

CUESTIONES A DEBATE...

(Ponencia del Curso de Perfeccionamiento y Actualización Tributaria)

FACTURACIÓN ELECTRÓNICA

María del Carmen Cámara Barroso

Profesora de Derecho Financiero y Tributario. UDIMA

EXTRACTO

Como es por todos sabido, la era digital no conoce fronteras, habiéndose extendido el uso de las tecnologías de la información y la comunicación a las relaciones de los particulares con las Administraciones públicas (y, en particular, con la Administración tributaria, cuya sede electrónica cada vez ofrece más posibilidades). En este contexto, un aspecto de notable interés (y que, evidentemente, tiene importantes repercusiones en el ámbito tributario) es el uso de la factura electrónica (cuya obligatoriedad, tanto en el ámbito de las relaciones privadas como público-privadas, es cada vez mayor) frente a la factura tradicional.

Por ello, el **Curso de Perfeccionamiento y Actualización Tributaria** que se imparte en el CEF ha querido dedicar una de sus últimas ponencias de este curso académico al estudio de la facturación electrónica. Durante el transcurso de la misma se analizaron las últimas novedades en esta materia, que pasamos a resumir brevemente en las siguientes páginas.

El presente artículo es resumen de la conferencia impartida por Bartolomé Borrego Zabala, vocal responsable de la División de Nuevas Tecnologías en la Delegación Especial de la AEAT en Andalucía, Ceuta y Melilla, que tuvo lugar los pasados 26 y 30 de noviembre de 2015.

Palabras claves: certificado digital, contratación pública, FAcE y factura electrónica.

ISSUES TO DEBATE...

E-INVOICING

María del Carmen Cámara Barroso

ABSTRACT

As we all know, the digital age has no limits, having extended the use of the information and communications technology in dealings with Public Administrations (and, in particular, with Tax Authorities, whose website progressively offers more options). In this context, an issue of considerable interest (and that obviously has important implications in the field of taxation) is the use of electronic invoices (whose enforceability, both in the field of private and public-private relationships, is increasing) in contrast with conventional invoices.

Consequently, the **Curso de Perfeccionamiento y Actualización Tributaria** that is taught in the CEF decided to dedicate one of its last presentations of this academic year to the study of the electronic invoice. During the course of the same were discussed the latest changes in this field, which we will summarize briefly in the following pages.

This article is a summary of the conference given by Bartolomé Borrego Zabala, vocal responsable de la División de Nuevas Tecnologías en la Delegación Especial de la AEAT in Andalucía, Ceuta and Melilla, which took place on November 2015.

Keywords: digital certificate, public procurement, FAcE and electronic invoice.

Sumario

1. Antecedentes y fundamentos
2. Regulación normativa
3. Gestión de las facturas
4. Sistemas de facturación electrónica admitidos a efectos fiscales
5. Formatos de ficheros de facturas
6. Inspección tributaria y facturación electrónica

NOTA: Sobre estas y otras cuestiones relevantes en materia tributaria se recomienda especialmente la lectura de dos de los blogs de los que es autor Bartolomé BORRERO: www.procedimientos telematicos.com y www.recursosprofesionales.info

1. ANTECEDENTES Y FUNDAMENTOS

A nadie escapa el importante ahorro en costes (directos –papel, impresión, ensobrado y envío– e indirectos –simplificación administrativa, rapidez, tiempo, espacio, mayor facilidad de cumplimiento con la normativa en materia de protección de datos, etc.–) que supone la facturación electrónica frente a la convencional¹.

Pero antes de seguir avanzando, nos surge el siguiente interrogante: ¿Qué debemos entender por «factura electrónica»? A grandes rasgos, podemos definir la «factura electrónica» como todo aquel documento electrónico que sustituye a la factura convencional y que tiene un valor legal idéntico al de esta².

