

La factura telemática en el ordenamiento tributario

Juan Jesús Martos
Departamento Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Granada

1.Introducción 2. La factura telemática en el Derecho Comunitario. La Directiva 2001/115/CE 2.1. Novedades en el régimen general de la factura 2.2.1 La factura telemática 2.2.1. Definición 2.2.2. Requisitos de la factura electrónica 3. Regulación española de la factura electrónica 3.1. Requisitos de validez fiscal de la factura electrónica en el Ordenamiento español 3.2 Conservación 4. Conclusiones

1. Introducción

Debido a la necesaria agilidad que requiere el tráfico mercantil, la factura es la manifestación contractual por excelencia, expresión documental justificativa de la realización de la operación y principal medio de prueba de las partes para reivindicar el cumplimiento de las obligaciones y el ejercicio de los derechos subjetivos originados¹.

La importancia de estos documentos no se limita al estricto ámbito del Derecho Privado, sino que como es notorio, constituyen piezas claves en los modernos sistemas tributarios por su importancia como instrumento de control por parte de la Administración².

La factura es un requisito formal imprescindible para poder aplicar numerosos gastos, deducciones en base o deducciones en cuota, que en última instancia minoran la cuota final del correspondiente tributo. Su relevancia en el IRPF o en el Impuesto de Sociedades es indudable, y aún alcanza un protagonismo mayor el IVA, donde cobra especial importancia porque en ella se repercute el impuesto y se convierte en requisito

¹ MORILLO, A. *Medios de defensa del Contribuyente ante la Administración*, Editorial Práctica de Derecho, 2001, pág.73, considera sobre la factura que: “Podemos definirla como el documento privado que contiene la ejecución de un contrato mercantil, mediante el reflejo de la operación realizada, fecha, valoración e identificación de los contratantes. Su contenido típico consiste en la declaración recepticia de existencia de mercaderías o de servicios determinados, que se transmiten o se prestan”.

² COM (2000) 650 Final, de 17 de noviembre, Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Ley 77/388/CEE, con objeto de simplificar, modernizar y armonizar las condiciones impuestas a la facturación en relación con el impuesto sobre el valor añadido.

imprescindible para poder ejercitar la correspondiente deducción del IVA soportado³, siempre que el adquirente tenga derecho a la misma.

Se trata de un instrumento probatorio de la operación, que el contribuyente deberá recibir y conservar, al menos, durante el plazo de prescripción del tributo devengado, y que deberá mostrar a la Administración tributaria como justificante de los datos declarados en el marco de algún procedimiento comprobador o de inspección.

Todo esto ha contribuido a que su uso en el tráfico mercantil sea masivo y, tradicionalmente, el formato utilizado ha sido el papel. Sin embargo, en un entorno informatizado y telemático, donde la digitalización y la transmisión electrónica de documentos resultan cotidianas, el desarrollo de una regulación específica en materia de facturación telemática se hacía necesaria. Esta modalidad de formato y suministro de la factura supone un ahorro de tiempo y dinero para el emisor⁴, y permite manejarlas, almacenarlas y consultarlas con mayor comodidad que las voluminosas carpetas llenas de facturas en papel⁵, facilitando también, en última instancia, la tarea de control fiscal de la Administración⁶.

La introducción del IVA en nuestro sistema impositivo originó la primera regulación general de la factura en el ordenamiento tributario español a través del RD 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regulaba el deber de expedir y entregar factura que incumbía a empresarios y profesionales⁷. Pero fue el art.88.Dos LIVA, en su

³ A nivel comunitario, el art.28 nono 3 (que sustituye al art.22) de la Sexta Directiva, y a nivel interno el art.88 LIVA, establecen la repercusión obligatoria de las cuotas tributarias en factura o documento análogo y la obligación correlativa, por parte del adquirente de los bienes y servicios, de soportar dicha repercusión.

⁴ El informe encargado por la Comisión Europea a Pricewaterhousecoopers sobre facturación en la Unión Europea manifestaba que mientras que el coste de una factura electrónica suponía por término medio entre 0,28 y 0,47 euros, la factura en papel suponía un gasto que oscilaba entre 1,13 y 1,65 euros. Un repaso a los resultados de este estudio los realizan LEJEUNE, I., CAMBIEN, J.M. y BEUSEN, P. "Harmonising Invoicing Requirements in Europe" Tax Planing, vol.2, nº4/2000.

⁵ ANGULO CASCÁN, A.J. "Las facturas y documentos equivalente, sus soportes electrónicos y el Derecho Tributario español", Jurisprudencia Tributaria, nº5/2002.

⁶ COM (2000) 650 final, de 17 de noviembre, Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Ley 77/388/CEE, con objeto de simplificar, modernizar y armonizar las condiciones impuestas a la facturación en relación con el impuesto sobre el valor añadido.

⁷ Esta norma regulaba la factura en el ámbito tributario, pero no excluía otros requisitos jurídicos exigibles en el ámbito mercantil, que debían ser cumplidos por empresarios o profesionales a consecuencia del régimen concreto de sus actividades profesionales o en aras de la defensa de los derechos de los consumidores. En relación a los requisitos exigidos a la factura en otros ámbitos ajenos al ordenamiento tributario, consúltese:

- Art.11, 14 y 17 de la Ley 7/1996, de 15 de enero, de Ordenación del Comercio Minorista;

redacción original, el que contempló por primera vez la posibilidad de que la emisión de facturas o documentos análogos se efectuase por vía telemática, con los mismos efectos que se atribuía a la facturación en papel, ordenando desarrollo reglamentario en la materia.

Cumpliendo este mandato, el RD 1624/1992, de 29 de diciembre, incorporó el art. 9 bis al RD 2402/1985, modificado posteriormente en sus puntos segundo y tercero por el RD 80/1996, de 26 de enero, y desarrollado por la O.M. de 22 de marzo de 1996, estableciendo por primera vez en nuestro Ordenamiento un marco regulador de la factura electrónica o telemática⁸.

Esta primera regulación de un sistema de intercambio de facturación por medios telemáticos fue diseñada especialmente para entornos EDI o similares, redes telemáticas cerradas caracterizadas por su alto grado de seguridad⁹.

Junto a los usuarios, empresarios o profesionales autorizados del sistema, se requerían otros elementos subjetivos esenciales: El promotor, el centro servidor y el prestador de servicios informáticos, a quienes la O.M. de 22 de marzo de 1996 les

-
- Arts. 40 y 47 de la Ley 47/2002, de 19 de diciembre, de reforma de la Ley 7/1996, de 15 de enero, de Ordenación del Comercio Minorista, para la transposición al ordenamiento jurídico español de la Directiva 97/7/CE, en materia de contratos a distancia, y para la adaptación de la Ley a diversas Directivas comunitarias;
 - Arts. 10 y 13 de la Ley 26/1984, de 19 de julio, General para la Defensa de los Consumidores y Usuarios;
 - Art.30 del Código de Comercio

⁸ Al respecto, PERALES VISCASILLAS, P., La factura electrónica, Actualidad Informática Aranzadi, nº24/1997; OLIVER CUELLO, R. “Aspectos tributarios de las facturas telemáticas”, *Encuentro sobre Informática y Derecho. 1997-98*. Aranzadi, 1998; MORENO NAVARRETE, M.A., *Contratos electrónicos*, Marcial Pons, 1999; HORTALÁ I VALLVÉ, J., ROCCATAGLIATA, F. y VALENTE, P., *La fiscalidad del comercio electrónico*, CISSPraxis, 2000; DELGADO GARCÍA, A.Mª., y OLIVER CUELLO, R. “La fiscalidad en el comercio electrónico”, en *Revista Información Fiscal*, nº1/2002; ILLESCAS ORTIZ, R. *Derecho de la contratación electrónica*, Civitas, 2001.

⁹ La Comisión Europea, en *Aspects de l'EDI*, D.G. Télécommunications, industries de l'information et innovation, FR/89/1, lo definió como “*El intercambio o transferencia de datos preparados o formateados de manera estándar entre las diferentes aplicaciones que funcionan en los ordenadores de asociados comerciales con un mínimo de intervención manual*”. Sin embargo, posteriormente este tipo de redes se ha extendido a otros usos y sectores y, en esta línea, la Ley Modelo sobre comercio electrónico aprobada por la CNUDMI-UNCITRAL, en su art.2, entiende por EDI “la transmisión electrónica de información de una computadora a otra, estando estructurada la información conforme a alguna norma conferida al efecto”.

