en lo referente a operaciones efectuadas por los entes públicos a los que resultan de aplicación los apartados 8 y 9 del mencionado artículo, la doctrina señala⁹ que no es obligatorio expedir factura.

c) Obligación de remisión de facturas

El deber de remitir las facturas a sus destinatarios encuentra su justificación en la necesidad de que éstos dispongan del referido documento para poder ejercer, en su caso, el derecho a la deducción de las cuotas soportadas.

La Ley del IVA establece genéricamente en su art. 164.Uno.3 la obligación de entregar factura una vez expedida, salvo el supuesto en que la factura se expida y entregue en el mismo momento y lugar en el que se realicen las operaciones documentadas en la misma.

En el art. 15 del Reglamento de facturación se recoge la obligación de remisión de los originales de las facturas a los destinatarios de las operaciones; por tanto, sólo se puede emitir un original de cada factura o documento sustitutivo y las copias o matrices quedan en poder del expedidor. El plazo de remisión se regula en el art. 16 del Reglamento referido, en virtud del cual se debe producir en el momento de la expedición o, cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal, en el plazo de un mes a partir de la fecha de expedición. De acuerdo con el art. 17 del mencionado Reglamento, la forma de remisión podrá ser por cualquier medio, y en particular, por medios electrónicos, como veremos seguidamente.

d) Obligación de conservación

La conservación y archivo de las facturas y demás documentos relativos al IVA constituye una obligación para el sujeto pasivo y una garantía para la Administración tributaria¹⁰, a efectos del control de las operaciones realizadas por aquéllos, en el desarrollo de sus actividades empresariales o profesionales, y de la correcta declaración del citado tributo. Es una obligación de carácter formal que se encuentra en la propia Ley General Tributaria [arts. 17.3 y 29.1.e)], y se plasma en el art. 165.Dos de la Ley 37/1992, admitiéndose que se haga incluso por medios electrónicos.

Si bien el plazo de conservación de las facturas es el de la prescripción del IVA¹¹, sin embargo, este plazo es superior para las Entidades locales¹², ya que de acuerdo con la Regla 92.3 de la Orden EHA/4041/2004, de 23 de noviembre, por la que se aprueba la Instrucción del Modelo Normal de Contabilidad local, se establece la obligación de

⁹ AA.VV. (Dir. y Coord. SÁNCHEZ GALLARDO, F. J.), *Guía del Impuesto sobre el Valor Añadido*, Edición Fiscal CISS, Valencia, 2006.

¹⁰ En el ámbito de la Administración del Estado es necesario destacar la Resolución de 4 de septiembre de 2009, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria por la que se autoriza la eliminación de determinada documentación relativa al IVA que carezca de valor histórico, de utilidad para la gestión administrativa y de valor probatorio de derechos y obligaciones de las personas físicas o jurídicas y corresponda a impuestos devengados hasta el año 2008.

¹¹ Prescribe a los cuatro años el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, contándose dicho plazo, según el art. 67.1.1 de la LGT, desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación.

¹² Tanto los justificantes formalizados en documentos en papel como los que lo estén en soportes electrónicos, informáticos o telemáticos.

conservarlas durante un plazo de seis años contados desde la fecha de remisión al órgano u órganos de control externo, de las cuentas anuales donde se pongan de manifiesto las respectivas operaciones, salvo que la justificación de que se trate esté sometida a otros plazos de conservación, se hubiera interrumpido el plazo de prescripción de la posible responsabilidad contable, o en dicha justificación se pusiesen de manifiesto valoraciones de elementos patrimoniales de los que siguiese siendo titular la entidad.

Además, hay que tener en cuenta que este plazo resulta de aplicación, igualmente a las empresas locales, ya que en virtud de la Regla 1 de la Instrucción citada, a las sociedades mercantiles dependientes de Entidades locales que apliquen esta Instrucción, les resulta de aplicación la misma en lo que se refiere a rendición de cuentas a los órganos de control externo.