Junto con el de *factura electrónica* podemos encontrarnos con otros conceptos como los de *factura telemática* (que no aparece definida como tal a nivel legal, pero que es el término que se utiliza para referirse al régimen de facturación en general –frente al de factura electrónica, que es el que encontramos en el cuerpo del texto normativo–) o *factura digital* (que sería toda aquella factura electrónica en la que se utiliza una *firma digital*).

Así, en cuanto a los requisitos legales que deben exigirse a las facturas electrónicas, podemos destacar los siguientes: (i) necesidad de un consentimiento expreso (verbal o escrito) e *informado* (Informe de la DGT de 16 de enero de 2013) del destinatario, dado el carácter técnico de la misma; (ii) *autenticidad del origen*; (iii) *integridad de su contenido*; y (iv) *legibilidad*.

¹ De un informe elaborado por la Consejería de Economía, Hacienda e Innovación del Gobierno de las Islas Baleares en el marco del Proyecto Factura Solidaria en Baleares se desprende que, mientras que el coste de facturación convencional unitario asciende (aproximadamente) a 1,5 euros para el emisor y a 1 euro para el receptor, en el caso de facturación telemática, el coste para el emisor y el receptor se reduce, respectivamente, a 0,10 y 0 euros.

² La Ley 56/2007, de 28 de diciembre, de medidas de impulso de la sociedad de la información, que no tiene carácter tributario, la define en su artículo 1 como 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» (la cursiva es nuestra). Por su parte, el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, la define en su artículo 9 como «aquella factura que se ajuste a lo establecido en este reglamento y que haya sido *expedida y recibida* en formato electrónico» (la cursiva es nuestra). Sobre el modo de cumplimiento de estos requisitos incidiremos a continuación.

Si atendemos a lo dispuesto en el Real Decreto 1619/2012, donde se exige que, para que nos encontremos ante un escenario de facturación electrónica, es necesario que tanto se haya *expedido* como *recibido* en formato electrónico, podemos encontrarnos con una serie de «situaciones intermedias» entre la facturación convencional y la electrónica.

Así, por ejemplo, cabe la posibilidad de que la copia del expedidor no se imprima, almacenándose en lo que ha venido a denominarse «matriz de facturas», enviándose al receptor en papel. En estos casos, sí, por el contrario, la factura es generada, enviada por el expedidor y recibida por el destinatario en formato electrónico, nos encontraríamos ante un verdadero sistema de facturación electrónica.

Además, cabe también la posibilidad de que, en el caso de recibir una factura electrónica, el receptor pueda imprimirla, para conservarla en papel, añadiéndole, al objeto de dotarla de validez legal, una serie de «marcas gráficas» que garanticen la autenticidad de los datos que en ella se contienen (y que señalaremos a continuación).

Por último, sería también posible que el receptor digitalizase la factura recibida en papel bajo un procedimiento de digitalización certificada, y aunque no estaríamos propiamente ante una factura electrónica, a efectos de su conservación, bastaría con el mantenimiento del fichero en cuestión. Aunque con este sistema no utilizamos factura electrónica, sin embargo, la conservación de la factura tradicional sí se lleva a cabo por medios electrónicos, si bien, para que esta digitalización tenga validez, es necesario utilizar un *software* homologado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT).

2. REGULACIÓN NORMATIVA

En lo que a la regulación normativa de la factura electrónica se refiere, podemos identificar los cuatro siguientes bloques: (i) *fase de implantación* (en la que cabe destacar la –ya derogada– Orden de 22 de marzo de 1996 por la que se dictan las normas de aplicación del sistema de facturación telemática previsto en el art. 88 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, y desarrollado en el art. 9 bis del RD 2402/1985, de 18 de diciembre); (ii) *fase de expansión* (en la que cabe destacar la –ya derogada– Orden HAC/3134/2002, de 5 de diciembre, sobre un nuevo desarrollo del régimen de facturación telemática previsto en el art. 88 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, y en el art. 9 bis del RD 2402/1985, de 18 de diciembre); (iii) *fase de simplificación* (en la que cabe destacar el RD 1619/2012); y (iv) *fase de obligatoriedad* (en la que cabe destacar la Ley 25/2013, de 27 de diciembre, de impulso de la factura electrónica y creación del registro contable de facturas en el sector público –y la modificación que esta ha operado en la Ley 56/2007–).

