# Facturación electrónica obligatoria entre empresarios y profesionales

### Rafael Oliver Cuello

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario ESERP Digital Business & Law School

Fecha de recepción: 20-07-2023 Fecha de aceptación: 05-09-2023

### RESUMEN.

La Ley 18/2022, de 28 de septiembre, de Creación y Crecimiento de Empresas, ha extendido la obligación de expedir y remitir factura electrónica a todas las relaciones comerciales entre empresas y profesionales, una obligación que ya existía desde hace unos años en nuestro ordenamiento jurídico en relación con el sector público. El proyecto de reglamento que desarrolla dicha ley regula los requisitos técnicos de la factura electrónica, los de interoperabilidad entre los prestadores de soluciones tecnológicas y los requisitos de seguridad, control y estandarización. La regulación de la factura electrónica obligatoria entre empresarios y profesionales, junto con la normativa sobre sistemas informáticos de facturación, representa una decidida apuesta por el proceso de digitalización de la gestión empresarial, a la vez que constituye una destacada herramienta para obtener información de los contribuyentes en la lucha contra el fraude fiscal.

Palabras clave: Factura electrónica, empresa, profesional, sistema informático, digitalización.

### ABSTRACT:

Law 18/2022, of 28 September, on the Creation and Growth of Companies, has extended the obligation to issue and send an electronic invoice to all business relationships between companies and professionals, an obligation that already existed for a few years in our legal system in relation to the public sector. The draft regulation that develops this law regulates the technical requirements of electronic invoicing, those of interoperability between providers of technological solutions and the requirements of security, control and standardization. The regulation of mandatory electronic invoicing between companies and professionals, together with the regulations on invoicing computer systems, represents a decided commitment to the process of digitizing business management, while also being a prominent tool for obtaining information from taxpayers in the fight against tax fraud.

**Key words:** Electronic invoice, company, professional, computer system, digitization.

Facturación electrónica obligatoria entre empresarios y profesionales (Rafael Oliver Cuello)

SUMARIO: 1. Introducción. 2. La regulación general de la factura electrónica. 3. La factura electrónica obligatoria en el sector público. 4. Los sistemas informáticos de facturación. 5. Regulación legal de la factura electrónica obligatoria. 6. Desarrollo reglamentario de la facturación electrónica obligatoria. 7. Conclusiones. Bibliografía.

### 1. INTRODUCCIÓN

La factura, como documento en el que se plasma el objeto de un contrato, se configura por la normativa mercantil y fiscal como uno de los elementos documentales del contrato más importantes. Como indica acertadamente la doctrina, aun no siendo un documento constitutivo de la obligación, la factura es una de las obligaciones legales derivadas del contrato. En este sentido, se destaca que es el principal medio de prueba de las partes para reivindicar el cumplimiento de las obligaciones y el ejercicio de los derechos subjetivos originados.

Asimismo, la factura constituye una de las herramientas de información más destacadas con que cuenta la Administración tributaria para ejercer un control efectivo sobre el cumplimiento de los deberes tributarios y, al mismo tiempo, se configura también como un requisito para aplicar determinados gastos y deducciones de impuestos directos y para el ejercicio de los derechos de repercusión y deducción de impuestos indirectos.

En este contexto, la facturación electrónica contribuye a una aplicación de los tributos más rápida y eficaz, al tiempo que ayuda a disminuir la presión fiscal indirecta de los obligados tributarios. De hecho, en la actualidad, se ha generalizado la digitalización de la gestión empresarial y, en consecuencia, las obligaciones formales de facturación se llevan a cabo fundamentalmente empleando el medio electrónico. Por este motivo, entre otros, la normativa tributaria tiende en los últimos tiempos a imponer la vía electrónica en este ámbito.

Ahora bien, como siempre que se impone el medio electrónico en las relaciones entre el contribuyente y la Administración (o entre los empresarios y profesionales, como en este caso), no hay que perder de vista que se deben respetar los derechos y garantías de los contribuyentes, asegurando que los obligados tributarios tienen acceso efectivo a los medios electrónicos, para evitar situaciones de discriminación o indefensión. Es evidente que no todos los empresarios y profesionales tienen la misma capacidad de acceso a las tecnologías de la información, circunstancia que se debe tener en cuenta para no ocasionar perjuicios indeseados por la obligación de emplear la factura electrónica.

En cualquier caso, aunque la normativa de facturación electrónica obligatoria, sin duda, pretende modernizar la gestión empresarial mediante la generalización de su proceso de digitalización, el principal objetivo de su implementación es, a

<sup>1</sup> Véase MERINO JARA, Isaac: Facturas y registros: requisitos y efectos fiscales, Lex Nova, Valladolid, 1999, págs. 29-45.

<sup>2</sup> Véase MARTOS GARCÍA, Juan Jesús: La factura telemática en el ordenamiento tributario, Revista de Información Fiscal, nº 71, 2005, págs. 53 y 54.

nuestro juicio, conseguir un mayor y más eficiente control tributario para luchar contra el fraude fiscal, ya que la Administración tributaria puede disponer de información digitalizada muy útil en un tiempo reducido.

### 2. LA REGULACIÓN GENERAL DE LA FACTURA ELECTRÓNICA

La obligación de facturar que incumbe a los empresarios y profesionales está contemplada, con carácter general, en el art. 29.2.e de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT). En particular, dispone el art. 164.1. 3º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del impuesto sobre el valor añadido (en adelante, LIVA) que los sujetos pasivos del impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a expedir y entregar factura de todas sus operaciones.

Asimismo, el art. 88.2 LIVA, cuando regula la repercusión del impuesto, establece que esta deberá efectuarse mediante factura en las condiciones y con los requisitos que se determinen reglamentariamente. Tales preceptos están desarrollados por lo previsto en los arts. 62 a 70 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del impuesto sobre el valor añadido (en adelante, RIVA), y en 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 (en adelante, ROF). Por otra parte, en cuanto a la factura electrónica en el sector público, su regulación se encuentra en 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 (en adelante, LFESP).

Por su parte, la Directiva 2001/115/CE del Consejo, de 20 de diciembre de 2001, modifica la Directiva 77/388/CEE (actualmente, Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006) con objeto de simplificar, modernizar y armonizar las condiciones impuestas a la facturación en relación con el impuesto sobre el valor añadido (en adelante, IVA). En la actualidad, las disposiciones reguladoras de la facturación se encuentran en los arts. 217 a 240 de la Directiva 2006/112/CE, que recogen básicamente las modificaciones introducidas por la Directiva 2001/115/CE. También hay que tener en cuenta las modificaciones introducidas por la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio, que ha sido transpuesta a nuestro ordenamiento jurídico por el citado Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, que aprueba el ROF.

Las facturas expedidas por el empresario o profesional, por su cliente o por un tercero, en nombre y por cuenta del citado empresario o profesional, de acuerdo con el art. 164.2 LIVA, podrán ser transmitidas por medios electrónicos, siempre que, en este último caso, el destinatario de las facturas haya dado su consenti-

Facturación electrónica obligatoria entre empresarios y profesionales (Rafael Oliver Cuello)

miento y los medios electrónicos utilizados en su transmisión garanticen la autenticidad de su origen y la integridad de su contenido.<sup>3</sup>

Por otro lado, el art. 165.2 LIVA preceptúa que las facturas recibidas, los justificantes contables, las facturas expedidas y las copias de las demás facturas expedidas deberán conservarse, incluso por medios electrónicos, durante el plazo de prescripción del impuesto.

Asimismo, cuando el sujeto pasivo conserve por medios electrónicos las facturas expedidas o recibidas se deberá garantizar a la Administración tributaria tanto el acceso en línea a dichas facturas como su carga remota y utilización. La anterior obligación será independiente del lugar de conservación, según dispone el art. 165.4 LIVA.

Por factura electrónica debe entenderse, de conformidad con lo dispuesto en el art. 1 de la Ley 56/2007, de 28 de diciembre, de Medidas de Impulso de la Sociedad de la Información (en adelante, LMISI), 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. A su vez, se considera documento electrónico la información de cualquier naturaleza en forma electrónica, archivada en un soporte electrónico según un formato determinado y susceptible de identificación y tratamiento diferenciado.