Las empresas no utilizaban el sistema como punto de venta virtual, sino como medio de comunicación comercial, realización de pedidos, condiciones, facturación, etc., aunque posteriormente este sistema de comunicación se ha extendido a otro tipo de actividades diferentes de las meramente comerciales.

imponía múltiples obligaciones y deberes de colaboración, dirigidas a garantizar la seguridad de las transmisiones electrónicas¹⁰.

El sistema requería autorización previa de la autoridad fiscal, siendo numerosos los requisitos y trámites administrativos que habían de acreditarse en el expediente de autorización de funcionamiento del sistema. La Administración disponía de un plazo de seis meses para su resolución, y una vez resuelto, podía comprobar en cualquier momento en los locales de los empresarios y profesionales autorizados, así como en los de los prestadores del servicio de teletransmisión, que el sistema cumplía las condiciones exigidas en la autorización, mediante las operaciones técnicas necesarias para constatar su fiabilidad. Para ello, llevaba un registro de los sistemas vigentes en España y de los empresarios adheridos a cada uno de ellos.

Por último, se trataba de un régimen voluntario y renunciable. No era obligatorio para empresarios o profesionales, y quienes lo solicitasen y fuesen autorizados, no tenían por qué utilizarlo en todas sus operaciones de facturación.

La loable intención del legislador de establecer en nuestro ordenamiento un marco regulador de la factura electrónica no alcanzó, a efectos prácticos, el resultado esperado. La fijación de unos requisitos tecnológicos tasados, hecho que daba la espalda al principio de neutralidad tecnológica¹¹, provocó la rápida obsolescencia de estas

¹⁰ Según señalaba el art.1 de la O.M. de 22 de marzo de 1996: *“El sistema de facturación por medios telemáticos sería aquel sistema en el que intervienen un promotor del mismo, uno o mas centros servidores, los usuarios del sistema y, en su caso, los prestadores de servicios informáticos, con la finalidad de efectuar intercambios de facturas por medios electrónicos conforme a las especificaciones establecidas en esta Orden y la normativa que se dicte en desarrollo de la misma (...) El promotor del sistema sería el empresario, profesional o sus agrupaciones que sean autorizados a operar en cualquiera de los sistemas definidos en esta Orden, conforme al párrafo 5 del art.9 bis 2 del RD 2402/1985 (...) El Centro servidor del sistema sería el prestador del servicio de teletransmisión o asimilado que asegura la transparencia e integridad de los datos transmitidos entre usuarios o partícipes del mismo, al que se refiere el art.9 bis.4 del RD 2402/1985 (...) El Prestador de Servicios Informáticos sería el empresario, profesional o sus agrupaciones que desarrollen o comercialicen programas o equipos suministrados a uno de dichos sistemas”.*

En los arts. 6, 7, 8 y 9 de la O.M. de 22 de marzo de 1996, se establecían las obligaciones específicas para cada uno de los intervinientes en los sistemas de facturación telemática, que en la práctica coincidían en una única persona, encargada y responsables de la seguridad de las transmisiones y de la conservación íntegra de las mismas.

¹¹ Este Principio aparece recogido en la Guía para la incorporación al Derecho interno de la Ley Modelo sobre comercio electrónico aprobada por la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional CNUDMI-UNCITRAL, de 16 de Diciembre de 1996, cuando en el epígrafe 8 indica que: “... , no se excluye ninguna técnica de comunicación del ámbito de la Ley Modelo, que debe acoger en su régimen toda eventual innovación técnica en este campo”.

En esta línea, el RD-Ley 14/1999 sobre firma electrónica manifestaba en el considerando ocho de su Preámbulo que: *“Los rápidos avances tecnológicos y la dimensión mundial de Internet hacen necesario un planteamiento abierto a diferentes tecnologías y servicios de autenticación electrónica de datos”.* También en términos similares se pronuncia la Ley 59/2003 sobre firma electrónica, que ha sustituido al anterior Real Decreto Ley

disposiciones, especialmente a raíz de la entrada en vigor de la normativa sobre firma electrónica¹² y del uso generalizado de Internet. Esta circunstancia, unida el exceso de exigencias administrativas, dificultó y desincentivó a empresarios y profesionales en el uso del sistema, lo que en última instancia provocó su escasa difusión y su fracaso¹³.

2. La factura telemática en el Derecho Comunitario. La Directiva 2001/115/CE

A finales del siglo pasado la Unión Europea, a través de la Comisión, constató la necesidad de establecer un marco comunitario mas homogéneo en materia de facturación.

La redacción original del art.22.3 de la Sexta Directiva (IVA), relativa a la obligación de facturación, era demasiado escueta y dejaba una libertad de apreciación tan grande a los Estados, que dio como resultado normativas muy dispares entre éstos.

Además, este precepto, dictado en un momento en el que prácticamente solo se pensaba en las facturas en soporte papel, no hacía referencia a la factura electrónica, por lo que también en este ámbito existían normativas nacionales diametralmente opuestas, que iban desde la plena aceptación sin exigencia de requisito formal alguno, hasta su falta de reconocimiento o su invalidez declarada. Así, Grecia, Portugal y Luxemburgo

GUISADO MORENO, A. "El comercio electrónico y su disciplina: ¿Un nuevo Derecho para un nuevo modelo de mercado y de negocios? Derecho de los Negocios, nº145/2002, señala que: "La formulación de este Principio responde a un claro objetivo: que las nuevas normas que regulan el comercio electrónico puedan resultar igualmente idóneas tanto para la tecnología existente en el momento en que son formuladas como para las tecnologías futuras, evitando tener que proceder a la elaboración de nuevas normas cada vez que se produzca una innovación tecnológica. En suma, con la implantación de este principio se trata de evitar que los imparable avances tecnológicos provoquen la rápida obsolescencia de las normas en un breve periodo de tiempo, convirtiendo de paso al legislador en un mago de lo efímero".

Respecto a este Principio, puede consultarse ILLESCAS ORTIZ, R., *Derecho de la contratación electrónica*, op.cit., págs. 50-54, aunque también lo trata en otras partes de su obra.

¹² Así lo certificó la Resolución de la DGT de 10 de mayo de 1999, a la Consulta 0730-99, que partiendo de la normativa vigente sobre firma electrónica, y teniendo en cuenta la evolución experimentada en los últimos años en los sistemas de telecomunicaciones, consideraba "(...) *que no existían impedimentos para emitir y expedir facturas por cualquier medio. Por consiguiente, las facturas expedidas por el propio sujeto pasivo o por un tercero en nombre y por cuenta de aquel, podrán ser remitidas por Internet a su destinatario, el cual procedería con sus propios medios (impresora) a la confección material de la factura original*".

¹³ En esta línea se manifestaron, entre otros, ILLESCAS ORTIZ, R. *Derecho de la contratación electrónica*, op.cit; y, DELGADO GARCÍA, A.Mª., y OLIVER CUELLO, R. "La fiscalidad en el comercio electrónico", op.cit.

no aceptaban el soporte electrónico, mientras que Dinamarca, Finlandia y Suecia no solo otorgaban validez a este tipo de facturas, sino que tenían una normativa muy flexible que no exigía estándares concretos. En una situación intermedia se encontraban el resto de Estados, entre ellos España, que aunque autorizaban la transmisión telemática de facturas, establecían estrictos requisitos, muy diversos entre sí¹⁴.

Esta falta de armonización en materia de facturación, general y electrónica, provocaba efectos perniciosos para la economía europea al obstaculizar el buen funcionamiento del mercado interior. Por un lado perjudicaba a las empresas que operaban en distintas jurisdicciones comunitarias, lastrando su competitividad; por otro, frenaba el desarrollo intracomunitario del comercio electrónico; y, por último, dificultaba a las Administraciones su tarea de control¹⁵.