En cuanto a la forma en que se ha articulado esta última fase (*fase de obligatoriedad*), conviene distinguir entre la obligatoriedad operada en las relaciones con el sector público y la que rige en las operaciones dentro del sector privado.

En lo que a la obligatoriedad en el sector público se refiere, la Ley 25/2013 (que pretende, a través de la reducción de la morosidad de las Administraciones públicas y la promoción de la factura electrónica en el sector empresarial español, mejorar la competitividad de las empresas españolas a través de la protección del proveedor) define su ámbito de aplicación subjetivo en el artículo 2, donde se señala que «lo previsto en la presente ley será de aplicación a las facturas emitidas en el marco de las relaciones jurídicas entre proveedores de bienes y servicios y las Administraciones públicas»³. Por su parte, el artículo 4 de esta misma ley, que entró en vigor el 15 de enero de 2015, señala cuáles son los proveedores que están obligados al uso de la factura electrónica –y, en consecuencia, a su presentación a través del *punto general de entrada de facturas* que corresponda–⁴.

Por lo que respecta a los puntos generales de entrada de facturas electrónicas que deben utilizarse para que los proveedores puedan presentarlas y lleguen electrónicamente al órgano administrativo a que corresponda su tramitación, debemos destacar FACe, que se erige como el punto general de entrada de facturas electrónicas de la Administración General del Estado a través del cual los proveedores presentan sus facturas electrónicas obligatoriamente desde el 15 de enero de 2015⁵. Se prevé la posibilidad de que FACe pueda ser utilizado por otras Administraciones públicas –de forma gratuita– como su propio punto general de entradas de facturas electrónicas. En el caso de que estas decidan utilizar un punto general de entrada de facturas electrónicas independiente, deberán justificar ante la Secretaría de Estado de Administraciones Públicas el motivo de su no adhesión a FACe⁶.

Por último, señalar que, en lo que a la obligatoriedad en el sector público se refiere, en la Ley 25/2013 se prevé la posibilidad de que las Administraciones públicas puedan excluir *reglamentariamente* (no de forma automática) de esta obligación de facturación electrónica a las facturas

³ A los efectos de lo previsto en esta ley tendrán la consideración de Administraciones públicas los entes, organismos y entidades a que se refiere el artículo 3.2 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público.

⁴ Estas entidades serían las siguientes: sociedades anónimas; sociedades de responsabilidad limitada; personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica; establecimientos permanentes y sucursales de entidades no residentes en territorio español en los términos que establece la normativa tributaria; uniones temporales de empresas; agrupación de interés económico, fondo de pensiones, fondo de inversiones, etc.

⁵ Junto con el artículo 6 de la Ley 25/2013, la regulación de FACe se contiene en las siguientes órdenes ministeriales: (i) Orden HAP/492/2014, de 27 de marzo, por la que se regulan los requisitos funcionales y técnicos del registro contable de facturas de las entidades del ámbito de aplicación de la Ley 25/2013, de 27 de diciembre, de impulso de la factura electrónica y creación del registro contable de facturas en el Sector Público; (ii) Orden HAP/1074/2014, de 24 de junio, por la que se regulan las condiciones técnicas y funcionales que debe reunir el Punto General de Entrada de Facturas Electrónicas; y (iii) Orden HAP/1650/2015, de 31 de julio, por la que se modifican la Orden HAP/492/2014, de 27 de marzo, por la que se regulan los requisitos funcionales y técnicos del registro contable de facturas de las entidades del ámbito de aplicación de la Ley 25/2013, de 27 de diciembre, de impulso de la factura electrónica y creación del registro contable de facturas en el Sector Público, y la Orden HAP/1074/2014, de 24 de junio, por la que se regulan las condiciones técnicas y funcionales que debe reunir el Punto General de Entrada de Facturas Electrónicas.