La factura electrónica es una factura original y, por consiguiente, no constituye un documento sustitutivo de la factura, ya que no se trata de un documento que no vaya a permitir ejercitar el derecho a la deducción en cuota o sobre la base de sus destinatarios ni nos encontramos ante un documento equivalente a la factura (que, a diferencia del documento sustitutivo, y pese a no reunir los requisitos de una factura, surte sus mismos efectos). Tampoco se trata de un duplicado del original de la factura (como en el caso de la operación en la que concurran varios destinatarios o en el de pérdida del original por cualquier causa) ni de una copia del original de la factura.<sup>4</sup>

Como ya se ha comentado, 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, recoge las modificaciones introducidas en dicha materia por la Directiva 2010/45/UE. El ROF entró en vigor el 1 de enero de 2013 y derogó el reglamento anterior, aprobado por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre.

En cuanto a las novedades introducidas por el ROF, según su preámbulo, para una mayor seguridad jurídica de los empresarios o profesionales, se aclaran los casos en los que se deben aplicar las normas de facturación. Como novedad relativa a la obligación de expedir factura, se establece que no se exigirá tal obligación en el caso de

<sup>3</sup> Véanse al respecto los comentarios sobre esta materia en MARTOS GARCÍA, Juan Jesús: La integridad del contenido y la autenticidad de origen en la transmisión o puesta a disposición de la factura, Revista de Internet, Derecho y Política, nº 12, 2011, págs. 85-94.

<sup>4</sup> Véase DELGADO GARCÍA, Ana María: Los medios electrónicos y las obligaciones formales en el ámbito tributario, Revista Aranzadi de Derecho y Nuevas Tecnologías, nº 28, 2012, págs. 19-40.

determinadas prestaciones de servicios financieros y de seguros salvo cuando dichas operaciones se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto, o en otro Estado miembro de la Unión Europea, y estén sujetas y no exentas.

Con la finalidad de establecer un sistema armonizado de facturación en el ámbito de la Unión Europea y de promover y facilitar el funcionamiento de los pequeños y medianos empresarios así como de los profesionales, se establece un sistema de facturación basado en dos tipos de facturas: la factura completa u ordinaria y la factura simplificada, que viene a sustituir a los denominados tiques. Asimismo, según el preámbulo del ROF, la nueva regulación comunitaria en materia de facturación supone un decidido impulso a la facturación electrónica, bajo el principio de un mismo trato para la factura en papel y la factura electrónica, como instrumento para reducir costes y hacer más competitivas a las empresas.

A este respecto, hay que señalar que aún existe una notable diferencia entre ambas modalidades de facturación, dado que, para poder expedir facturas electrónicamente, se sigue estableciendo la necesaria aceptación por parte del destinatario. Ahora bien, la aceptación por parte del destinatario de la emisión de la factura electrónica apenas aporta valor a efectos del control administrativo, por lo que, a nuestro juicio, debería ser eliminada, teniendo en cuenta el actual nivel de incorporación de las tecnologías de la información y la comunicación entre empresas, profesionales y particulares.

En el ROF se facilita, en este sentido, una nueva definición de factura electrónica como aquella factura que, cumpliendo los requisitos establecidos en el propio Reglamento, haya sido expedida y recibida en formato electrónico. En todo caso, las facturas en papel o electrónicas deben reflejar la realidad de las operaciones que documentan y corresponderá a los sujetos pasivos garantizar esta certidumbre durante toda su vigencia, sin que esta exigencia pueda suponer la imposición de nuevas cargas administrativas a los empresarios o profesionales.

De esta forma, el sujeto pasivo podrá garantizar la autenticidad, integridad y legibilidad de las facturas que expida o conserve mediante los controles de gestión o de auditoría usuales de su actividad empresarial o profesional. Esta igualdad de trato entre la factura en papel y la electrónica amplía, por tanto, las posibilidades para que el sujeto pasivo pueda expedir facturas por vía electrónica sin necesidad de que la misma quede sujeta al empleo de una tecnología determinada.

No obstante, para garantizar la seguridad jurídica de los sujetos pasivos que ya venían utilizando el intercambio electrónico de datos y la firma electrónica avanzada, este Reglamento reconoce expresamente que dichas tecnologías, que dejan de ser obligatorias, garantizan la autenticidad del origen y la integridad del contenido de las facturas electrónicas.

Los sujetos pasivos, asimismo, podrán seguir comunicando a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT), con carácter previo a su utilización, los medios que consideren que garantizan las condiciones citadas, al objeto de que sean, en su caso, validados por la misma. Finalmente, para mejorar el funcionamiento del mercado interior, se impone un plazo armonizado para la

Facturación electrónica obligatoria entre empresarios y profesionales (Rafael Oliver Cuello)

expedición de las facturas correspondientes a determinadas entregas de bienes o prestaciones de servicios intracomunitarias.<sup>5</sup>

En relación con los medios de expedición de las facturas, concretamente, el art. 8.1 ROF dispone que las facturas podrán expedirse por cualquier medio, en papel o en formato electrónico, que permita garantizar al obligado a su expedición la autenticidad de su origen, la integridad de su contenido y su legibilidad, desde su fecha de expedición y durante todo el periodo de conservación. La autenticidad del origen de la factura, en papel o electrónica, garantizará la identidad del obligado a su expedición y del emisor de la factura. La integridad del contenido de la factura, en papel o electrónica, garantizará que el mismo no ha sido modificado, de acuerdo con el art. 8.2 ROF.

La autenticidad del origen y la integridad del contenido de la factura, en papel o electrónica, podrán garantizarse por cualquier medio de prueba admitido en derecho, según establece el art. 8.3 ROF. En particular, la autenticidad del origen y la integridad del contenido de la factura podrán garantizarse mediante los controles de gestión usuales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo. Los referidos controles de gestión deberán permitir crear una pista de auditoría fiable que establezca la necesaria conexión entre la factura y la entrega de bienes o prestación de servicios que la misma documenta.

En cuanto al concepto de factura electrónica, como ya se ha comentado, el art. 9.1 ROF dispone que "se entenderá por factura electrónica aquella factura que se ajuste a lo establecido en este Reglamento y que haya sido expedida y recibida en formato electrónico". La expedición de la factura electrónica, según establece el art. 9.2 ROF, estará condicionada a que su destinatario haya dado su consentimiento.

Conviene detenerse brevemente en relación con el requisito del consentimiento del destinatario para la expedición de la factura electrónica. Como ya hemos comentado, en nuestra opinión, se trata de una diferencia con la factura en papel que debería eliminarse, dado el grado actual de implantación de las tecnologías de la información y la comunicación entre la ciudadanía.

A este respecto, hay que señalar que la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) aclara que el consentimiento del destinatario podrá ser expreso o tácito.<sup>6</sup> En este sentido, entiende que la necesidad de que el destinatario disponga de los conocimientos y equipos necesarios para la recepción de la factura electrónica precisa que esta aceptación expresa o tácita constituya un consentimiento informado, pues necesariamente aquel que estuviera recibiendo las facturas en papel deberá haber tenido que ser previamente informado por ese mismo medio por parte del expedidor de, que a partir de la fecha en que quede constancia de su aceptación, se procederá a la remisión de facturas en formato electrónico. El

<sup>5</sup> Asimismo, con la finalidad de facilitar la gestión administrativa de los sujetos pasivos, se ha estimado conveniente aplicar ese mismo plazo armonizado a todas las operaciones efectuadas para otros empresarios o profesionales, tanto interiores como transfronterizas. Este plazo afecta, igualmente, a las facturas recapitulativas.

<sup>6</sup> Informa, referencia 132842, Factura electrónica: consentimiento, que cita el Informe de la DGT de 21 de diciembre de 2012.

consentimiento informado, según la DGT, deberá precisar la forma en que, una vez aceptado, se procederá a recibir la factura electrónica, así como la posibilidad de que el destinatario que haya dado su consentimiento expreso o tácito pueda revocarlo y la forma en que podrá realizarse esa revocación.