Con la intención de solucionar estas cuestiones, y teniendo presente la directriz sexta de la Comunicación de la Comisión Europea “Comercio electrónico y fiscalidad indirecta”¹⁶, que recomendaba la un marco regulador que otorgase plenos efectos a la

¹⁴ COM (2000) 650 Final; En este sentido, el informe que la Comisión Europea encargó a la firma Pricewaterhousecoopers sobre la regulación de la factura en la Unión Europea, indicaba que

¹⁵ COM (2000) 650 Final; Como señala ÁNGULO CASCÁN, A.J. “Las facturas y documentos equivalentes, ...” op.cit., “ *La creciente internacionalización de las economías y el desarrollo del comercio electrónico exigen cada vez con mas intensidad que las empresas europeas emitan facturas para sujetos establecidos en distintos países o, dicho de otra forma, que un sujeto pasivo establecido en un Estado miembro tenga que emitir facturas conforme a las legislaciones de varios Estados miembros porque ejerce actividades gravadas en todos ellos*”.

¹⁶ Los servicios de la Comisión Europea sacaron a la luz los primeros documentos en materia de tributación del comercio electrónico en 1997 para, posteriormente, en junio de 1998 publicar la Comunicación COM (98) 374 final “Comercio electrónico y fiscalidad indirecta”¹⁶, que recogía un conjunto de orientaciones generales que debían sentar las bases de las reformas normativas futuras. Los Principios y Directrices propuestos por la Comisión Europea fueron bien recibidos por el resto de instituciones europeas y sobre ellos se alcanzó un alto grado de consenso, de manera que el 6 de Julio de 1998 fueron adoptados por el Consejo Europeo, constituyendo la base de la contribución europea a la Conferencia Ministerial de la OCDE en Ottawa sobre fiscalidad del comercio electrónico.

La Unión Europea señaló el papel preponderante de tres factores que debían ser respetados en el futuro marco normativo para garantizar una competencia justa, sin distorsiones que la falseasen y que, como hemos anticipado, acabaron siendo declarados por la OCDE como principios internacionales de tributación del comercio electrónico: seguridad jurídica, simplicidad y neutralidad.

También declaró abiertamente la necesidad de establecer un marco jurídico claro en materia de facturación electrónica. Así, la Directriz 6 de la Comunicación “Comercio electrónico y fiscalidad indirecta” se pronunciaba en los siguientes términos:

“La facturación sin soporte papel será una de las características de la facturación electrónica y debe autorizarse, a efectos del IVA, en las transacciones realizadas dentro de la UE. No obstante, al fijar condiciones uniformes para la facturación electrónica deben preservarse los intereses legítimos de los Estados miembros, estableciendo medios suficientes para el control y la prevención de abusos. Del mismo modo, debe concederse prioridad a la creación de un marco de cooperación entre los Estados de la UE y otros países, a fin de garantizar que se establezcan, en el ámbito internacional, condiciones equivalentes a las previstas en la UE para la facturación electrónica.”

factura electrónica, se presentó una Propuesta de Directiva¹⁷ que culminó en la Directiva 2001/115/CE, de 20 de diciembre, de modificación de la Sexta Directiva, con objeto de simplificar, modernizar y armonizar las condiciones impuestas a la facturación en relación con el IVA, que debía ser transpuesta por los Estados miembros antes de 1 de enero de 2004.

El alcance de esta Directiva incide en todo el ordenamiento fiscal. Aunque la regulación de la factura se encuentra especialmente asociada al IVA, su validez afecta a todo el conjunto del sistema tributario. Por ello, la trascendencia de la reforma en materia de facturación no solo alcanzó a la imposición indirecta, sino que sus efectos se extendieron indirectamente a otros tributos como el Impuesto de Sociedades o el IRPF. Las facturas transmitidas mediante alguna de las modalidades previstas serán aceptadas fiscalmente a efectos de la repercusión y deducción de cuotas del IVA, pero también respecto a la justificación de los gastos necesarios en el ejercicio de una actividad económica o de ciertas deducciones, en base o en cuota, practicadas en determinados tributos.

Tomando como meta una mayor armonización comunitaria en materia de facturación, la Directiva 2001/115/CE tiene un objeto doble. Por un lado, establece de forma más detallada las obligaciones de emisión y conservación de la factura en un plano general y, por otro, se ocupa de regular por primera vez en la normativa comunitaria, la facturación telemática.

2.1. Novedades en el régimen general de la factura

Los aspectos más novedosos del nuevo régimen general de facturación que ha introdujo la Directiva 2001/115/CE fueron:

En condiciones uniformes en toda la Comunidad, las administraciones fiscales deberían facilitar a los agentes que recurran al comercio electrónico el cumplimiento de sus obligaciones fiscales por medio de declaraciones y liquidaciones IVA electrónicas”.

¹⁷ La falta de armonización en el ámbito de la facturación fue denunciada en un informe de la Comisión Europea relativo a la iniciativa SLIM, acrónimo de la expresión “Simplificar la Legislación sobre el Mercado Interior”. Los resultados de estos trabajos se recogen en el informe de la Comisión Europea COM (97) 618 Final, de 24 de noviembre, y sus conclusiones fueron aprobadas por el Consejo de Mercado Interior el 27 de noviembre de 1997. En consecuencia, a finales de 1998, la Comisión inició un estudio al respecto, encargando finalmente a Pricewaterhousecoopers un Informe que le fue presentado a finales del mes de agosto de 1999; y cuyas conclusiones provocaron la presentación de la Propuesta de Directiva COM (2000) 650 Final, de 17 de noviembre, por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE con objeto de simplificar, modernizar y armonizar las condiciones impuestas a la facturación en relación con el impuesto sobre el valor añadido.

1. Respecto a la obligación de emitir factura, la nueva redacción del art.22.3.a) de la Sexta Directiva¹⁸ reconoce y valida la posibilidad de facturar a través de terceros, distintos al emisor, circunstancia que con anterioridad había sido aceptada por la jurisprudencia europea¹⁹, y que se venía presentando en algunos sectores económicos a través de dos cauces:
 - a) Subcontratando el servicio de facturación a sujetos independientes que se encargarían de la emisión y conservación de sus facturas;
 - b) Auto facturándose el cliente. En este caso, se exige que exista un acuerdo previo, formalizado por escrito, entre ambas partes, y que haya garantía de la aceptación de cada una de las facturas por parte empresario o profesional en cuyo nombre se emiten.
2. El nuevo texto del art.22.3.b) de la Sexta Directiva amplía la información obligatoria que resultará exigible a la factura a efectos del IVA, aunque, en todo caso, a través de la incorporación del art.22.9.d)²⁰, se permite a los Estados miembros la facturación simplificada cuando la transmisión sujeta al impuesto sea de poco valor y cuando la práctica comercial y administrativa del sector económico correspondiente así lo tenga dispuesto.
3. Se establece como principio general la libertad de lengua, pero en el art.22.3.a) de la Sexta Directiva se posibilita a los Estados para que cuando lo consideren necesario, a los efectos de cualquier actuación dirigida a la comprobación de la situación tributaria, puedan exigir una traducción a su lengua oficial de las facturas correspondientes a entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas en el territorio de aplicación del impuesto, así como de las recibidas por los empresarios o profesionales o sujetos pasivos establecidos en dicho territorio.

En el ámbito nacional, las novedades del nuevo régimen general de la factura se han reducido al reconocimiento legal de la facturación por terceros y al establecimiento, con ciertas limitaciones, del principio de libertad de lengua, que han provocado la modificación del art.164.Dos LIVA y la incorporación del art.164.Cuatro LIVA, donde

¹⁸ En el art.28 nono de la Sexta Directiva, que sustituye el art.22 de la propia Directiva, se modifica el art.22.3.a) párr. séptimo de la Sexta Directiva.

¹⁹ Sentencia del Tribunal de Justicia Europeo, de 17 de septiembre de 1997, asunto Finanzamt Osnabrück-Land contra Bernhard Langhorst.

²⁰ En el art.28 nono de la Sexta Directiva, que sustituye el art.22 de la propia Directiva, se modifica el art.22.9.d) de la Sexta Directiva.

se establece el derecho de la Administración española a solicitar la traducción de la factura al castellano, o a cualquier otra lengua oficial del estado español.

Sin embargo, ni la facturación simplificada ni la ampliación de la información que debe contener la factura afectan especialmente a la normativa española, ya que estas menciones se encontraban previstas en el RD 2402/1985. El único aspecto exigible en el art.22.3.b) de la Sexta Directiva que no contenía nuestra normativa interior era indicar las disposiciones legales aplicables en caso de operaciones exentas o en las que operase la inversión del sujeto pasivo y la autorrepercusión. El resto de datos indicados, ya resultaban obligatorios a nivel nacional²¹.