⁶ Pese a ello, se han habilitado numerosas plataformas distintas de FACe, existiendo en la actualidad, según lo dispuesto en un Informe de SERES, más de 1.500 puntos generales de acceso.

cuyo importe sea de hasta 5.000 euros; sin embargo, esta posibilidad se prevé exclusivamente para el Estado, las comunidades autónomas y los municipios de Madrid y Barcelona.

En lo que a la obligatoriedad en el sector privado se refiere, la disposición final segunda de la Ley 25/2013 ha introducido un nuevo artículo 2 bis en la Ley 56/2007, en virtud del cual, a partir del 15 de enero de 2015, las empresas que presten servicios de *especial trascendencia*⁷ deberán expedir y remitir facturas electrónicas en sus relaciones con empresas y particulares que acepten recibirlas (consentimiento expreso e informado) o que las hayan solicitado expresamente.

Además, junto con estos servicios de especial trascendencia, se prevé que el Gobierno pueda ampliar el ámbito de aplicación de este artículo a empresas o entidades que no presten al público en general servicios de especial trascendencia económica en los casos en que se considere que deban tener una interlocución telemática con sus clientes o usuarios, por la naturaleza de los servicios que prestan, y emitan un número elevado de facturas.

A diferencia de lo que ocurre en el ámbito del sector público, donde no se ha previsto régimen sancionador alguno, en el ámbito privado, las empresas que, estando obligadas a ello, no ofrezcan a los usuarios la posibilidad de recibir facturas electrónicas o no permitan el acceso de las personas que han dejado de ser clientes, a sus facturas, serán sancionadas con apercibimiento o una multa de hasta 10.000 euros.

3. GESTIÓN DE LAS FACTURAS

Una vez analizado el panorama que, en la actualidad, existe en materia de obligatoriedad, nos parece interesante señalar una serie de aspectos, que entendemos de especial trascendencia, en lo que a la gestión de las facturas se refiere.

Por lo que respecta al *envío* de las facturas electrónicas (siempre que el destinatario haya dado su consentimiento expreso y el medio utilizado para la transmisión garantice los requisitos de autenticidad, integridad y legibilidad), estas pueden ser remitidas a los destinatarios tanto por el obligado a su expedición como por un tercero en nombre del anterior⁸.

⁷ En virtud de lo dispuesto en el artículo 2.2 de la Ley 56/2007, se entiende que las empresas que prestan servicios de especial trascendencia son las siguientes: servicios de comunicaciones electrónicas a consumidores; servicios financieros destinados a consumidores; servicios de suministro de agua a consumidores; servicios de suministro de gas al por menor; servicios de suministro eléctrico a consumidores finales; servicios de agencias de viajes; servicios de transporte de viajeros por carretera, ferrocarril, por vía marítima, o por vía aérea; y actividades de comercio al por menor. No obstante, las agencias de viajes, los servicios de transporte y las actividades de comercio al por menor solo están obligadas a emitir facturas electrónicas cuando la contratación se haya llevado a cabo por *medios electrónicos*.

⁸ A día de hoy es muy habitual la utilización de plataformas de facturación, que realizan las funciones de expedición, envío y conservación de las facturas electrónicas.

En lo que se refiere la *recepción* de las facturas electrónicas, se hace necesaria la realización de los siguientes trámites: (i) verificación de la autenticidad e integridad previa a su anotación en los libros, para lo que será necesario disponer de dispositivos de verificación de firma que adviertan de aquellos certificados que pudieran estar caducados, revocados o suspendidos en el momento de la expedición; (ii) volcado de la información de las facturas en un único libro-registro de facturas recibidas, si bien, la normativa prevé que se puedan habilitar series diferentes de facturas en caso de utilizar facturas electrónicas; y (iii), finalmente, tratamiento de la información (para el trasvase de la información contenida en la factura al sistema contable).