En cuanto a las formas de conservación, el art. 20 del Reglamento de facturación recoge la posibilidad de utilizar medios electrónicos; este medio de conservación también puede ser utilizado en el ámbito de las Entidades locales, ya que la Regla 92.2 de la ICAL Modelo Normal establece que los justificantes de los hechos que se registren en el SICAL-Normal puedan conservarse por medios o en soportes electrónicos, informáticos o telemáticos, con independencia del tipo de soporte en que originalmente se hubieran plasmado, siempre que quede garantizada su autenticidad, integridad, calidad, protección y conservación.

III.- FACTURACIÓN ELECTRÓNICA

1.- EMISIÓN Y REMISIÓN DE FACTURA ELECTRÓNICA

Aunque en la actualidad, generalmente, la emisión de las facturas se haga por medios electrónicos e informáticos, las mismas no son consideradas facturas electrónicas. Sólo lo son las que sean generadas por medios electrónicos y remitidas por dichos medios, en las condiciones y con los requisitos establecidos en el Reglamento de facturación. En este ámbito, todos los procesos de una empresa, en los que la factura es la protagonista principal, como son la emisión, envío, conciliación, contabilización y pago, absorben una gran cantidad de recursos materiales, humanos y de tiempo, que pueden ser muy importantes en empresas con un alto volumen de emisión o de recepción de facturas.

Entre las ventajas de la utilización de la factura electrónica¹³ se encuentran el ahorro de costes, la reducción de tiempos de gestión, la integración con las aplicaciones de gestión internas de la empresa, administración y contabilidad automatizadas, obtención de información en tiempo real, agilidad en la toma de decisiones y control de acciones erróneas. A su favor, además, se destaca que reemplaza al documento físico en papel, pero que conserva su mismo valor legal con unas condiciones de seguridad no observadas en la factura en papel¹⁴ y con ahorro de espacio. En resumen, lo que se trata es de conseguir una gestión más rápida y eficaz. La facturación electrónica permite, además, a la empresa facturadora, llevar a cabo

¹³ RUIZ GONZÁLEZ, M^a DEL P.: "La facturación electrónica: aspectos fiscales"; *Partida Doble*, nº 194. 2007.

¹⁴ MOLLET, D. y NAVARRO, A.: "Facturación electrónica: la búsqueda de la eficiencia y productividad"; *Partida Doble*, nº 197. 2008.

un seguimiento continuo del cliente a través del cual puede constatar cuando le llega la factura, impidiendo así que éste pueda negar haberla recibido.

En el ámbito comunitario, la Directiva 77/388/CEE, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativos a los Impuestos sobre el Volumen de Negocios, Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (generalmente conocida como la Sexta Directiva sobre el IVA), no contenía ningún precepto que hiciera referencia a la factura electrónica. Será la Directiva 2001/115/CE del Consejo de 20 de diciembre de 2001 por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE con objeto de simplificar, modernizar y armonizar, en el ámbito comunitario, las condiciones impuestas a la facturación en relación con el IVA la que se ocupa de este tema, al modificar el art. 22 de la Sexta Directiva. La Directiva impone la obligación a los Estados miembros de admitir el uso de las nuevas tecnologías en la remisión y en la conservación de las facturas. De esta forma recoge, en su Considerando 4º que *«para garantizar el buen funcionamiento del mercado interior es necesario establecer a escala comunitaria, por lo que respecta al impuesto sobre el valor añadido, una lista armonizada de menciones obligatorias en las facturas y una serie de criterios comunes relativos a la facturación electrónica y la conservación electrónica de las facturas, así como a la autofacturación y la subcontratación de las operaciones de facturación»*.

Esta obligación se recogió en nuestra legislación interna a través del art. 164.Dos de la Ley 37/1992, donde se establece la posibilidad de transmitir las facturas por medios electrónicos, y remitiendo al desarrollo reglamentario los requisitos a que debe ajustarse. El Reglamento de facturación consagra el principio de que las facturas y sus documentos sustitutivos o tiques se puedan expedir por cualquier medio, en papel o soporte electrónico, siempre que cualquiera de ambas opciones permita la constatación de su fecha de expedición, su consignación en el libro registro de facturas expedidas y su adecuada conservación (art. 8 del Reglamento).