En todo caso, como ha señalado ÁNGULO CASCÁN, llama la atención que no se hayan incorporado a nivel comunitario, entre los requisitos obligatorios que debe contener la factura, la dirección web y el correo electrónico del emisor (si los tuviese), ya que se trata de datos identificativos de las partes que en la actualidad resultan especialmente relevantes²².

2.2.1 La factura telemática

A los efectos de este comentario, resulta especialmente importante la parte de la Directiva 2001/115/CE que ha regulado la facturación electrónica.

²¹ El RD 2402/1985 ya establecía como obligatorios, los siguientes contenidos que ha venido a exigir el art.22.3.b) de la Sexta Directiva:

- Fecha de expedición.
- Número identificativo de la factura.
- Datos identificativos de las partes: Nombre y dirección completa, y número de identificación fiscal a efectos IVA.
- Descripción de la operación: naturaleza y cantidad del objeto comercial.
- Base impositiva, desglosada cuando se apliquen tipos diferentes o sea aplicable alguna exención.
- Tipo o tipos Impositivos aplicables y, en su caso.
- Contraprestación total.
- Algunos datos especiales en determinadas operaciones.
- Contra-prestación total.

CARBAJO VASCO, D. “La Directiva sobre facturación electrónica en el IVA. Comentarios”, en las jornadas monográficas organizadas en e IEF, sobre la Directiva 2002/ 38/CE sobre la regulación en el IVA de los servicios prestados vía electrónica, el 22 de mayo de 2002, señala que: “*Este listado mínimo parece excesivo y no va a resolver los problemas derivados de la facultad otorgada a los Estados miembros para ampliarlos*”.

²² ÁNGULO CASCÁN, A.J. “Las facturas y documentos equivalentes, ...” op.cit. se pronuncia en este sentido, sugiriendo la posibilidad de incorporarlos dentro de las menciones obligatorias.

2.2.1. Definición

La nueva redacción dada por la Directiva 2001/115/CE del art.22.3.e) de la Sexta Directiva, señala que la facturación electrónica consistirá en: *“Una transmisión o puesta a disposición del destinatario y la conservación efectuadas por medio de equipos electrónicos de tratamiento (incluida la comprensión numérica) y almacenamiento de datos, y utilizando el teléfono, la radio, los medios ópticos u otros medios electromagnéticos”*²³.

Como señalaron JOOSTENS, CAMBIEN y LEJEUNE, la nota más interesante de esta definición general sería que la Directiva permite al emisor la simple puesta a disposición del destinatario de la facturas, lo que, por ejemplo, podría validar situaciones en las que el vendedor las aloje en un sitio web seguro al que sus clientes puedan acceder con una clave, sin necesidad de envío expreso a estos²⁴.

El art.22.3.e) de la Sexta Directiva termina enunciando una definición de mínimos de factura: *“A los efectos de la presente Directiva, los Estados miembros aceptarán como factura cualquier documento o mensaje en papel o en forma electrónica que cumpla las condiciones previstas en el presente apartado (art.22.3)”*²⁵.

2.2.2. Requisitos de la factura electrónica

La regulación del art.23.3.c) de la Sexta Directiva comunitaria en materia de IVA, establecida por la Directiva 2001/115/CE, considera que las facturas podrán ser transmitidas por medios electrónicos, siempre que se cumplan dos requisitos:

1. El destinatario de las mismas haya dado su consentimiento. Por tanto, la nota de voluntariedad queda claramente explicitada, aunque no debemos caer en el error de considerar que esa voluntariedad de este formato depende en exclusiva de la

²³ Trasladada de la definición de la Comunicación de la Comisión Europea COM (2000) 650 Final.

²⁴ JOOSTENS, M., CAMBIEN, J.M. y LEJEUNE I., “The New Invoicing Directive: nec plus ultra or Non-Harmonization Institutionalized?” European Taxation, vol.42, nº5/2002.

²⁵ Este estilo definitorio ha sido también utilizado por el punto tercero de la O.M. de 5 de diciembre de 2002, para delimitar el concepto de factura electrónica, considerándola, *“(…) a los solos efectos de esta Orden, cualquier documento electrónico que cumpla las condiciones de emisión y de contenidos exigidas en el RD 2402/1985”*. Esta definición sustituye a la que contenía el art.1 de la O.M. de 22 de marzo de 1996, que definía la factura electrónica como: *“Conjunto de registros lógicos, almacenados en soportes susceptibles de ser leídos por equipos electrónicos de procesamiento de datos, que documentan las operaciones empresariales o profesionales, con los requisitos exigidos en el RD 2402/1985”*.

decisión del destinatario. Solo cuando ambas partes estén de acuerdo en que la expedición de la factura se realice a través de este medio, tendrá validez, salvo que la normativa vigente establezca lo contrario (por ejemplo, que obligue a ciertos empresarios, como los prestadores de servicios prestados vía electrónica en el IVA, a utilizar este medio de facturación).

En todo caso, debemos indicar que el régimen comunitario de la factura electrónica no condiciona su utilización en un tipo de actividad económica concreta (por ejemplo, el comercio electrónico), sino que puede utilizarse en cualquier sector y por cualquier empresa²⁶.

Además, tampoco se trata de un régimen excluyente, de manera que su utilización en algunas operaciones no implica su extensión a todas las que realice el empresario, que podrá, a lo largo de un mismo ejercicio, expedir facturas en papel y en formato electrónico.

2. Que en su transmisión se garantice la autenticidad de su origen y la integridad de su contenido, considerando satisfechos estos requisitos cuando se utilice:
 - a) Una firma electrónica avanzada, tal y como la define la normativa comunitaria, quedando a elección de los Estados establecer la exigencia de que se encuentre basada en la utilización de un certificado reconocido y generada por un dispositivo seguro de creación de firmas.
 - b) Un sistema de intercambio EDI que garantice estos requisitos.

Como primera característica reseñable, destaquemos que la Directiva deja en manos de los Estados la posibilidad de exigir un grado de seguridad superior al inicialmente previsto por la Comisión Europea en la Propuesta de Directiva sobre facturación²⁷. Según indicó esta institución, acompañar a la firma electrónica avanzada con un certificado *“no debe tratarse de una obligación; Eso constituiría un requisito suplementario y costoso para la facturación electrónica y, además, no es indispensable, pues ni siquiera las facturas en papel requieren firma”*²⁸. No obstante, el legislador

²⁶ HORTALÀ I VALLVÉ, J. “El IVA en el comercio electrónico”, Revista Euroamericana de Estudios tributarios, nº6/2000.

²⁷ Propuesta de Directiva COM (2000) 650 Final.

²⁸ HORTALÀ I VALLVÉ, J. “El IVA en el comercio electrónico”, Revista Euroamericana de Estudios tributarios, nº6/2000, respecto a la Propuesta de Directiva señaló que: *“La idea central de la propuesta (de Directiva) se basa en que basta con que el documento en el que se plasma la realización de una determinada operación comercial contenga la firma electrónica avanzada para que su destinatario pueda practicarse las deducciones inherentes a la misma”*.

comunitario, permite que aquellos Estados que así lo deseen puedan exigir, junto con la firma electrónica avanzada, un certificado electrónico reconocido y que la firma electrónica este creada por un dispositivo seguro de creación de firma. Por tanto, faculta a los Estados para que endurezcan el requisito de validez de la factura telemática, exigiendo en vez de una firma electrónica avanzada, una firma electrónica reconocida, según la terminología empleada por la Ley 59/2003, sobre firma electrónica.

Pero el endurecimiento de los requisitos de validez de la factura telemática queda limitado en el propio texto comunitario. La nueva redacción del art.23.3.c) de la Sexta Directiva señala que *“los Estados no podrán imponer a los sujetos pasivos que entreguen bienes o presten servicios en su territorio ninguna otra obligación o formalidad relativa a la utilización de un sistema de transmisión de facturas por medios electrónicos”*. Solamente facultó a los Estados para que, si así lo desean, estableciesen hasta el 31 de diciembre de 2005 el requerimiento de comunicación o notificación previa de la utilización de este tipo de sistemas de facturación, sin que éste tuviese ninguna posibilidad de rechazo ni de imposición de plazo suspensivo alguno.

El Consejo de la Unión Europea no era en absoluto favorable a ese sistema de notificación previa, pues no veía la necesidad de la misma. Sin embargo, valoró que el desarrollo de la facturación electrónica fuese un fenómeno relativamente nuevo en algunos Estados miembros y que tal sistema podía resultar necesario en un primer momento, si bien lo calificaba innecesario a medio y largo plazo²⁹.