Por último, en lo que a la *conservación* de las facturas electrónicas se refiere, podrá llevarse a cabo por el propio obligado (empresario o profesional o sujeto pasivo) o por un tercero en nombre de este⁹. Se prevé la posibilidad de que las facturas electrónicas puedan almacenarse en su formato original (fichero en formato electrónico) o en papel impreso (siempre que incluyan *marcas de autenticación gráficas* –PDF-417– o *códigos de referencia*). Además, como hemos señalado arriba, se permite la conservación en formato electrónico de las facturas tradicionales previa digitalización de la factura con un *software* homologado por la AEAT.

4. SISTEMAS DE FACTURACIÓN ELECTRÓNICA ADMITIDOS A EFECTOS FISCALES

En cuanto a los sistemas de facturación electrónica admitidos a efectos fiscales, como ya hemos señalado, en virtud de lo dispuesto por el artículo 8 del Real Decreto 1619/2012, las facturas podrán expedirse por cualquier medio, en papel o en formato electrónico, que permita garantizar al obligado a su expedición la *autenticidad de su origen* (esto es, la identidad del obligado a su expedición y del emisor de la factura), la *integridad de su contenido* (esto es, que el mismo no ha sido modificado) y su *legibilidad*, desde su fecha de expedición y durante todo el periodo de conservación.

En ese mismo artículo se señala que, en particular, la autenticidad del origen y la integridad del contenido de la factura podrán garantizarse mediante los *controles usuales de gestión* de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo, siempre que permitan crear una *pista de auditoría fiable* que establezca la necesaria conexión entre la factura y la entrega de bienes o prestación de servicios que la misma documenta.

Además, el artículo 10 del Real Decreto 1619/2012 prevé que dicha autenticidad e integridad puedan quedar garantizadas por alguna de las siguientes formas: (a) mediante una firma

⁹ En el caso de que el tercero no esté establecido en la Península, Islas Baleares, Canarias, Ceuta, Melilla o en un país con el que exista un instrumento jurídico de asistencia mutua en materia de cobro de créditos y en la lucha contra el fraude, se requerirá su previa comunicación a la AEAT.

electrónica avanzada (*factura digital*); (b) mediante un intercambio electrónico de datos (EDI); o (c) mediante otros medios que los interesados hayan comunicado a la AEAT con carácter previo a su utilización y hayan sido validados por la misma. Analicemos brevemente cada uno de ellos:

- Sistemas basados en firma electrónica. La autorización se entiende automáticamente concedida si se utiliza el sistema de firma electrónica avanzada permitida por la AEAT y publicada en su página web. Es conveniente (aunque no obligatorio) incorporar un *sello de tiempo* –entendido este como un procedimiento a través del cual un «tercero de confianza» determina el momento en que se ha producido un determinado trámite electrónico, tanto en su emisión como en su recepción–. Como sabemos, pueden ser firmantes tanto las personas físicas como jurídicas (a través de su representante persona física). La importancia de la utilización de este sistema frente a otros radica en el hecho de que la factura firmada tiene valor probatorio en juicio y otorga una mayor seguridad técnica y jurídica.
- Sistemas de intercambio electrónico de datos (EDI). Es utilizado por grandes empresas (Mercadona, El Corte Inglés...). En estos casos, donde no se necesita firma electrónica, la factura se deposita en el centro servidor y cada usuario lo descarga de allí. Cabe destacar la necesidad de que la plataforma esté homologada por la AEAT y la solicitud de autorización de utilización del mismo por parte de la empresa que desee utilizar dicha plataforma para el envío de facturas electrónicas.
- Sistema bajo autorización previa. Solicitud de autorización a la AEAT indicando los elementos que permitan garantizar la autenticidad del origen e integridad del contenido de las facturas o documentos sustitutivos remitidos.
- Sistemas basados en controles usuales de gestión que permitan crear una pista de auditoría fiable¹⁰. La existencia de estos sistemas permitiría, por ejemplo, que una simple factura en pdf sin firma electrónica sea válida (eso sí, careciendo de valor probatorio en caso de juicio). Incluso en estos casos, si queremos dotar de seguridad jurídica a nuestras operaciones, es recomendable acudir a la tercera vía (sistema bajo autorización previa) para obtener la «validez a priori» del sistema.