Así, según entiende la DGT, no será suficiente el que el expedidor conozca o solicite una dirección electrónica del destinatario de la factura, o la mera información al mismo de la posibilidad de acceder y recibir su factura a través de un portal o buzón electrónico desde el que, con conexión a internet, pueda descargar o consultar la factura. Será necesaria la constancia expresa (por ejemplo, mediante la remisión expresa de la aceptación o, en su caso, de la no aceptación, de la factura electrónica) o tácita de que el destinatario ha dado su consentimiento informado a la factura electrónica (por ejemplo, mediante la constatación de que el destinatario ha accedido a la página web o portal electrónico del expedidor en el que se ponen a su disposición la facturas electrónicas y no ha comunicado su rechazo a la recepción de las facturas electrónicas).

En un sentido similar se pronuncian las Notas aclaratorias de la Comisión Europea en relación con Normas de facturación relativas al IVA, en concreto las relativas al art. 232 de la Directiva 2006/112/CE.<sup>7</sup> Las Notas de la Comisión, a pesar de reconocer que la Directiva 2010/45/UE introduce el principio de mismo trato para la factura en papel y la factura electrónica (reconociendo, de esta manera, que la factura electrónica ha estado discriminada al requerírsele más trámites y garantías que a la factura en papel), justifican ese trato diferente basándolo "en los requisitos técnicos necesarios para recibir una factura electrónica o en la capacidad del destinatario de garantizar la autenticidad, la integridad y la legibilidad, para lo cual podría ser necesario disponer de las medidas adecuadas, circunstancia que no se da en el caso de las facturas en papel".

Siguiendo con el análisis de los requisitos de la factura electrónica, hay que señalar que, respecto a la autenticidad del origen y la integridad del contenido, podrán garantizarse por cualquiera de los medios señalados en el art. 8 ROF a los que ya se ha aludido. En particular, según el art. 10.1 ROF, la autenticidad del origen y la integridad del contenido de la factura electrónica quedarán garantizadas por alguna de las siguientes formas:

- a) Mediante una firma electrónica avanzada, basada bien en un certificado reconocido y creada mediante un dispositivo seguro de creación de firmas, o bien en un certificado reconocido.
- b) Mediante un intercambio electrónico de datos (EDI), cuando el acuerdo relativo a este intercambio prevea la utilización de procedimientos que garanticen la autenticidad del origen y la integridad de los datos.
- c) Mediante otros medios que los interesados hayan comunicado a la AEAT con carácter previo a su utilización y hayan sido validados por la misma.

<sup>7</sup> Véase DOMÍNGUEZ-MACAYA LAURNAGA, Jaime: La e-factura como elemento esencial de la Administración electrónica integral, en AA.VV. (Dir. J. Pintos): La implantación de la administración electrónica y de la e-factura, Wolters Kluwer, Madrid, 2020, págs. 289-290.

Facturación electrónica obligatoria entre empresarios y profesionales (Rafael Oliver Cuello)

En el caso de lotes que incluyan varias facturas electrónicas remitidas simultáneamente al mismo destinatario, según el art. 10.2 ROF, los detalles comunes a las distintas facturas podrán mencionarse una sola vez, siempre que se tenga acceso para cada factura a la totalidad de la información.

También hay que destacar lo previsto en el art. 20 ROF, en relación con las formas de conservación de las facturas. Dispone este precepto que los diferentes documentos, en papel o formato electrónico, se deberán conservar por cualquier medio que permita garantizar al obligado a su conservación la autenticidad de su origen, la integridad de su contenido y su legibilidad en los términos establecidos en el citado art. 8 ROF, así como el acceso a ellos por parte de la Administración tributaria sin demora, salvo causa debidamente justificada. En particular, esta obligación podrá cumplirse mediante la utilización de medios electrónicos. A estos efectos, se entenderá por conservación por medios electrónicos la conservación efectuada por medio de equipos electrónicos de tratamiento, incluida la compresión numérica y almacenamiento de datos, utilizando medios ópticos u otros medios electromagnéticos.

En este sentido, de acuerdo con lo dispuesto por el art. 21 ROF, la conservación por medios electrónicos se deberá efectuar de manera que se asegure su legibilidad en el formato original en el que se hayan recibido o remitido, así como, en su caso, la de los datos asociados y mecanismos de verificación de firma u otros elementos autorizados que garanticen la autenticidad de su origen y la integridad de su contenido.<sup>8</sup>

Los documentos conservados por medios electrónicos, según este precepto reglamentario, deberán ser gestionados y conservados por medios que garanticen un acceso en línea a los datos, así como su carga remota y utilización por parte de la Administración tributaria ante cualquier solicitud de esta y sin demora injustificada. A estos efectos, se entenderá por acceso completo aquel que permita su visualización, búsqueda selectiva, copia o descarga en línea e impresión.

Finalmente, de acuerdo con el art. 23 ROF, cuando la obligación de conservación se cumpla mediante la utilización de medios electrónicos se deberá garantizar a cualquier órgano de la Administración tributaria que esté realizando una actuación de comprobación de la situación tributaria del empresario o profesional o del sujeto pasivo el acceso en línea a los documentos conservados, así como su carga remota y utilización. El cumplimiento de esta obligación será independiente del lugar en el que se conserven los documentos.

# 3. LA FACTURA ELECTRÓNICA OBLIGATORIA EN EL SECTOR PÚBLICO

El objeto 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, de acuerdo

<sup>8</sup> La Administración tributaria podrá exigir en cualquier momento al remisor o receptor de los documentos su transformación en lenguaje legible.

con su art. 1, es impulsar el uso de la factura electrónica, crear el registro contable de facturas, regular el procedimiento para su tramitación en las Administraciones públicas y las actuaciones de seguimiento por los órganos competentes.<sup>9</sup>

Según el art. 4 LFESP, estarán obligadas al uso de la factura electrónica las entidades siguientes: sociedades anónimas, sociedades de responsabilidad limitada, personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica que carezcan de nacionalidad española, establecimientos permanentes y sucursales de entidades no residentes en territorio español, uniones temporales de empresas, agrupaciones de interés económico, agrupaciones de interés económico europeas, fondos de pensiones, fondos de capital riesgo, fondos de inversiones, fondos de utilización de activos, fondos de regularización del mercado hipotecario, fondos de titulización hipotecaria y fondos de garantía de inversiones.

No obstante, es importante tener en cuenta que las Administraciones públicas podrán excluir reglamentariamente de esta obligación de facturación electrónica a las facturas cuyo importe sea de hasta 5.000 euros y a las emitidas por los proveedores a los servicios en el exterior de las Administraciones públicas. Asimismo, hay que destacar que todos los proveedores tienen derecho a ser informados sobre el uso de la factura electrónica a través del órgano, organismo público o entidad que determine cada Administración pública.

Las facturas electrónicas que se remitan a las Administraciones públicas, según el art. 5 LFESP, deberán tener un formato estructurado y estar firmadas con firma electrónica avanzada basada en un certificado reconocido, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 10.1.a ROF.

También se admitirá el sello electrónico avanzado basado en un certificado reconocido, que, según se define en la propia Ley, es el conjunto de datos en forma electrónica, consignados o asociados con facturas electrónicas, que pueden ser utilizados por personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica para garantizar el origen y la integridad de su contenido.

Se establece, por otra parte, en el art. 6 LFESP que el Estado, las comunidades autónomas y las entidades locales dispondrán de un punto general de entrada de facturas electrónicas a través del cual se recibirán todas las facturas electrónicas que correspondan a entidades, entes y organismos vinculados o dependientes. Las entidades locales podrán adherirse a la utilización del punto general de entrada de facturas electrónicas que proporcione su diputación, comunidad autónoma o el Estado. Asimismo, las comunidades autónomas podrán adherirse a la utilización del punto general de entrada de facturas electrónicas que proporcione el Estado.

Todas las facturas electrónicas presentadas a través del punto general de entrada de facturas electrónicas producirán una entrada automática en un registro electrónico de la Administración pública gestora de dicho punto general de entra-

<sup>9</sup> Véase DELGADO GARCÍA, Ana María: La regulación de la factura electrónica en el sector público, Revista de Internet, Derecho y Política, nº 18, 2014, págs. 97-107.