La definición de factura electrónica se recoge en la Ley de Medidas de Impulso de la Sociedad de la Información que indica (2º párrafo del art. 1.1) que *«A estos efectos, se entenderá que la factura electrónica es un documento electrónico que cumple con los requisitos legal y reglamentariamente exigibles a las facturas y que, además, garantiza la autenticidad de su origen y la integridad de su contenido, lo que impide el repudio de la factura por su emisor»*.

Por tanto, la factura electrónica se identifica como un documento electrónico, teniendo en cuenta a estos efectos el art. 5.3 de la vigente Ley de firma electrónica lo definía como *«el redactado en soporte electrónico que incorpore datos que estén firmados electrónicamente»*, aunque este precepto ha sido modificado por la Ley de Medidas de Impulso de la Sociedad de la Información recogiendo que *«se considera documento electrónico la información de cualquier naturaleza en forma electrónica, archivada en un soporte electrónico según un formato determinado y susceptible de identificación y tratamiento diferenciado»*. Esta definición es más amplia que la anterior, incorporando las notas de exigencia de que se garantice la autenticación del contenido en la forma que se determine.

La factura electrónica tiene que contener todos los datos de una factura en papel, cuyo contenido se recoge en el art. 6 del Reglamento de facturación¹⁵, al que se

¹⁵ En cual recoge, como menciones obligatorias:

añade una cadena o secuencia de caracteres denominado firma electrónica. Sustituye por completo a la factura enviada en soporte papel, y por lo tanto, está sujeta a los mismos requisitos y obligaciones que la factura en papel. De esta forma adquiere plena validez fiscal y legal, por lo que se elimina la necesidad de imprimir el documento para hacérselo llegar al destinatario. Además, no es necesario estar autorizado por la Agencia Tributaria ni firmar ningún contrato.

Las facturas electrónicas se pueden emitir en diferentes formatos de fichero (EDIFACT, XML, PDF, HTML, etc.) siempre que se cumplan ciertos aspectos para la incorporación de la firma electrónica cualificada, si bien se está tratando de unificar los diferentes modelos existentes, habiéndose creado la *e-factura*, que va a ser aceptada por la Agencia tributaria en sus relaciones con sus proveedores derivadas de la contratación de obras, suministros, asistencias técnicas y servicios, y que es en fichero HTML.

Los principios básicos que deben ser garantizados se regulan en el art. 164.Dos de la Ley 37/1992 y en el art. 17 del Reglamento de facturación, en cuanto se tiene que garantizar la autenticidad del origen y de la integridad del contenido y se exige el consentimiento por parte del destinatario.

Por otro lado, el art. 18.3 del Reglamento de facturación, mandata al Ministro de Hacienda para que dicte las disposiciones necesarias para el desarrollo y aplicación de lo establecido en este artículo, lo que ha sido llevado a cabo a través de la Orden EHA/962/2007, de 10 de abril, por la que se desarrollan determinadas disposiciones sobre facturación telemática y conservación.

Como ha señalado la doctrina¹⁶ en materia de facturación electrónica sorprenden todas las cautelas y requisitos que se imponen a dicha práctica, en comparación con la expedición y remisión de las facturas por medios convencionales. La causa puede ser que se presume que los documentos expedidos en papel son más difícilmente manipulables, siendo además más probable que quedan huellas de su manipulación. Por otro lado, la manipulación de las facturas en papel requiere un tratamiento

-
- a) Número y, en su caso, serie. La numeración de las facturas dentro de cada serie será correlativa (...)
 - b) La fecha de su expedición.
 - c) Nombre y apellidos, razón o denominación social completa, tanto del obligado a expedir factura como del destinatario de las operaciones (...)
 - d) Número de identificación fiscal atribuido por la Administración española o, en su caso, por la de otro Estado miembro de la Comunidad Europea, con el que ha realizado la operación el obligado a expedir la factura (...)
 - e) Domicilio, tanto del obligado a expedir factura como del destinatario de las operaciones (...)
 - f) Descripción de las operaciones, consignándose todos los datos necesarios para la determinación de la base imponible del impuesto, tal y como ésta se define por los artículos 78 y 79 de la Ley del Impuesto, correspondiente a aquéllas y su importe, incluyendo el precio unitario sin impuesto de dichas operaciones, así como cualquier descuento o rebaja que no esté incluido en dicho precio unitario.
 - g) El tipo impositivo o tipos impositivos, en su caso, aplicados a las operaciones.
 - h) La cuota tributaria que, en su caso, se repercuta, que deberá consignarse por separado.
 - i) La fecha en que se hayan efectuado las operaciones que se documentan o en la que, en su caso, se haya recibido el pago anticipado, siempre que se trate de una fecha distinta a la de expedición de la factura.