5. FORMATOS DE FICHEROS DE FACTURAS

En lo que a los formatos de ficheros de factura se refiere, debemos distinguir entre el régimen de voluntariedad, donde existe una libertad de formatos informáticos a efectos tributarios, y el régimen de obligatoriedad. Dentro de este último, a su vez, habrá que distinguir entre el ámbi-

¹⁰ Para aclarar el contenido de dichos conceptos jurídicos indeterminados nos remitimos a la lectura de la Consulta Vinculante de la DGT V0861/2014, de 28 de marzo (NFC050605), y a las Consultas del Informe n.º 134267 y n.º 134268 de la AEAT.

to privado, donde igualmente existe una libertad de formatos informáticos a efectos tributarios, y el ámbito público (contratación con el sector público estatal), donde únicamente puede utilizarse el formato Facturae¹¹ (www.facturae.es).

El sitio web de Facturae, mantenido por la Administración y adaptado a la normativa vigente, incorpora toda la información relativa a dicho formato y, entre sus utilidades, ofrece un programa de ayuda que permite, entre otras, la realización de las siguientes actividades: generación de facturas; validación de facturas; remisión de facturas a FACe (o por *e-mail*).

Por lo que respecta a FACe (<https://face.gob.es>), Punto General de Entrada de facturas de la Administración General del Estado, señalar que el mismo permite la remisión de facturas (individual, no por lotes) así como la consulta del estado de tramitación de sus facturas presentadas a aquellos organismos de las administraciones que estén dadas de alta en el sistema.

6. INSPECCIÓN TRIBUTARIA Y FACTURACIÓN ELECTRÓNICA

Un último aspecto, no menos importante, sobre el que conviene hacer una mención, es el relativo a la Inspección tributaria ante las facturas electrónicas, ya que la normativa establece que deben cumplirse los siguientes requisitos: (i) garantizarse la legalidad de las facturas; (ii) facilitar, a requerimiento de la Administración tributaria, el descifrado y la decodificación de datos no autoexplicativos en su caso; (iii) el acceso completo en línea; (iv) su carga remota; y (v) su utilización por parte de la AEAT a solicitud de esta sin demora injustificada.

¹¹ Así, el artículo 5 de la Ley 25/2013 establece que «las facturas electrónicas que se remitan a las Administraciones públicas deberán tener un formato estructurado y estar firmadas con firma electrónica avanzada basada en un certificado reconocido, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 10.1 a) del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación». Por su parte, la disposición adicional segunda de esta ley establece que «en tanto no se apruebe la orden ministerial prevista en el artículo 5, las facturas electrónicas que se remitan a las Administraciones públicas se ajustarán al formato estructurado de la factura electrónica Facturae, versión 3.2, y de firma electrónica conforme a la especificación XMLAdvanced Electronic Signatures (XAdES)». El último formato de Facturae (3.2.1) ha sido aprobado por la Resolución de 21 de marzo de 2014, de la Subsecretaría, por la que se publica la Resolución de 10 de marzo de 2014, de la Secretaría de Estado de Telecomunicaciones y para la Sociedad de la Información y de las Secretarías de Estado de Hacienda y de Presupuestos y Gastos, por la que se publica una nueva versión, 3.2.1, del formato de factura electrónica «facturae».