Simultáneamente, y conscientes de la situación previa tan dispar entre los Estados miembros, el legislador europeo también estableció una disposición en este quinto párrafo del art.22.3.c) de la Sexta Directiva que indica que: *“No obstante, las facturas podrán transmitirse por vía electrónica mediante otros métodos, a reserva de su aceptación por el o los Estados miembros de que ese trate”*.

Entendemos que esta mención está basada en el principio de neutralidad tecnológica³⁰, de manera que si surgiesen nuevos instrumentos técnicos que garantizaran la integridad y la autenticidad de los documentos electrónicos, pudiesen aceptarse las facturas telemáticas que los utilizaran. Por ello, a renglón seguido, la Directiva ordena a la Comisión Europea que presente, a más tardar el 31 de diciembre

²⁹ Propuesta de Directiva COM (2000) 650 Final

³⁰ Véase nota a pie 11.

de 2008, un informe acompañado de una propuesta, si procede, por la que se modifiquen las condiciones aplicables a la facturación electrónica.

No obstante, la lectura conjunta de todo el precepto nos lleva a considerar que cabe la posibilidad de que los Estados pueden utilizar esta facultad para rebajar los requisitos de validez exigibles a la facturación electrónica en sus respectivos territorios; si bien creemos que no puede ser alegada para establecer unas exigencias mas severas a las que el precepto señala en relación con la utilización de un sistema de firma electrónica

Así, aquellos Estados que hasta el momento no exigían requisitos técnicos que garantizaran la seguridad de la transmisión de la factura electrónica, podrían seguir manteniendo su normativa, de manera que las facturas electrónicas recibidas por sus empresarios o profesionales seguirán siendo válidas fiscalmente como justificante del gasto y de las deducciones aplicadas³¹.

Por el contrario, los empresarios o profesionales establecidos en estos Estados “flexibles” que realicen operaciones con operadores localizados en otros Estados miembros con una normativa en materia de facturación electrónica mas severa, tendrían que ajustarse a la normativa del lugar de destino, para que el destinatario pudiese disponer de una factura válida que le permita ejercitar el derecho a la deducción.

En definitiva, la Directiva 2001/115/CE ha configurado un escenario europeo en el que los requisitos para proclamar la validez de la factura electrónica aún pueden variar sensiblemente de un Estado a otro, si bien parece que los Estados deberían aceptar aquellas facturas que incorporen una firma electrónica avanzada basada en un certificado reconocido y creada por un dispositivo seguro de creación de firma (firma electrónica reconocida). Resulta recomendable que las empresas que operen internacionalmente y que deseen evitar problemas relacionados con la aceptación fiscal de sus facturas telemáticas en otros Estados, utilicen un sistema de firma electrónica reconocida.

3. Regulación española de la factura electrónica

³¹ JOOSTENS, M., CAMBIEN, J.M. y LEJEUNE I., “The New Invoicing Directive...” op.cit.

3.1. Requisitos de validez fiscal de la factura electrónica en el Ordenamiento español

El Estado español rediseñó su normativa interior para adaptarla a la comunitaria y para ello, siguiendo la nueva redacción del art.22.3.c) de la Sexta Directiva, la **Ley 53/2002, de 30 de diciembre, modificó el art.164 Dos párrafo tercero LIVA**, estableció que las facturas podrán ser transmitidas por medios electrónicos, siempre que se cumplan los dos requisitos anteriormente expuestos:

1. Que el destinatario de las mismas haya dado su consentimiento.
2. Que en su transmisión se garantice su autoría y la integridad de su contenido, remitiéndose a su desarrollo reglamentario para determinar cuando se considerarán satisfechas.

Este desarrollo reglamentario vino de la mano del **R.D.1496/2003, de 28 de noviembre**, por el que se aprobó el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación³² (derogó casi todo el Real Decreto 2402/1985, salvo su art.9 bis) y se modifica el Reglamento del IVA. No obstante, **La Disposición Transitoria Única del RD 1496/2003**, hasta que no se promulgue un nuevo desarrollo reglamentario de la factura telemática, **declara vigente la O.M. 3134/2002, de 5 de diciembre, y el art.9 bis del RD 2402/1985**, así como las autorizaciones administrativas concedidas al amparo de ambas normas. Esta Orden Ministerial fue desarrollada a su vez en la **Resolución del Director General de la A.E.A.T 2/2003, de 14 febrero**³³, por lo que, hasta que no se derogue la citada Orden Ministerial, también permanece vigente.

Todas estas disposiciones desarrollaban el régimen de facturación telemática previsto con anterioridad en el art.88 LIVA y en el art.9 bis del RD 2402/1985, y que reguló la utilización de los sistemas de firma electrónica en el marco de la facturación electrónica. Sobre la base del art.18 R.D.1496/2003 y de todo este marco reglamentario que aún pervive, el régimen tributario nacional en materia de facturación electrónica considera garantizada la autoría y la integridad del contenido cuando se utilice alguna de las siguientes técnicas:

³² 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 RIVA.

³³ Resolución 2/2003, de 14 de febrero, del Director General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria sobre determinados aspectos relacionados con la facturación telemática.

- a) Una firma electrónica reconocida (firma electrónica avanzada, que esté basada en la utilización de un certificado electrónico reconocido y generada por un dispositivo seguro de creación de firma) que utilice un sistema de firma entre los admitidos por la AEAT.
- b) Un sistema de intercambio de datos distinto al anterior –sistema EDI o firma electrónica avanzada no reconocida por la AEAT- que garantice estos requisitos mediante los elementos propuestos a este fin por el contribuyente, una vez que sean autorizados por la Administración Tributaria.

Por tanto, encontramos dos modalidades de facturación claramente diferenciadas. La primera, otorga validez automática a la factura telemática sin necesidad de comunicación previa alguna a la AEAT. El empresario que utilice este sistema de facturación no tiene que solicitar a la AEAT la aprobación del mismo, porque esta, con carácter general, ya ha admitido su utilización.

Por el contrario, en la segunda modalidad no existe una autorización general del sistema empleado, por lo que la AEAT exige al empresario que inicie un procedimiento administrativo solicitando la aprobación de uso del mismo.

Consideramos que el primer sistema será el se afianzará en los próximos años como medio de facturación telemática por excelencia. Afirmamos lo anterior atendiendo a dos motivos indudables. En primer lugar, la expansión cada vez más generalizada de la firma electrónica como medio de autenticación en redes abiertas como Internet, hecho que se multiplicará exponencialmente a nivel nacional con la futura implantación, a partir de 2007, del DNI digital, que incorporará una firma electrónica reconocida del titular.

En segundo lugar, la validez automática de la factura que emplee esta técnica, lo que evidentemente simplifica este tipo de facturación en relación a otros sistemas que requieren previa autorización administrativa.

El primer sistema se basa en la utilización de una firma electrónica reconocida. No obstante, aunque hemos subrayado la factura que la utilice tendrá validez automática, insistimos en el hecho de que previamente, y con carácter general, es imprescindible que el certificado electrónico y el sistema de firma y verificación empleados sean alguno de los admitidos por la AEAT. Por tanto, la validez automática de la factura telemática estará condicionada al uso de:

- a) Un certificado electrónico aceptado por la AEAT.

Este organismo autorizó los certificados electrónicos especificados en la Recomendación UIT-T X.509 v.3 o superiores³⁴, emitidos por las autoridades de certificación que hayan sido admitidas en las relaciones tributarias por medios telemáticos con la AEAT³⁵.

b) Sistema de firma entre los admitidos por la AEAT.

Existen varias opciones, desde el punto de vista técnico, para que las empresas puedan emplear un sistema de transmisión electrónico de facturas que disfrute automáticamente del reconocimiento general de la AEAT.

1. Utilizar las opciones de firma y verificación de facturas individuales de la AEAT. La Agencia Tributaria ha desarrollado dos servicios web, mediante los cuales se pueden implementar los mecanismos básicos exigibles de generación y verificación de firma electrónica, siendo necesario el acceso a la web de la AEAT para realizar tanto la firma como la posterior verificación de la factura recibida³⁶.