¹⁶ AA.VV. (Dir. y Coord. SÁNCHEZ GALLARDO, F. J.), *op. cit.*

individualizado de cada factura, en tanto que en la facturación electrónica es más sencillo instrumentar que una alteración afecte a un elevado número de documentos.

Los requisitos exigidos a la factura electrónica son los siguientes:

a) Principio de autenticidad del origen e integridad del contenido

La garantía de la autenticidad del origen de una factura ha de interpretarse como aquella que permita comprobar que el emisor de la factura es realmente quien dice ser.

El principio de la integridad del contenido supone la garantía de que el contenido de la factura no haya sido modificado tras su firma.

El objetivo de estos principios supone, no solo dotar a las Administraciones fiscales de los adecuados mecanismos de control, sino el de crear un marco jurídico estable y seguro, para los operadores que opten por utilizar la transmisión de facturas por medios electrónicos en el seno de la Unión Europea.

b) Principio de no repudiación por su emisor

La exigencia de no repudio por su emisor garantiza que la factura electrónica cumplirá sus funciones y permitirá continuar con el camino de las obligaciones consecuentes derivadas de esa facturación electrónica. Por tanto, al amparo de este principio, el emisor de la factura no podrá negar la existencia y validez legal de aquella que hubiese sido emitida una vez generada¹⁷.

c) Consentimiento del destinatario

En el art. 2 de la Orden EHA/962/2007, de 10 de abril, se recoge que el consentimiento podrá formularse de forma expresa por cualquier medio, verbal o escrito; consentimiento que podrá ser revocado en cualquier momento, ya que el destinatario que esté recibiendo facturas o documentos sustitutivos electrónicos podrá comunicar al proveedor su deseo de recibirlos en papel. Se deja libertad a las partes acerca de la formulación material de dicho consentimiento, pudiendo efectuarse por cualquier medio de prueba admisible en derecho¹⁸. El inicio de la transmisión por estos medios no debe notificarse a la Agencia Tributaria ni debe esperarse autorización por su parte.

¹⁷ CALVO VÉRGEZ, J.: "Una aproximación a la actual regulación del sistema de facturación electrónica"; *Gaceta Fiscal*, nº 283. 2009.

¹⁸ En este sentido, la Consulta de la DGT de 23 de diciembre de 2003 (núm. 2411-03) recoge "El Reglamento de facturación no se pronuncia acerca de cómo ha de producirse dicho consentimiento, de lo que debe ingerirse que podrá acreditarse por cualquier medio de prueba admisible en derecho, incluido la utilización de medios electrónicos, dado el marco de relación y la finalidad de dicha autorización como es la facturación electrónica. Puesto que el Reglamento de facturación deja libertad de forma a las partes para acreditar el cumplimiento de la aceptación de las facturas expedidas por medios electrónicos, también cae dentro de dicho ámbito el que la referida aceptación se instrumente factura por factura o para un conjunto de ellas en función de los criterios que fijen las partes, como un determinado periodo de tiempo, tipo de mercancías, etc."

d) Transmisión por medios electrónicos

Por otro lado, el art. 217 de la Directiva 2006/112/CE establece una amplitud de medios por los que se puede llevar a cabo esta remisión, de forma que se entenderá por «transmisión o puesta a disposición por vía electrónica» el envío al destinatario de datos, efectuado mediante equipos electrónicos de tratamiento y de almacenamiento, y utilizando el teléfono, la radio, los medios ópticos u otros medios electromagnéticos.

En el art. 17 del Reglamento de facturación se regulan las formas de remisión de las facturas o documentos sustitutos¹⁹, de forma que cualquier medio de transmisión es aceptado, por lo que podemos enviar las facturas a través de Internet mediante un mensaje de correo electrónico. La única condición es que estén firmados digitalmente.