Facturación electrónica obligatoria entre empresarios y profesionales (Rafael Oliver Cuello)

da de facturas electrónicas, proporcionando un acuse de recibo electrónico con acreditación de la fecha y hora de presentación.<sup>10</sup>

Cuando una Administración pública no disponga de punto general de entrada de facturas electrónicas ni se haya adherido al de otra Administración, el proveedor tendrá derecho a presentar su factura en el punto general de entrada de facturas electrónicas de la Administración General del Estado, quien depositará automáticamente la factura en un repositorio donde la Administración competente será responsable de su acceso, y de la gestión y tramitación de la factura.

Por otra parte, se dispone en la Ley que las diputaciones provinciales, cabildos y consejos insulares ofrecerán a los municipios con población inferior a 20.000 habitantes la colaboración y los medios técnicos necesarios para posibilitar la aplicación de lo dispuesto en esta norma, de acuerdo con lo establecido en el art. 36.1 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local.

También hay que tener en cuenta que, según establece el art. 7 LFESP, la responsabilidad del archivo y custodia de las facturas electrónicas corresponde al órgano administrativo destinatario de esta, sin perjuicio de que pueda optar por la utilización del correspondiente punto general de entrada de facturas electrónicas como medio de archivo y custodia de dichas facturas si se adhiere al mismo.

Asimismo, se debe subrayar que cuando el punto general de entrada de facturas electrónicas sea utilizado para archivo y custodia de las facturas electrónicas, su información no podrá ser empleada para la explotación o cesión de la información, salvo para el propio órgano administrativo al que corresponda la factura. Ello se entenderá sin perjuicio de las obligaciones que se puedan derivar de la normativa tributaria.

### 4. LOS SISTEMAS INFORMÁTICOS DE FACTURACIÓN

El examen por las Administraciones tributarias en la práctica comprobadora de los sistemas informáticos de gestión empresarial que se utilizan en los procesos contables y de facturación ha permitido constatar que, en ocasiones, facilitan, mediante utilidades digitales diseñadas específicamente para la evasión o defraudación tributaria, la ocultación de la verdadera realidad económica y tributaria de sus usuarios, omitiendo y alterando los datos reales, o interpolando o adicionando datos ficticios.

De forma que estas circunstancias han determinado que gran parte de las Administraciones tributarias de todo el mundo, en línea con las recomendaciones efectuadas desde instituciones internacionales como la OCDE,<sup>11</sup> hayan implantado

<sup>10</sup> A este respecto, el punto general de entrada de facturas electrónicas proporcionará un servicio automático de puesta a disposición o de remisión electrónica de las mismas a las oficinas contables competentes para su registro.

<sup>11</sup> Informe de la OCDE Supresión de ventas: Una amenaza para los ingresos fiscales, publicado el 18 de febrero de 2013, e Informe de la OCDE *Technology Tools to Tackle Tax Evasion and Tax Fraud*, publicado el 31 de marzo de 2017.

normativas estrictas y medidas de control y seguridad específicas para dificultar el fraude y facilitar la comprobación de unos datos que, por su naturaleza, son volátiles, duplicables, fácilmente manipulables de formas muy difíciles de detectar.

Este es el origen de una de las reformas llevadas a cabo en la LGT en 2021. En efecto, la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego, añade la letra j) al art. 29.2 LGT, dedicado a las obligaciones tributarias formales. 12

Así, el art. 29.2.j LGT ha incorporado una nueva obligación tributaria formal: la obligación, por parte de los productores, comercializadores y usuarios, de que los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos contables, de facturación o de gestión de quienes desarrollen actividades económicas garanticen la integridad, conservación, accesibilidad, legibilidad, trazabilidad e inalterabilidad de los registros, sin interpolaciones, omisiones o alteraciones de las que no quede la debida anotación en los sistemas mismos.

Además, en la misma reforma legal se introduce una nueva infracción tributaria que asegure el cumplimiento de la referida obligación tributaria formal. De manera que el nuevo art. 201 bis LGT, en la redacción dada por la citada Ley 11/2021, establece una infracción tributaria por fabricación, producción, comercialización y tenencia de sistemas informáticos que soporten los procesos contables, de facturación o de gestión por parte de las personas o entidades que desarrollen actividades económicas que no cumplan las especificaciones exigidas por la normativa aplicable. La infracción trata de evitar sistemas informáticos que permitan la falsificación de la realidad económica contable, de facturación y gestión o no garanticen la integridad, conservación, trazabilidad e inalterabilidad de los registros, así como su accesibilidad y legibilidad por parte de los órganos competentes de la Administración tributaria.<sup>13</sup>

Se puede, pues, afirmar que el objetivo último de estas dos modificaciones legales es impedir de forma extensiva y general la producción, comercialización, uso o simple tenencia de programas y sistemas informáticos que permitan la manipulación u ocultación de datos contables, de facturación y de gestión.

Hay que tener en cuenta, a este respecto, que el art. 29.2.j LGT dispone también que se puedan establecer por medio de un reglamento las especificaciones técnicas que deban reunir los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos contables, de facturación o de gestión de quienes desarro-

<sup>12</sup> Véase GARCÍA NOVOA, César: Algunas novedades de la Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal. *Software* de doble uso, lista de morosos y prohibición de amnistías fiscales, Revista Quincena Fiscal, nº 17, 2021, págs. 1-13.

<sup>13</sup> Véase PÉREZ TENA, Juan Ramón: La lucha contra el *software* de doble uso en la Ley General Tributaria: un ensayo de infracciones tributarias permanentes, Revista de Contabilidad y Tributación, nº 463, 2021, págs. 5-46.

Facturación electrónica obligatoria entre empresarios y profesionales (Rafael Oliver Cuello)

llen actividades económicas, así como también los requisitos para estar debidamente certificados y sus formatos estandarizados para su legibilidad.

A esta finalidad responde el Proyecto de Real Decreto, de 21 de febrero de 2022, por el que se aprueba el Reglamento que establece los requisitos que deben adoptar los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos de facturación de empresarios y profesionales, y la estandarización de formatos de los registros de facturación (en adelante, PRSF).

El texto reglamentario propuesto enlaza con la vigente disposición adicional 15ª del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, que se refiere a la estandarización de formatos de intercambio de información con trascendencia contable y fiscal, y a la posibilidad de establecer requisitos sobre la autenticidad, integridad, inscripción, exactitud, irreversibilidad, trazabilidad y detalle en el cumplimiento de sus obligaciones de registro y/o contables por medio de equipos electrónicos de procesamiento de datos.

Según señala el preámbulo del PRSF, este texto reglamentario propuesto "pretende desarrollar las características de un sistema informático que resulte operativo y al mismo tiempo minimice los costes fiscales indirectos que puedan resultar de esta medida para los productores, comercializadores y usuarios de los sistemas informáticos, protegiendo la libre competencia y sin discriminar las soluciones tecnológicas empleadas, siempre que dichas soluciones cumplan con los requisitos exigidos".

En este sentido, se establecen en el texto reglamentario propuesto los requisitos que deben cumplir los sistemas informáticos de facturación utilizados por empresarios y profesionales en el ejercicio de su actividad, con el propósito de garantizar la integridad, conservación, accesibilidad, legibilidad, trazabilidad e inalterabilidad de los registros de facturación. De esta forma se persigue alinear tales sistemas informáticos con la normativa tributaria para asegurar que toda transacción comercial genere una factura y una anotación en el sistema informático del contribuyente y para impedir la ulterior alteración de tales anotaciones, permitiendo, en su caso, la simultánea o posterior remisión de la información de estos a la Administración tributaria.

Además, el PRSF prevé la posibilidad de que, voluntariamente, los obligados tributarios remitan inmediatamente a la Administración tributaria, de forma automática y segura por medios electrónicos, todos los registros de facturación generados en sus sistemas informáticos, en cuyo caso se entenderá que esos sistemas informáticos ya cumplen por diseño los requisitos técnicos anteriormente mencionados.

En esta misma línea, se prevé en el PRSF que todo sistema informático que se utilice para dar cumplimiento a las obligaciones contenidas en esta norma debe contar obligatoriamente con una declaración responsable de la que quede constancia formal, expedida por la persona o entidad productora, fabricante o desarrolladora de este, que asegure el compromiso por parte de esta de suministrar productos digitales que cumplan con los requisitos establecidos en la LGT y en

este texto reglamentario. Así certificarán que sus sistemas informáticos se ajustan a las normas y responden a dichos requisitos ante quienes los adquieran o utilicen para dar soporte a sus procesos de facturación.