³⁴ Atendiendo al Párrafo tercero del punto tercero de la O.M. de 5 de diciembre sobre facturación telemática, aquellos que fuesen admitidos debían ser indicados por el Director General de la AEAT, hecho que se produjo en la Resolución 2/2003, de 14 de febrero.

³⁵ En la página web de la AEAT (www.aeat.es) encontramos un listado de todas las entidades certificadoras que han firmado acuerdos con este organismo para expedir certificados electrónicos aceptados por la AEAT.

³⁶ Estos servicios son accesibles en la dirección: <https://aeat.es/facturai.html>

Según señala la propia web de la AEAT:

“El primero de ellos permite, a partir de un fichero conteniendo la factura a emitir, obtener un fichero con el contenido en la misma en formato BASE-64 y la firma en formato PKCS#7.

Se han elegido estos formatos para asegurar la inalterabilidad de los datos que se transmiten entre distintas plataformas hardware y software, y así poder verificar la firma en el puesto receptor.

Este servicio solicita al emisor que introduzca su NIF, así como el NIF del destinatario. Deberá seleccionar el fichero que contiene la factura, el cual será leído e incorporado a la página para ser firmado. Si esta operación resulta satisfactoria, el fichero a transmitir será almacenado en: c:\aeat\facturas\AAMMDDHHMSS_NIFdelEmisor_NIFdelReceptor.F64

El segundo servicio permite verificar la validez de una firma de una factura transmitida en formato BASE-64 y ajustada al diseño de fichero antes descrito.

Este servicio de verificación solicita que se le indique el fichero que contiene la factura y su firma.

Una vez realizado el paso anterior, se establece una conexión https con el servidor de la AEAT para realizar la verificación de la firma y comprobación de la validez del certificado firmante.

Si el resultado de esta verificación es satisfactorio, el programa devolverá en un fichero la factura en su formato original, para el tratamiento que corresponda.

El receptor deberá conservar, tal y como se indica en la Resolución 2/2003 de 14 de febrero, el fichero de la transmisión conteniendo la factura y su firma, tal y como se recibió”.

La AEAT recomienda este método (Servicios Web básicos de firma/verificación) cuando el número de facturas intercambiadas es reducido, y en este caso para Internet Explorer los ficheros sólo pueden estar ubicados en un camino que contenga el directorio:\aeat; ya que el Control ActiveX de la AEAT sólo puede utilizar ese directorio.

2. Realizar o adquirir un desarrollo que integre uno de los componentes descargables desde la página Web de la AEAT³⁷. En este caso, los componentes de la AEAT se deben arropar con desarrollos informáticos privados de facturación que realicen la gestión de datos de entrada y de salida, ya que lo que proporciona la AEAT son módulos básicos que se limitan a firmar y validar la firma³⁸.

El segundo sistema sería aplicable cuando se vaya a utilizar un sistema de firma electrónica que cumpla con todos los requisitos expuestos con anterioridad o un sistema EDI. Los usuarios deberán solicitar la aprobación del sistema propuesto y para ello deberán presentar una solicitud de uso del mismo, con una anticipación mínima de treinta días a su puesta en servicio. En la solicitud se indicarán los medios autorizados de autenticación, cuando se base en firma electrónica avanzada, o en otro caso, las especificaciones del sistema de intercambio electrónico de datos (EDI) utilizados. Dicha solicitud será resuelta por el órgano competente de la AEAT, actualmente, la unidad de auditoría informática del departamento de inspección financiera y tributaria, en el plazo de treinta días, tras los controles pertinentes para comprobar que se cumplen los requisitos exigidos en la normativa.

3.2 Conservación

En materia de conservación de las facturas emitidas y recibidas, siguiendo la nueva redacción del art. 22.Dos.d) de la Sexta Directiva, el art.165.Dos LIVA ha admitido expresamente la validez de los medios electrónicos como medio de almacenamiento. No obstante, el art.165.Dos LIVA establece que en este caso, el sujeto pasivo deberá garantizar a la Administración tributaria el acceso en línea y su carga remota, con independencia del lugar de conservación. Esta obligación de acceso en línea que se atribuye al empresario se puede considerar como una facultad prevista

³⁷ Actualmente, (Control ActiveX o Java), <http://www.aeat.es/normlegi/ecomercio/ayufactu.htm>

³⁸ Si el número de facturas es grande se recomienda utilizar este segundo sistema, que incorporaría algún desarrollo que integre los componentes de la AEAT, que permiten firmar/verificar facturas de forma encadenada utilizando el sistema homologado automáticamente por la AEAT; para lo cual se han desarrollado un módulo Activex ,y otro Java que permiten desarrollar su propia aplicación a las empresas. Dichos módulos y sus descripciones están disponibles en la web de la AEAT. En este caso, no se requiere que los ficheros estén ubicados en un camino que contenga el directorio :\\aeat.

implícitamente en la Directiva 2001/115/CE a favor de los Estados miembros, ejercitada por el Estado español.

No obstante, eso supone que las facturas deban ser almacenadas en servidores que estén conectados a una red telemática que sea accesible para la AEAT. Podría estar en una página web privada, que solo podría ser consultada si se disponen de unas claves confidenciales. De esta forma, el lugar físico donde se encuentre el servidor carece de relevancia.

La conservación se deberá efectuar de manera que se asegure su legibilidad en el formato original en el que se hayan transmitido junto con 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 durante el período de prescripción³⁹.

Excepcionalmente, para los empresarios o profesionales de reducida dimensión y, en su caso, consumidores finales que expresamente se determine, las facturas electrónicas recibidas con firma electrónica avanzada podrán conservarse impresas en papel a condición de que conste en ellas una marca gráfica de autenticación, producida por un sistema que sea admitido y publicado por la AEAT⁴⁰.

³⁹ Art. 22.Dos.d) de la Sexta Directiva y párrafo segundo del punto Sexto de la O.M. de 5 de diciembre de 2002 sobre facturación telemática.

⁴⁰ Párrafo tercero del punto Sexto de la O.M. de 5 de diciembre de 2002 sobre facturación telemática, que continua indicando que: “Esta marca gráfica de autenticación será generada por dispositivos de verificación de firma electrónica que operarán sobre los formatos estándares de factura de entre los autorizados por el Departamento de Informática Tributaria de la AEAT. Lo dispuesto en este párrafo no será de aplicación en tanto no se dicten las correspondientes normas de aplicación”.

En desarrollo de la anterior O.M., se dicta la Resolución 2/2003, de 14 de febrero, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre determinados aspectos relacionados con la facturación telemática, y en su punto Cuarto, denominado *Conservación de la factura impresa*, establece:

“1. En los supuestos excepcionales contemplados en el párrafo tercero del apartado sexto de la Orden ministerial HAC/3134/2002, de 5 de diciembre, la obligación de conservación del fichero en formato digital podrá ser sustituida por la impresión de la factura siempre que ésta incluya, además de los datos de la propia factura, dos códigos PDF-417 como marcas gráficas de autenticación, en el primero de los cuales se incluirá íntegramente el contenido de los datos, tal y como fueron firmados en la emisión de la factura, y en el segundo la firma electrónica del fichero anterior en formato PKCS7 (extensión PKC).

2. Los códigos generados han de permitir la lectura para la regeneración de los ficheros originales y mantendrán una redundancia de datos para posibilitar la lectura, incluso cuando el código se haya deteriorado en parte. Este rasgo se consigue utilizando el nivel de corrección de errores 5 de la especificación citada en el punto número 4 de este apartado. Se deberá utilizar la compactación en modo Byte (Byte compactación BC mode) para permitir la codificación de la información en formato BASE code 64.

3. Para no limitar el tamaño máximo de datos se empleará el procedimiento Macro PDF417. No se deberá utilizar el procedimiento denominado Truncated PDF417 lo que permitirá garantizar la lectura de las marcas gráficas generadas. Para incluir la descripción de cada fichero en la marca gráfica se deben emplear los campos de información opcional (optional información) definidos en la propia especificación del procedimiento.

Esta última circunstancia resulta reveladora, ya que pone de manifiesto la existencia de instrumentos tecnológicos capaces de transmitir al papel la autenticación de un documento electrónico en base a la utilización de una firma electrónica. Esto es, un documento electrónico signado digitalmente puede transformarse en un documento en papel, que si incorpora una marca gráfica de autenticación, permite probar quien lo ha firmado electrónicamente. Esto supone que para autenticar un documento en papel podremos utilizar la firma manuscrita, que insertada atribuye la autoría a su titular; o bien, partiendo de un documento electrónico, signarlo digitalmente y posteriormente transformarlo en papel, incorporando una marca gráfica de autenticación.