Por otro lado, en el art. 18 del Reglamento de facturación se establecen los medios mediante los cuales se va a acreditar que se cumplen estos requisitos²⁰. De estos medios, el más utilizado es la firma electrónica avanzada²¹, recogiendo en la Orden HAC/1181/2003 las organizaciones que pueden emitir los certificados de identidad de

¹⁹ «Artículo 17. Formas de remisión de las facturas o documentos sustitutos.

La obligación de remisión de las facturas o documentos sustitutos podrá ser cumplida por cualquier medio y, en particular, por medios electrónicos, siempre que en este caso el destinatario haya dado su consentimiento de forma expresa y los medios electrónicos utilizados en la transmisión garanticen la autenticidad del origen y la integridad de su contenido.

A estos efectos, se entenderá por remisión por medios electrónicos la transmisión o puesta a disposición del destinatario por medio de equipos electrónicos de tratamiento, incluida la compresión numérica, y almacenamiento de datos, utilizando el teléfono, la radio, los medios ópticos u otros medios magnéticos».

²⁰ «Artículo 18. Remisión electrónica de las facturas o documentos sustitutos.

1. A efectos de lo dispuesto en el art. 17, la garantía de la autenticidad del origen y de la integridad del contenido de las facturas o documentos sustitutos que se hayan remitido por medios electrónicos se acreditará por alguna de las siguientes formas:

a) Mediante una firma electrónica avanzada de acuerdo con lo dispuesto en el art. 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 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 art. 2 de la mencionada directiva.

b) Mediante un intercambio electrónico de datos (EDI), tal como se define en el art. 2 de la Recomendación 1994/820/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 los elementos propuestos a tal fin por los interesados, una vez que sean autorizados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria. A tal efecto, deberán solicitar autorización a la Agencia Estatal de Administración Tributaria indicando los elementos que permitan garantizar la autenticidad del origen e integridad del contenido de las facturas o documentos sustitutos remitidos».

²¹ De acuerdo con el art. 2 de la Directiva 1999/93/CE del Parlamento Europeo se define como «Una firma electrónica avanzada es la que satisface las exigencias de estar vinculada al firmante de manera única, permitir la identificación del firmante, haber sido creada utilizando medios que el firmante puede mantener bajo su exclusivo control y estar vinculada a los datos a que se refiere, de modo que cualquier cambio ulterior de los mismos sea detectable».

usuario para firma digital, aunque la Orden EHA/962/2007 amplía las posibilidades a más organizaciones al señalar como válida cualquier firma electrónica reconocida, cuya definición, según el art. 3.3 de la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica, consiste en cualquier firma electrónica avanzada basada en un certificado reconocido y generada mediante un dispositivo seguro de firma²², es decir, será válido el certificado que cumpliera los requerimientos de seguridad establecidos al efecto.

e) Expedición de facturas cuando el destinatario es una Administración Pública

Mediante la Orden PRE/2971/2007, de 5 de octubre, se han establecido las normas sobre expedición de facturas por medios electrónicos cuando el destinatario de las mismas sea la Administración General del Estado u organismos públicos vinculados o dependientes de aquélla; y sobre la presentación ante los mismos de facturas expedidas entre particulares, lo que se aplica básicamente para la justificación de subvenciones. Las condiciones que se establecen se aplican igualmente cuando dichas facturas en soporte electrónico sean emitidas por las Administraciones Públicas²³. Con la finalidad de garantizar la homogeneidad en el funcionamiento de la Administración, se aborda la forma de prestación del consentimiento por parte de los organismos públicos, las condiciones técnicas que han de cumplirse y los formatos de factura electrónica.

En todo caso, la facturación electrónica va a recibir su impulso definitivo con la Ley de Medidas de Impulso de la Sociedad de la Información, estableciendo en su art. 1 su carácter obligatorio en el marco de la contratación con el sector público estatal, en los términos que se establezcan en la ley reguladora de contratación en el sector público y en su normativa de desarrollo. A estos efectos es necesario tener en cuenta igualmente la regulación contenida en el Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre, por el que se desarrolla parcialmente la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos; si bien su Disposición Adicional Primera recoge que lo previsto en el mismo tiene carácter supletorio respecto al Reglamento de facturación y a la Orden EHA/962/2007, de 10 de abril. Sin embargo, sí resulta aplicable a las copias electrónicas de facturas que deban remitirse a los órganos y organismos de la Administración General del Estado.