Uno de los aspectos más relevantes, a nuestro juicio, de esta propuesta de norma reglamentaria es la certificación de los sistemas informáticos de facturación. A este respecto, el art. 13 PRSF indica que "corresponderá a la persona o entidad productora del sistema informático certificar, mediante una declaración responsable, que el sistema informático cumple con lo dispuesto en el art. 29.2.j LGT, así como con lo dispuesto en este Reglamento y en las especificaciones que, en su desarrollo, se aprueben mediante orden ministerial".

La declaración responsable deberá constar por escrito y de modo visible en el propio sistema informático en cada una de sus versiones, así como para el cliente y el comercializador en el momento de la adquisición del producto, y ser conservada durante el período de prescripción de las obligaciones tributarias que se devenguen durante su funcionamiento.<sup>14</sup>

Es importante recordar que la certificación es un instrumento esencial en la implantación de la relación cooperativa, basada en la correcta llevanza por empresarios y profesionales de sistemas de *compliance* tributario y que tiene su contrapunto en la certificación de la aplicación efectiva de los protocolos de buenas prácticas tributarias. De forma que la certificación efectiva de los sistemas de gestión tributaria asegura la transparencia en la que se ha de apoyar la relación cooperativa.

# 5. REGULACIÓN LEGAL DE LA FACTURA ELECTRÓNICA OBLIGATORIA

Un paso más en el proceso de digitalización de la gestión empresarial y de la potenciación del uso de las tecnologías de la información y la comunicación en los procesos de contabilidad y de facturación, es la facturación electrónica obligatoria entre empresarios y profesionales, que se incluye como una de las medidas normativas de la Ley 18/2022, de 28 de septiembre, de Creación y Crecimiento de Empresas (en adelante, LCCE).

Esta Ley tiene por objetivo, según su preámbulo, "por un lado, facilitar la creación de nuevas empresas y, por otro, reducir las trabas a las que se enfrentan en su crecimiento, ya sean de origen regulatorio o financiero, para lograr con ello un incremento de la competencia en beneficio de los consumidores, de la productividad del tejido productivo, de la resiliencia de las empresas y de la capacidad para crear empleos de calidad". 15

<sup>14</sup> Esta declaración responsable podrá ser solicitada por el cliente o por la Administración tributaria a la persona o entidad productora o comercializadora del sistema informático.

<sup>15</sup> En la LCCE se modifica la regulación existente para poder crear una sociedad de responsabilidad limitada con un capital social de un euro e introduce reformas para facilitar e impulsar la constitución de estas de forma rápida, ágil y telemática, a través del Centro de Información y Red de

Facturación electrónica obligatoria entre empresarios y profesionales (Rafael Oliver Cuello)

A este respecto, indica el preámbulo de la LCCE que la promoción del uso de la factura electrónica en operaciones entre empresarios y profesionales es una medida para digitalizar las relaciones empresariales, reducir costes de transacción y facilitar la transparencia en el tráfico mercantil. Se trata además de una medida clave para poder atajar de manera eficaz la morosidad en las operaciones comerciales.

Según el preámbulo de la LCCE, "la factura electrónica es un instrumento útil para reducir los costes de transacción del tráfico mercantil y puede servir, además, para facilitar el acceso a la información sobre los plazos de pago entre empresas". Por ello esta Ley impulsa la adopción generalizada de la factura electrónica mediante la modificación de la LMISI, ampliando la obligación de expedir y remitir facturas electrónicas a todos los empresarios y profesionales en sus relaciones comerciales. Y remite a desarrollar reglamentariamente los requisitos de interoperabilidad mínima entre los prestadores de soluciones tecnológicas de facturas electrónicas, los requisitos técnicos y de información que deberá incluir la factura electrónica y los sistemas que la procesan para poder controlar la fecha de pago y determinar los periodos medios de pago de las empresas.<sup>16</sup>

En consecuencia, "dado que son las empresas pequeñas las que sufren en mayor medida las malas prácticas en relación con los plazos de pago, urge en mayor medida que la implementación de las iniciativas que incentivan los pagos sin demora se introduzcan en primer lugar en el plano de las grandes empresas, con el fin de reducir sus comportamientos en lo que respecta a la gestión de pago a proveedores. Al mismo tiempo, es razonable conceder a las empresas de menor tamaño un mayor periodo de tiempo para adaptarse a esta obligación". El despliegue del mencionado *Digital Toolkit*, según se argumenta en el preámbulo de la LCCE, permitirá a las empresas de menor tamaño tener un período de transición para adaptarse y contar con el apoyo necesario, habida cuenta de que el proceso de digitalización de la factura puede conllevar un mayor esfuerzo para las empresas de menor tamaño.

Como se ha señalado, el art. 12 LCCE modifica el art. 2 bis LMISI, de forma que se establece, en su apartado 1, que todos los empresarios y profesionales deberán expedir, remitir y recibir facturas electrónicas en sus relaciones comerciales con otros empresarios y profesionales.

Creación de Empresas. En relación con las medidas fiscales para la creación de empresas, véase DEL-GADO GARCÍA, Ana María: Algunas consideraciones fiscales sobre la creación de empresas, Revista Nueva Fiscalidad, nº 3, 2020, págs. 81-109; y El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el emprendimiento. Aranzadi. Pamplona. 2020.

<sup>16</sup> Para apoyar esta medida, señala el preámbulo que "en la Agenda Digital 2025 y en el Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, se han propuesto programas de subvenciones que permitirán la adquisición e implantación masiva de soluciones de digitalización, en particular el Programa Digital Toolkit dotado con más de 3.000 millones de euros en subvenciones. A través de un diagnóstico previo del nivel de madurez digital, las empresas podrán identificar sus necesidades de digitalización, entre ellas la de adopción de la factura electrónica, obteniendo una subvención para emplear en la contratación en el mercado de productos o servicios de facturación electrónica y asegurar su implantación efectiva".

A estos efectos, se aclara, en el apartado 2 de dicho precepto legal, que las soluciones tecnológicas y plataformas ofrecidas por empresas proveedoras de servicios de facturación electrónica a los empresarios y profesionales deberán garantizar su interconexión e interoperabilidad gratuitas. Se dispone en el apartado 3 del art. 2 bis LMISI que, durante un plazo de cuatro años desde la emisión de las facturas electrónicas, los destinatarios podrán solicitar copia de estas sin incurrir en costes adicionales. En este sentido, el receptor de la factura no podrá obligar a su emisor a la utilización de una solución, plataforma o proveedor de servicios de facturación electrónica predeterminado (apartado 3 bis).

Respecto a las facturas con los particulares, el apartado 4 del art. 2 bis LMISI aclara que las empresas que presten servicios al público en general de especial trascendencia económica, <sup>17</sup> deberán expedir y remitir facturas electrónicas en sus relaciones con particulares que acepten recibirlas o que las hayan solicitado expresamente. Este deber es independiente del tamaño de su plantilla o de su volumen anual de operaciones. No obstante, las agencias de viaje, 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. <sup>18</sup>

Obviamente, las facturas electrónicas deberán cumplir, en todo caso, lo dispuesto en la normativa específica sobre facturación, tal como se dispone en el apartado 6 del art. 2 bis LMISI. Y, en particular, se destaca que los sistemas y programas informáticos o electrónicos que gestionen los procesos de facturación y conserven las facturas electrónicas deberán respetar los requisitos a los que se refiere el art. 29.2.j LGT y su desarrollo reglamentario.

Las empresas que presten servicios al público en general de especial trascendencia económica deberán facilitar el acceso a los programas necesarios para que los usuarios puedan leer, copiar, descargar e imprimir la factura electrónica de forma gratuita sin tener que acudir a otras fuentes para proveerse de las aplicaciones necesarias para ello, tal como establece el apartado 7 del art. 2.bis LMISI. A estos efectos, deberán habilitar procedimientos sencillos y gratuitos para que los usuarios puedan revocar el consentimiento dado a la recepción de facturas electrónicas en cualquier momento.