4. Conclusiones

1. El nuevo marco jurídico de la factura telemática discrimina negativamente a esta modalidad de facturación respecto a la factura tradicional, apartándose del principio de neutralidad.

Resulta paradójico que el art.22.3.b) Sexta Directiva (IVA) establezca que no se pueda requerir el empleo de la firma manuscrita para que la factura en papel sea aceptada, mientras que en el art.22.3.c) Sexta Directiva (IVA) señale como requisito de validez de la factura electrónica que se garantice la autenticidad de su origen y la integridad de su contenido, considerando satisfechos estos requisitos cuando se utilice una firma electrónica avanzada, quedando a elección de los Estados establecer la exigencia de que se encontrase basada en la utilización de un certificado reconocido y generada por un dispositivo seguro de creación de firmas.

En todo caso, debido a la situación previa tan dispar entre los Estados miembros, el legislador europeo también estableció en el quinto párrafo del art.22.3.c) de la Sexta Directiva (IVA) que: *“No obstante, las facturas podrán transmitirse por vía electrónica mediante otros métodos, a reserva de su aceptación por el o los Estados miembros de que ese trate”*, lo que nos lleva a considerar que cabe la posibilidad de que los Estados pueden utilizar esta facultad para rebajar los requisitos de validez exigibles a la facturación electrónica en sus respectivos

4. A los efectos de los apartados anteriores, se entiende por PDF417 un código de barras multilineal según la especificación Uniform Symbology Specification-PDF417 publicada por AIM, asociación para el Desarrollo de Estándares acreditada por American National Standards Institute”.

territorios; y es que recordemos que algunos Estados miembros le venían otorgando validez a la factura electrónica cuando se transmitía sin garantías de seguridad⁴¹.

En todo caso, parece que la aspiración del legislador comunitario es que a medio plazo, la validez fiscal de cualquier factura electrónica en la Unión Europea este supeditada a que exista una garantía de autenticidad de su origen y de integridad de su contenido; y esta garantía se cumplirá cuando se utilice una firma electrónica avanzada o, en su caso, una firma electrónica reconocida.

La exigencia de instrumentos que garanticen la seguridad en estas transmisiones electrónicas de facturas aporta un grado de seguridad muy elevado, que dista mucho de la situación existente respecto a la factura tradicional, lo que entendemos que, cuanto menos, se aleja del principio de neutralidad, inicialmente defendido con ímpetu desde las instituciones comunitarias como Principio rector de la tributación del comercio electrónico y de la nueva modalidad de facturación electrónica.

2. En aras a mejorar la seguridad jurídica y a acabar con una normativa que puede dar lugar a que actividades fraudulentas puedan quedar impunes, resulta recomendable establecer mecanismos capaces de acreditar la autoría de un documento tan relevante como la factura, sea expedida en papel o en formato electrónico.

Desde estas líneas, criticamos que la normativa se haya alejado del Principio de Neutralidad, pero no porque exija que se garantice la autoría y la integridad del contenido como requisito de validez de la factura electrónica, sino porque se mantenga el mandato existente en el art.23.3.b) Sexta Directiva (IVA), que impide que los Estados miembros puedan requerir el empleo de la firma manuscrita para que la factura en papel sea aceptada fiscalmente.

La discriminación ha sido fijada con el objetivo de garantizar la seguridad técnica de la transmisión electrónica y, en consecuencia, impedir el anonimato y el no repudio del emisor, otorgando a la factura electrónica un valor probatorio reforzado respecto a la factura tradicional. Con ello se evitan supuestos de fraude basados en la incorporación de gastos ficticios, respaldados documentalmente a través de facturas electrónicas falsas. Pero este riesgo sigue existiendo cuando se

⁴¹ Ver nota a pie 14.

utiliza una factura tradicional, donde, como hemos indicado, la normativa comunitaria compele a los Estados miembros a que no exijan firma autógrafa del emisor, bastando simplemente con que el documento en papel contenga un conjunto de datos, señalados en la Sexta Directiva (IVA), sobre la operación y las partes; Información que puede ser conocida fácilmente por terceras personas, lo que las hace fácilmente falsificables.

Los riesgos jurídicos de esta regulación son evidentes y significativos. En las operaciones mercantiles en las que las partes se reúnen físicamente y llevan a cabo la transacción, la entrega de la factura en mano por el emisor garantiza al receptor la autenticidad de la misma, pero no le proporciona un medio de prueba fiable en caso de que, posteriormente, el vendedor niegue su autenticidad.

En el caso de documentos diseñados mediante un programa informático e impresos en papel, en los que no se escribe parte alguna a mano, la facilidad con la que pueden ser falsificables los descalifica como medio de prueba solvente, y deben ir acompañados de otros indicios que refuercen su valor probatorio. En efecto, como probar ante la Administración o ante los tribunales que la factura acredita realmente una operación caracterizada por unos elementos subjetivos (vendedor y adquirente), objetivos (bien o servicio) y temporales (momento de la transacción) y, por tanto, poder contabilizar el gasto fiscal correspondiente, la deducción en base o, en su caso, la deducción de la cuota de IVA soportada, cuando es un documento que cualquiera puede redactar e imprimir.

Recordemos que nuestra Ley General Tributaria señala en su art.105 que, en los procedimientos de aplicación de los tributos, la carga de la prueba recaerá sobre quien haga valer su derecho, por lo que si el empresario o profesional niega haber expedido la factura, ante la ausencia de un instrumento que garantice con certeza su autoría, el adquirente deberá acudir a otros indicios para justificar la veracidad de la operación declarada. Quizás la existencia de movimientos bancarios que evidencien el pago o la intervención de terceros independientes en el transporte de las mercancías, puedan ser considerados como indicios de que entre ambos existe una relación comercial. Pero no siempre éstos estarán presentes y, en caso de que si lo estuviesen, resultaría extremadamente difícil probar con exactitud la naturaleza y el valor de las operaciones declaradas, quedando este hecho en todo caso a la sana crítica del juez.

Para exponer con mayor claridad esta situación, pongamos un ejemplo. Pensemos en un asesor fiscal que presta sus servicios durante varios periodos impositivos a una empresa. Los pagos se efectúan en efectivo, con el dinero de caja. La empresa, con independencia de que tributase en el IRPF, en estimación directa o en estimación objetiva, o en el IS, debería conservar las facturas justificativas para poderse aplicar el gasto fiscal correspondiente a efectos de determinar la base imponible del impuesto que grave su beneficio. Además, la conservación de la factura sería también un requisito necesario para poder ejercitar su derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportado.

El asesor fiscal, con afán defraudador y confiado en que sus clientes, pequeñas empresas, no se verán sometidos a inspección fiscal, no contabiliza estos servicios prestados y además no ingresa el IVA repercutido; con ello reduce su tributación doblemente, en el impuesto que grava su beneficio, IRPF o IS, y en el IVA.

No obstante, su cliente sufre una inspección fiscal y los órganos administrativos pertinentes le exigen que justifique los gastos que se ha aplicado. Al presentar las facturas del asesor fiscal, el inspector se dirige a aquel para constatar la autenticidad de las facturas presentadas. El asesor niega haber prestado sus servicios a esta empresa y, por supuesto, la autenticidad de esas facturas, alegando que aquella conocía sus datos fiscales de facturas emitidas en ejercicios anteriores. Tras escucharlo, y al comprobar que no existen movimientos bancarios que acrediten las operaciones realizadas, el servicio de inspección rechaza la validez de la factura y levanta acta de inspección frente a la frutería, que se verá indefensa para acreditar la veracidad de sus compras.

Por tanto, acreditar de forma indudable la autenticidad de las facturas recibidas evitaría que pudiesen plantearse situaciones como la anterior. La normativa actual deja en una situación de riesgo a los adquirentes, que deben confiar en la buena fe de quien expide la factura.

Para corregir esta situación, proponemos que se invierta el contenido del mandato previsto en el art.23.3.b) Sexta Directiva (IVA), de manera que pase a ser obligatorio la existencia de algún carácter que pueda acreditar la autoría del emisor cuando la factura se expide en papel.