Pues bien, la referencia a la contratación pública se desarrolla a través de la Ley de Contratos del Sector Público, que en su Disposición Final Novena recoge que en el plazo máximo de un año se desarrollarán las normas necesarias para hacer posible el uso de las facturas electrónicas en los contratos que se celebren por las entidades del sector público estatal y que, transcurridos tres meses desde la entrada en vigor de estas normas, la presentación de facturas electrónicas será obligatoria en la contratación con el sector público estatal para las sociedades que no puedan presentar cuenta de pérdidas y ganancias abreviada, y posteriormente, se irá extendiendo la obligación del uso de las facturas electrónicas para otras personas físicas y jurídicas. En todo caso, transcurridos dieciocho meses desde la entrada en vigor de las normas, el uso de la factura electrónica será obligatorio en todos los contratos del sector público estatal.

²² En este sentido la Consulta de la DGT de 27 de julio de 2007 (núm. V1666-07).

²³ Como contenido básico de dicha Orden debemos señalar la necesidad de consentimiento expreso, que una vez prestado tendrá carácter general y se extenderá a todos los supuestos en los que sea destinatario de facturas, la exigencia de firma electrónica avanzada, la utilización del formato establecido en el anexo de la Orden, pero cuyo esquema completo se encuentra en la página web www.facturae.es

Por otro lado, siendo consciente el legislador del coste que puede suponer para algunos empresarios la utilización de estos medios, se recoge la gratuidad de servicios de apoyo para determinados empresarios, junto con unos esquemas específicos de ayudas económicas para la implantación de la factura electrónica.

Pero además, la Ley de Medidas de Impulso de la Sociedad de la Información establece una serie de plazos encadenados de cara a la completa obligatoriedad del uso de la factura electrónica en las relaciones con la Administración. En efecto, el Gobierno (o las Comunidades Autónomas en el ámbito de sus competencias) debían establecer antes del 30 de septiembre de 2008 la generalización del uso de la factura electrónica coordinado con los entes territoriales. El citado Plan debía contener los criterios de accesibilidad y promover la interoperabilidad de las distintas soluciones de facturación electrónica, en el supuesto de que una Comunidad Autónoma decidiese fijar un formato distinto al estándar *facturae* que adopta la Administración General del Estado.

2.- CONSERVACIÓN POR MEDIOS ELECTRÓNICOS

El art. 165.Cuatro de la Ley 37/1992 dispone que cuando el sujeto pasivo conserve por medios electrónicos las facturas expedidas o recibidas, se deberá garantizar a la Administración tributaria tanto el acceso en línea a dichas facturas como su carga remota y utilización.

El desarrollo reglamentario se recoge en los arts. 19 del Reglamento de facturación, relativo a la obligación de conservación, en el art. 20, que establece la posibilidad de conservación mediante medios electrónicos, y el art. 21, donde se establecen los requisitos exigidos y se habilita al Ministro de Hacienda para el dictado de las disposiciones necesarias. En virtud de dicha facultad se dictó la Orden EHA/962/2007, de 10 de abril, cuyo art. 5 regula las obligaciones del expedidor y el art. 6 de las obligaciones del destinatario, entre las que se encuentra la de proceder a la verificación de la firma y disponer del procedimiento de control interno que le permita verificar la validez de los certificados utilizados.

En cuanto a la conservación, si bien se recoge que se realice en el mismo formato en que fueron expedidos, se admite que cuando el destinatario disponga de la correspondiente opción en su dispositivo de verificación de firma, pueda imprimir el documento de forma legible, junto a sendas marcas gráficas de autenticación producidas según la especificación PDF 417²⁴.