<sup>17</sup> Según dispone el art. 2.2 LMISI, las empresas que presten servicios al público en general de especial trascendencia económica son aquellas que agrupen a más de cien trabajadores o su volumen anual de operaciones, calculado conforme a lo establecido en la normativa del IVA, exceda de 6.010.121,04 euros y que, en ambos casos, operen en los siguientes sectores económicos: a) servicios de comunicaciones electrónicas a consumidores; b) servicios financieros destinados a consumidores; c) servicios de suministro de agua a consumidores; d) servicios de suministro de gas al por menor; e) servicios de suministro eléctrico a consumidores finales; f) servicios de agencia de viajes; g) servicios de transporte de viajeros por carretera, ferrocarril, por vía marítima, o por vía aérea; y h) actividades de comercio al por menor.

<sup>18</sup> Ahora bien, de acuerdo con el apartado 5 del art. 2.bis LMISI, el Gobierno podrá ampliar el ámbito de aplicación de lo dispuesto en el apartado 4 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.

Facturación electrónica obligatoria entre empresarios y profesionales (Rafael Oliver Cuello)

Asimismo, según establece el apartado 8 del art. 2.bis LMISI, el período durante el que el cliente puede consultar sus facturas por medios electrónicos establecido en el art. 2.1.b LMISI no se altera porque aquel haya resuelto su contrato con la empresa o revocado su consentimiento para recibir facturas electrónicas. Tampoco caduca por esta causa su derecho a acceder a las facturas emitidas con anterioridad. 19

Por su parte, en el apartado 9 del art. 2.bis LMISI se establece un régimen sancionador en caso de incumplimiento, según el cual 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. La sanción se determinará y graduará conforme a los criterios establecidos en el art. 19.2 de la Ley 6/2020, de 11 de noviembre, reguladora de determinados aspectos de los servicios electrónicos de confianza. Idéntica sanción puede imponerse a las empresas que presten servicios al público en general de especial trascendencia económica que no cumplan las demás obligaciones previstas en el art. 2.1 LMISI. Es competente para imponer esta sanción la persona titular de la Secretaría de Estado de Digitalización e Inteligencia Artificial.

Ante la dificultad técnica que puede suponer la implantación de la factura electrónica obligatoria, especialmente para los profesionales y empresas de tamaño reducido con dificultades para el acceso a las tecnologías de la información, es recomendable el empleo de los servicios de información y asistencia que la Administración tributaria pone a disposición de los contribuyentes. Es más, sería aconsejable, en nuestra opinión, un reforzamiento de estos servicios de información y asistencia a este colectivo, para facilitar la implementación de la facturación electrónica obligatoria y evitar posibles infracciones tributarias en este ámbito.<sup>20</sup>

En cuanto a la entrada en vigor de este régimen de facturación electrónica obligatoria, hay que tener en cuenta los períodos transitorios que se establecen en la norma legal, atendiendo al tamaño de los sujetos afectados, puesto que la incidencia de estas nuevas obligaciones formales no es idéntica en los profesionales y empresas de menor tamaño que en las grandes empresas, con una mayor capacidad de acceso a las tecnologías de la información y la comunicación.

<sup>19</sup> A este respecto, el art. 2.1 LMISI dispone: "1. Sin perjuicio de la utilización de otros medios de comunicación a distancia con los clientes, las empresas que presten servicios al público en general de especial trascendencia económica deberán facilitar a sus usuarios un medio seguro de interlocución telemática que les permita la realización de, al menos, los siguientes trámites: a) Contratación electrónica de servicios, suministros y bienes, la modificación y finalización o rescisión de los correspondientes contratos, así como cualquier acto o negocio jurídico entre las partes, sin perjuicio de lo establecido en la normativa sectorial. b) Consulta de sus datos de cliente, que incluirán información sobre su historial de facturación de, al menos, los últimos tres años y el contrato suscrito, incluidas las condiciones generales i las hubiere. c) Presentación de quejas, incidencias, sugerencias y, en su caso, reclamaciones, garantizando la constancia de su presentación para el consumidor y asegurando una atención personal directa. d) Ejercicio de sus derechos de acceso, rectificación, cancelación y oposición en los términos previstos en la normativa reguladora de protección de datos de carácter personal."

<sup>20</sup> Véase al respecto DELGADO GARCÍA, Ana María: Información y asistencia tributaria para las empresas a través de Internet, en AA.VV. (Dir. R. Oliver): Las tecnologías de la información en la actividad empresarial: aspectos legales y fiscales, Aranzadi, Pamplona, 2022, págs. 73-99.

Así, las previsiones legales contenidas en el art. 12 LCCE producirán efectos, para los empresarios y profesionales cuya facturación anual sea superior a ocho millones de euros, al año de aprobarse el desarrollo reglamentario. Para el resto de los empresarios y profesionales, este artículo producirá efectos a los dos años de aprobarse el desarrollo reglamentario.

Es importante destacar, asimismo, que la entrada en vigor de la facturación electrónica obligatoria entre empresarios y profesionales está supeditada a la obtención de la excepción comunitaria a los arts. 218 y 232 de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA, que, como ya se ha comentado, establece como requisito el consentimiento del destinatario de la factura electrónica.

En definitiva, la obligatoriedad de la facturación electrónica es un tema que entronca con el de la relación electrónica obligatoria del contribuyente con la Administración tributaria.<sup>21</sup> Aunque la factura es, como se ha comentado, un documento que se produce en el ámbito privado, siendo una de las obligaciones legales derivadas del contrato, no hay que olvidar que constituye, asimismo, una de las herramientas de información con que cuenta la Administración tributaria para ejercer un control efectivo sobre el cumplimiento de los deberes tributarios y, además, se configura también como requisito para aplicar determinados gastos y deducciones de impuestos directos y para el ejercicio de los derechos de repercusión y deducción de impuestos indirectos.

Este papel relevante de la facturación en el ámbito tributario provoca que las Administraciones tributarias no sean en absoluto ajenas a los sistemas informáticos de gestión de las empresas. Y ello conduce, sin duda, a una atracción de esta materia al ámbito de la relación electrónica de los contribuyentes con la Administración tributaria.<sup>22</sup>

En este sentido, el art. 14.2 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del procedimiento administrativo común de las Administraciones públicas (en adelante, LPACAP) regula la obligación de relacionarse electrónicamente con las Administraciones públicas. A este respecto, se dispone que estarán obligados a relacionarse a través de medios electrónicos las personas jurídicas, las entidades sin personalidad jurídica, quienes ejerzan una actividad profesional para la que se requiera colegiación obligatoria, quienes representen a un interesado que esté obligado a relacionarse electrónicamente con la Administración y los empleados de las Ad-

<sup>21</sup> Los principales supuestos de relación electrónica obligatoria del contribuyente con la Administración tributaria son la presentación electrónica obligatoria de las declaraciones tributarias, la obligación de presentar los documentos a través del registro electrónico, las notificaciones electrónicas obligatorias en el ámbito tributario, el suministro inmediato de información, el suministro inmediato de libros contables de impuestos especiales y la facturación electrónica obligatoria en el sector público.

<sup>22</sup> En relación con la problemática que suscita la relación electrónica obligatoria del contribuyente con la Administración, véase CALVO VÉRGEZ, Juan: A vueltas con la obligación de relacionarse electrónicamente con la Administración tributaria: Administración tributaria electrónica versus derechos del obligado tributario, Revista Quincena Fiscal, nº 14, 2023, págs. 1-20.

Facturación electrónica obligatoria entre empresarios y profesionales (Rafael Oliver Cuello)

ministraciones públicas para los trámites y actuaciones que realicen con ellas por razón de su condición de empleado público.

Además, según dispone el art. 14.3 LPACAP, reglamentariamente, las Administraciones públicas podrán establecer la obligación de relacionarse con ellas a través de medios electrónicos para determinados procedimientos y para ciertos colectivos de personas físicas que, por razón de su capacidad económica, técnica, dedicación profesional u otros motivos quede acreditado que tienen acceso y disponibilidad de los medios electrónicos necesarios.