Notemos que este hecho puede realizarse mediante una firma manuscrita sobre la factura, pero también partiendo de la emisión de una factura electrónica firmada digitalmente que posteriormente expedimos en papel, incorporando una marca de autenticación. La tecnología actual permite autenticar las facturas en papel en base a su previa firma electrónica, y creemos que el coste que supondría para las empresas adaptarse a esta normativa se vería compensado con creces con el incremento de la seguridad jurídica que operaría en el tráfico mercantil. Además, si el proyecto de DNI digital se implementa en los próximos años, será habitual que los equipos informáticos incorporen de forma generalizada un lector de tarjetas que permita firmar documentos electrónicos, lo que supondrá que podrán adquirirse a un precio muy asequible, rebajando sensiblemente los costes de implementación.

3. **El Estado español ha ejercitado la facultad prevista en el art.23.3.c) Sexta Directiva para los Estados miembros, que les permitía endurecer los requisitos exigibles para declarar la validez automática de la factura electrónica. En consecuencia, no basta con que se haya utilizado una firma electrónica avanzada, sino que tiene que ser una firma electrónica reconocida. Pero además, nuestro Estado ha incorporado otros requisitos que endurecen aún más las condiciones exigibles para declarar la validez fiscal automática de la factura electrónica. La firma electrónica reconocida que se emplee tiene que estar entre los sistemas de factura electrónica admitidos y publicados por la AEAT. Por tanto, los dispositivos de creación y verificación de firma y los certificados electrónicos empleados deben haber sido previamente admitidos, con carácter general, por la AEAT⁴². Solo en este caso se eximirá al usuario de solicitar autorizaciones individuales sobre el sistema y sobre su uso, previstas en el art.9 bis RD 2402/1985, al considerar el punto quinto de la Orden de 5 de diciembre de 2002 que las citadas autorizaciones se entenderán automáticamente concedidas.**

Sobre el establecimiento a nivel interno de **estos requisitos adicionales** para aceptar fiscalmente las facturas electrónica, creemos que:

- a) Esta regulación especial, que puede encontrar amparo en la facultad otorgada por el art.3.7 de la Directiva 1999/93/CE sobre firma electrónica a los Estados miembros para establecer prescripciones adicionales en el uso de la firma electrónica en el sector público, creemos que **no resulta acorde con el espíritu desregulador y armonizador que ha inspirado la reforma en materia de facturación electrónica de la Sexta Directiva.**

En efecto, pese a que el art.3.7 de la Directiva 1999/93/CE sobre firma electrónica señala que *“Los Estados miembros podrán supeditar el uso de la firma electrónica en el sector público a posibles prescripciones adicionales. Tales prescripciones serán objetivas, transparentes, proporcionadas y no*

⁴² Respecto a los mecanismos o dispositivos de producción y verificación de firma empleados, la Resolución 2/2003, establece en su punto segundo que: *“Se deberán basar en la aplicación de algoritmos públicamente conocidos de entre los que sean de general aceptación por la comunidad internacional, tanto en la producción de resúmenes del documento (hash) como en la de la firma electrónica propiamente dicha. La AEAT se reserva la posibilidad de excluir expresamente aquellos algoritmos que no ofrezcan las debidas garantías de seguridad respecto de la función para la que están concebidos: garantizar la integridad de los ficheros y establecer el enlace preciso e inequívoco de éstos con el titular del certificado con el que se han emitido o producido tales ficheros conteniendo facturas electrónicas, de forma tal que no puedan ser repudiados por sus autores. La exclusión de algoritmos tendrá efectos a partir de su publicación en la página web de la AEAT www.agenciatributaria.es”.*

discriminatorias, y solo podrán hacer referencia a las características de la aplicación de que se trate”, también debemos tener presente el actual art.22.tres.c) Sexta Directiva (IVA), disposición de igual rango y posterior en el tiempo, cuando señala en su párrafo sexto que: *“Los Estados miembros no podrán imponer a los sujetos pasivos que entreguen bienes o presten servicios en su territorio ninguna otra formalidad relativa a la utilización de un sistema de transmisión de facturas por medios electrónicos”*⁴³. **Una interpretación literal de este último precepto podría poner en duda la validez de las autorizaciones genéricas previas de los sistemas empleados, en la medida en que podrían suponer una exlimitación del Estado español en la transposición del Derecho Comunitario;** y es que, como hemos señalado, parece que la Directiva espera que todos los Estados miembros acepten aquellas facturas que incorporen una firma electrónica avanzada basada en un certificado reconocido y creada por un dispositivo seguro de creación de firma (firma electrónica reconocida), evitando a las empresas que operen internacionalmente problemas relacionados con la aceptación fiscal de sus facturas telemáticas en otros Estados.

b) Viene a dificultar el desarrollo de la facturación electrónica, especialmente en los casos en los que el emisor se trate de un operador no establecido.

En las operaciones internacionales, la validez de la factura afecta esencialmente en las figuras tributarias que gravan el beneficio empresarial. En relación a las deducciones de las cuotas de IVA, en los supuestos internacionales suele operar el mecanismo de la autorrepercusión y de la inversión del sujeto pasivo, por lo que el problema de la validez fiscal de la factura quedaría ciertamente atenuado. Si el sujeto pasivo tiene derecho a deducirse íntegramente las cuotas de IVA soportadas, la declaración de este tipo de operaciones resulta en términos cuantitativos inocua y no afectaría en modo alguno a la cuota final de su autoliquidación IVA. Si por el contrario, tuviese derecho a la deducción parcial, o careciese de ese derecho, la incorporación de estas operaciones incrementaría la cuota IVA final, por efecto de la autorrepercusión. Por tanto, a efectos de este impuesto, los intereses del sujeto pasivo no saldrían lesionados en

⁴³ También en esta línea, se ha incorporado un segundo párrafo en el art.22.8 de la Sexta Directiva.

caso de que se negase validez a la factura enviada por su proveedor internacional. No obstante, la validez fiscal de la factura sería imprescindible a efectos de considerar la base imponible de la operación como un gasto deducible en los impuestos sobre la renta o sobre sociedades, o bien en caso de que ésta hubiese proporcionado la posibilidad de aplicar alguna deducción en base o en cuota en éstas o en otras figuras tributarias.

Pero para ello, el empresario no establecido que expide la factura telemática debe contar con un certificado electrónico reconocido, admitido genéricamente por la AEAT.

Para poder contar con un certificado electrónico reconocido resulta fundamental que, previamente a su concesión, el solicitante acredite su identidad, personándose físicamente en alguna oficina autorizada. Este hecho evita que terceros malintencionados puedan suplantar la personalidad de aquel y firmar telemáticamente en su nombre. Este requisito de acreditación de la identidad, que a nivel nacional puede ser fácilmente salvable, puede convertirse en un obstáculo infranqueable cuando el escenario es planetario; y es que exige que las autoridades de certificación tengan oficinas de acreditación diseminadas por todo el planeta, para que los no residentes puedan cumplir con este trámite con cierta facilidad. De no ser así, éstos deberían viajar a España exclusivamente con la finalidad de acreditarse y poder obtener su certificado electrónico reconocido, lo que sin duda resta operatividad al sistema.

Conscientes de este problema, algunas entidades certificadoras que expiden certificados admitidos por las AEAT, como la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre, han alcanzado acuerdos con el Estado español para que los consulados que tiene en otros países sirvan como oficina de acreditación.

Otra solución pasaría por que la AEAT inicie una política aperturista y se plantee llegar a acuerdos con las entidades certificadoras más relevantes y prestigiosas de cada Estado, de manera que los no residentes puedan utilizar certificados admitidos que puedan conseguir sin tener que salir de su territorio de origen.

4. Por último, debemos recordar que **resultará extensible al ámbito telemático la jurisprudencia existente en materia de facturación general, de manera que tal y como indicó la STS de 6 noviembre de 1998, el incumplimiento de requisitos formales en las facturas no provoca la pérdida del derecho a deducir sino,**

simplemente, impide el ejercicio de tal derecho. Los errores en las facturas son plenamente subsanables. Cuando se proceda a la correspondiente rectificación de las facturas (LIVA art.89), el sujeto pasivo puede ejercitar el derecho a la deducción, en las declaraciones-liquidaciones que presente desde ese momento, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de prescripción. Por ello, si la factura telemática no cumpliera con alguno de los requisitos exigibles, el destinatario podrá solicitar al emisor que rectifique la factura electrónica para que pueda efectivamente deducírsela.