IV.- DIGITALIZACIÓN CERTIFICADA DE LA FACTURACIÓN EN PAPEL

Si bien no es propiamente facturación electrónica, es interesante resaltar dentro del proceso al que estamos asistiendo, la posibilidad que se ofrece de la digitalización certificada de las facturas, documentos sustitutivos o cualesquiera otros documentos que se conserven en papel y que tengan el carácter de originales; pudiendo, tras dicha digitalización, prescindir de los originales.

²⁴ Como señala CALVO VÉRGEZ, J. *op. cit.* de esta forma se trata de conciliar los intereses de aquellos empresarios y profesionales que desean expedir las facturas electrónicas firmadas y los de aquellos destinatarios que, debido a su reducida dimensión o a su desarrollo tecnológico, desean que la conservación de tales documentos se realice en papel.

El art. 7 de la Orden EHA/962/2007, de 10 de abril prevé la posibilidad de que, habiéndose recibido documentos en soporte papel, se permita la sustitución de los documentos originales en papel por los correspondientes ficheros que contengan las imágenes gráficas de las mismas, y consecuentemente, pueda autorizarse la destrucción de ingentes cantidades de papel que constituyen los documentos originales, con los consiguientes ahorros en la gestión, manejo documental y de archivo, favoreciendo de esta manera la reducción de costes fiscales indirectos.

Ahora bien, esta digitalización debe efectuarse sin menoscabo de la seguridad y garantías documentales que, como justificantes, aportan los documentos originales en papel a las que se pretende sustituir, en cuyo soporte, generalmente son expedidas y recibidas por los empresarios y profesionales. En virtud de la Disposición Final Primera de la Orden indicada se autoriza al Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria para dictar cuantas resoluciones sean necesarias para la aplicación de dicha Orden. Como desarrollo de la misma, se ha aprobado 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 referida Orden.

De acuerdo con lo establecido en el art. 7 de la Orden EHA/962/2007, que regula la digitalización certificada de facturas recibidas y documentos sustitutivos, los requisitos que han de cumplirse son los siguientes:

- Que el proceso de digitalización sea realizado por el propio obligado tributario o un tercero en su nombre, utilizando en todo caso un software de digitalización certificado, que permita la firma de la base de datos y el acceso completo y sin demora injustificada a la misma.
- Que dicho proceso garantice la obtención de una imagen fiel e íntegra de cada documento digitalizado, y esta imagen sea firmada con firma electrónica.
- Que el resultado de la digitalización se organice en torno a una base de datos documental y por cada documento se conserve un registro de datos, tanto con los campos exigidos para los libros registros de IVA, como un campo con la imagen binaria del documento.

Una vez realizado este proceso, los documentos podrán ser destruidos, o como dice el precepto, se podrá prescindir de los originales en papel que les sirvieron de base, sin perjuicio del cumplimiento de las obligaciones existentes en otros ámbitos (mercantil, etc.) o en nuestro caso, las propias especificaciones establecidas en la Instrucción de Contabilidad.

Además, una vez que se lleva a cabo este proceso, los documentos obtenidos tendrán plena validez para ejercitar el derecho a la deducción de las cuotas soportadas por el IVA.

En cuanto al plazo a partir del cual puede procederse a la digitalización, y habida cuenta de que la entrada en vigor se produjo el 15 de abril de 2007, será tanto de las facturas cuya obligación de conservación haya nacido a partir de dicha fecha, como a aquellas otras cuya obligación de conservación subsista en dicho momento conforme a la Ley General Tributaria.

V.- BIBLIOGRAFÍA

AA.VV. (Dir. y Coord. SÁNCHEZ GALLARDO, F. J.), *Guía del Impuesto sobre el Valor Añadido*, Edición Fiscal CISS, Valencia, 2006.

CALVO VÉRGEZ, J.: “Una aproximación a la actual regulación del sistema de facturación electrónica”; *Gaceta Fiscal*, nº 283. 2009.

MOLLET, D. y NAVARRO, A.: “Facturación electrónica: la búsqueda de la eficiencia y productividad”; *Partida Doble*, nº 197. 2008.

RUIZ GONZÁLEZ, M^a DEL P.: “La facturación electrónica: aspectos fiscales”; *Partida Doble*, nº 194. 2007.

Centro de Estudios Municipales y de Cooperación Internacional