Vemos, pues, cómo respecto a las condiciones materiales que deben darse para que la Administración pública establezca la imposición de la vía electrónica en su relación con los ciudadanos, habrá de cumplirse con los requisitos y límites fijados en el art. 14.3 LPACAP, es decir, colectivos de personas físicas que, por razón de su capacidad económica, técnica, dedicación profesional u otros motivos quede acreditado que tienen acceso y disponibilidad de los medios electrónicos necesarios.

Una argumentación parecida puede realizarse en relación con la facturación electrónica obligatoria entre empresarios y profesionales. En definitiva, ante la imposición de la relación electrónica, tanto con la Administración pública como en el ámbito empresarial y profesional, hay que apostar, a nuestro juicio, por una normativa clara y unas garantías específicas que acrediten o aseguren que los obligados a la concreta relación electrónica tienen acceso efectivo a los medios electrónicos.<sup>23</sup> De lo contrario, podría provocar la existencia de discriminaciones o indefensiones en la concreta relación administrativa, así como distorsiones indeseadas en las actividades económicas llevadas a cabo por empresarios y profesionales.

En este sentido, resulta destacable la Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de julio de 2023, en la que el Tribunal declara ilegal y anula aquellos preceptos de la Orden HAC/277/2019 en los que se establece la imposición de relacionarse electrónicamente con la Administración Tributaria a todos los obligados tributarios del IRPF del ejercicio 2018.

El Tribunal sostiene que el art. 96.2 LGT, en la misma línea que el art. 14.1 LPACAP, proclama el derecho de los ciudadanos a relacionarse electrónicamente con la Administración. Solo se establece la obligación, como hemos señalado, para las personas indicadas en el art. 14.2 LPACAP. Además, el art. 14.3 LPACAP, permite que reglamentariamente se pueda establecer la relación electrónica obligatoria para ciertos colectivos de personas físicas que, por razón de su capacidad económica, técnica, dedicación profesional u otros motivos quede acreditado que tienen acceso y disponibilidad de los medios electrónicos necesarios.

En esta Sentencia, el Tribunal recuerda que la normativa tributaria habilita al Ministro de Hacienda para regular la forma, lugar y plazos de la presentación del

<sup>23</sup> Como señala la doctrina, uno de los aspectos que hay que tener en consideración a la hora de establecer soluciones es huir de las uniformidades, teniendo presente la variedad de circunstancias y necesidades de la ciudadanía, de forma que, dentro del grupo de empresarios y profesionales, hay que tener en cuenta que existen muchas diferencias en cuanto al acceso a las tecnologías de la información. Véase DÍAZ CALVARRO, Julia María: La brecha digital y su repercusión en los derechos y garantías de los contribuyentes: análisis crítico, Revista Quincena Fiscal, nº 10, 2021, pág. 7.

modelo del impuesto, así como la determinación de los supuestos y condiciones en los que debe realizarse la presentación telemática. No obstante, el Tribunal concluye que dicha habilitación no puede implicar que, necesariamente, todos los obligados tributarios, sin distinción, deban presentar la declaración del impuesto de forma telemática.<sup>24</sup>

# 6. DESARROLLO REGLAMENTARIO DE LA FACTURACIÓN ELECTRÓNICA OBLIGATORIA

La disposición final séptima de la LCCE habilita al Gobierno para desarrollar reglamentariamente lo previsto en dicha ley, en el ámbito de sus competencias. A esta finalidad responde el Proyecto de Real Decreto por el que se desarrolla la Ley 18/2022, de 28 de septiembre, de Creación y Crecimiento de Empresas, en lo referido a la factura electrónica entre empresas y profesionales (en adelante, PRFE).

En efecto, como se ha señalado, el art. 12 LCCE extiende la obligación de expedir y remitir factura electrónica a todas las relaciones comerciales entre empresas y profesionales. Pues bien, el texto reglamentario propuesto tiene dos objetivos fundamentales, según su preámbulo: reducir la morosidad comercial y fomentar la digitalización de la gestión empresarial.<sup>25</sup>

El ámbito de aplicación subjetivo se establece en el art. 3 PRFE, que dispone que los empresarios y profesionales que estén obligados a expedir y entregar factura deberán hacerlo en formato electrónico cuando el destinatario de la operación sea un empresario o profesional. Ahora bien, esta obligación no será aplicable cuando una de las dos partes de la operación no tenga en el territorio español la sede de su actividad económica, o no tenga en el mismo un establecimiento permanente al que se dirija la facturación o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual. Asimismo, se deberá expedir factura en formato electrónico cuando las partes de la operación hayan optado por el cumplimiento material de la obligación de expedir factura a través de los destinatarios de la operación o por terceros.

En este sentido, hay que tener en cuenta las excepciones a la obligación de factura electrónica, contenidas en el art. 4 PRFE: las que se documenten a través de

<sup>24</sup> Hay que tener en cuenta que las órdenes ministeriales por las que se aprueban los modelos de declaración del IRPF correspondientes a los ejercicios de 2019, 2020, 2021 y 2022 han mantenido la obligación general de presentar las autoliquidaciones del impuesto de forma telemática. Dado que dichas órdenes ministeriales también han sido recurridas, es previsible que se produzcan en breve pronunciamientos judiciales similares que anulen la obligación de relacionarse electrónicamente a todos los obligados tributarios del IRPF.

<sup>25</sup> El preámbulo del PRFE indica que "con esta medida, además de reducir los costes de transacción, se obtendrá información fiable, sistemática y ágil de los plazos efectivos de pago, requisito imprescindible para reducir la morosidad comercial". Además, "la medida fomentará la digitalización de todas las empresas, en particular de las más pequeñas, con ganancias en ahorro de costes y agilidad en la gestión administrativa, al reducir el tiempo dedicado a la gestión de cada factura y facilitar la corrección de errores."

Facturación electrónica obligatoria entre empresarios y profesionales (Rafael Oliver Cuello)

facturas simplificadas, las que se expidan voluntariamente sin que exista obligación de hacerlo de acuerdo con el ROF y las excepciones que temporal o definitivamente puedan establecerse por orden de la persona titular del Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital en atención al buen funcionamiento económico del sector concernido.

En esta nueva regulación de la factura electrónica obligatoria, es relevante el papel que desempeña el denominado "sistema español de factura electrónica", diseñado en el art. 5 PRFE. Según este precepto, estará compuesto por el conjunto de "plataformas de intercambio de facturas electrónicas de carácter privado" y por la "solución pública de facturación electrónica", que cumplirá además la función de repositorio de facturas y que será gestionada por la AEAT. De forma que las empresas y los profesionales estarán obligados a emitir y transmitir las facturas electrónicas a través de alguna de las vías que forman parte del sistema español de factura electrónica.

Se debe subrayar que, independientemente de la vía por la que se haga llegar la factura electrónica al cliente, todos los emisores de factura electrónica que no utilicen para la facturación la solución pública de facturación electrónica, estarán obligados a remitir una copia fiel de cada factura en la sintaxis *Facturae* a la citada solución pública.

Se establece específicamente, en este precepto reglamentario, que las empresas y profesionales que reciban sus facturas electrónicas, total o parcialmente, a través de una plataforma de intercambio de facturas electrónicas privada, deberán hacer público su punto de entrada de facturas electrónicas en todas sus comunicaciones con otras empresas y profesionales y, en su caso, en su página web.

Uno de los puntos más importantes de este desarrollo reglamentario es el contenido en el art. 6 PRFE, dedicado a la interoperabilidad de formatos de factura electrónica. Se estipula que se entenderá por factura electrónica aquel mensaje informático de carácter estructurado, ajustado al modelo semántico de datos EN16931del Comité Europeo de Normalización y bajo una serie sintaxis que se enumeran en el precepto.<sup>26</sup>

Además, se precisa en este art. 6 PRFE que todas las facturas electrónicas emitidas por medio de plataformas de factura electrónica privadas deberán estar firmadas por el emisor con firma electrónica avanzada. Y que todas las facturas electrónicas deberán identificarse con un código único que necesariamente contendrá el número de identificación fiscal del emisor, el número y serie de la factura y la fecha de expedición de la factura.

<sup>26</sup> Concretamente, se citan las siguientes sintaxis: a) Mensaje XML del CEFACT/ONU de factura aplicable a toda la industria tal como se especifica en los esquemas XML 16B (SCRDM-CII). b) Mensajes UBL de factura y nota de crédito tal como se definen en la norma ISO/IEC 19845:2015, c) Mensaje EDIFACT de factura de acuerdo con la norma ISO 9735. d) Mensaje *Facturae*, en la versión para facturación entre empresarios y profesionales vigente en cada momento. Se aclara a continuación que, por orden de la persona titular del Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital, podrán añadirse otras sintaxis admitidas adicionales en atención a la amplitud de su uso en un determinado sector económico o a la innovación tecnológica en este campo.

En el art. 7 PRFE se hace referencia a otro tema trascendental en esta materia, como es la interconexión entre plataformas de intercambio de facturas electrónicas privadas. A este respecto, se indica que los operadores de las plataformas de facturación electrónica privadas tendrán la obligación de interconectarse con cualquier otra plataforma electrónica privada que forme parte del sistema español de factura electrónica cuando así lo solicite uno de sus clientes.

Sobre este particular, hay que tener en cuenta que los operadores de las plataformas de facturación electrónica privadas tendrán la obligación de aceptar todas las solicitudes de interconexión con cualquier otra plataforma electrónica privada que forme parte del sistema español de factura electrónica.<sup>27</sup>

Una vez recibida una solicitud de interconexión por parte de un operador de plataforma de facturación electrónica privada, es su responsabilidad que dicha interconexión esté operativa en un plazo máximo de un mes natural.<sup>28</sup> Si la interconexión entre plataformas no lograse resultar operativa en el plazo máximo establecido para ello y hasta que esto suceda, el operador de la plataforma electrónica solicitante deberá depositar las facturas dirigidas a la plataforma con la cual desea interconectarse en la solución pública de facturación.

El art. 8 PRFE se dedica a los estados de la factura electrónica. Se dispone en este precepto reglamentario que los destinatarios de facturas electrónicas deberán informar al obligado a expedir la factura de los siguientes estados de la factura: a) aceptación o rechazo comercial de la factura y su fecha; y b) pago efectivo completo de la factura y su fecha.<sup>29</sup> La información sobre los estados de la factura deberá remitirse en un plazo máximo de 4 días naturales. A estos efectos, los operadores de plataformas privadas de intercambio de facturas electrónicas deberán articular soluciones tecnológicas ágiles para intercambiar información sobre los estados de la factura.

<sup>27</sup> Las plataformas de intercambio de facturas electrónicas privadas que formen parte del sistema español de factura electrónica deberán tener capacidad probada de conectarse con la solución pública de facturación electrónica y, adicionalmente, cumplir los requisitos establecidos en el art. 10 PRFE: a) estar en posesión de la certificación ISO/IEC 27001 para su sistema de gestión de la seguridad de la información; b) utilizar protocolos seguros para la transmisión de la información que cumplan con las especificaciones AS2 o AS4; c) tener capacidad para operar con firma electrónica avanzada de las facturas electrónicas; d) tener capacidad de intercambiar facturas electrónicas en todas las sintaxis admitidas relacionadas en el art. 6 PRFE, así como de transformar un mensaje de factura entre las diferentes sintaxis; e) tener un plan de continuidad de negocio adecuado al volumen y criticidad del intercambio de facturas que operan; f) asegurar la disponibilidad del servicio (al 99%) y contar con recursos de soporte disponibles en todo momento (tiempos de respuesta para cada tipo de incidencia); g) asegurar las normas de gobernanza del dato y confidencialidad de los mismos, con independencia de los pactos con los empresarios y profesionales que sean sus clientes, disponiendo los sistemas de seguridad para evitar brechas de información, y h) tener capacidad y garantizar la interconexión e interoperabilidad gratuitas con otras plataformas.

<sup>28</sup> Se establece en el art. 7 PRFE que, a tal efecto, la plataforma de facturación electrónica privada deberá suministrar al operador de la plataforma solicitante todas las especificaciones técnicas necesarias, habilitar un banco de pruebas para el testeo de la operativa, así como dedicar los recursos humanos y materiales necesarios para cumplir, al menos, con dicho plazo máximo.

<sup>29</sup> Adicionalmente, se podrá informar de los siguientes estados: c) aceptación o rechazo comercial parcial de la factura y su fecha; d) pago parcial de la factura, importe pagado y su fecha; y e) cesión de la factura a un tercero para su cobro o pago, con identificación del cesionario y su fecha de cesión.

Facturación electrónica obligatoria entre empresarios y profesionales (Rafael Oliver Cuello)

Por otra parte, en el art. 9 PRFE se regula la denominada "solución pública de facturación electrónica". De acuerdo con este precepto, la facturación electrónica podrá realizarse mediante plataformas privadas de facturación electrónica, mediante la solución pública de facturación electrónica o mediante la combinación de ambas vías. Como ya se ha comentado, la solución pública de facturación electrónica será gestionada por la AEAT. Las empresas y profesionales que utilicen la solución pública de facturación electrónica deberán emplear la sintaxis *Facturae*.

La emisión y la recepción de facturas a través de la solución pública de facturación electrónica se realizará utilizando las formas de autenticación e identificación que determine la AEAT y serán coherentes con las formas de acceso y acreditación utilizadas por dicha Agencia para sus relaciones con los obligados tributarios. La AEAT dispondrá los medios para habilitar la descarga individual y masiva de facturas, de forma manual y automática, para los emisores, los receptores de las facturas y para los representantes y autorizados de ambos.<sup>30</sup> Cuando se utilice la solución pública para la facturación electrónica, la integridad, inalterabilidad y no repudio de las facturas emitidas se garantizará con los procedimientos que la Agencia Tributaria tenga establecidos para esa finalidad.

Asimismo, el art. 11 PRFE regula el destino de la información sobre facturas electrónicas y su pago. Al respecto, se establece que la AEAT extraerá información estadística de las facturas electrónicas remitidas al sistema público de facturación electrónica y de los reportes de información sobre el pago de facturas que permita monitorizar el cumplimiento de la normativa sobre morosidad comercial en los diferentes sectores de la economía y la hará llegar, al menos, al Observatorio Estatal de la Morosidad Privada y al Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital.

Finalmente, mediante la disposición final primera del PRFE, se efectúan las modificaciones pertinentes en el ROF para adaptarlo a su contenido. Así, se modifica el art. 8 ROF (para incluir a la factura electrónica obligatoria entre los medios de expedición de las facturas), se añade un nuevo art. 8.bis (dedicado a la regulación básica de la factura electrónica obligatoria, que ya se ha comentado), se modifica el art. 9 ROF (para añadir las especificidades de la factura electrónica obligatoria en la definición de factura electrónica), así como el art. 10 ROF (para añadir las especialidades de la factura electrónica obligatoria entre las formas de garantizar la autenticidad e integridad de la factura electrónica).

En cuanto a la entrada en vigor de las normas reglamentarias propuestas, en la disposición final tercera se señala que este Real Decreto entrará en vigor a los 12 meses de su publicación en el Boletín Oficial del Estado.

Ahora bien, durante los primeros 12 meses desde la entrada en vigor de este reglamento, las empresas que, de acuerdo con la disposición final octava de la

<sup>30</sup> A este respecto, hay que tener en cuenta que la disposición adicional única del PRFE establece que la AEAT desarrollará una aplicación o formulario gratuito, que bajo determinadas condiciones y requisitos pondrá a disposición de las pequeñas empresas y profesionales para permitir a estos operadores la generación de facturas electrónicas y su puesta a disposición de las contrapartes y de la Administración pública, utilizando para ello la solución pública de facturación electrónica.

LCCE, estén obligadas a emitir facturas electrónicas en sus transacciones con empresarios y profesionales deberán acompañar dichas facturas electrónicas de un documento en formato PDF que asegure su legibilidad para las empresas y profesionales para los que aún no haya entrado en vigor la obligación de recibir facturas electrónicas, salvo cuando el destinatario de las facturas electrónicas acepte voluntaria y expresamente recibirlas en su formato original.

Por su parte, lo dispuesto en los arts. 8 y 9 PRFE en relación con la obligación de informar sobre los estados de la factura, se aplicará a los empresarios cuya facturación anual sea inferior a 6.010.121,04 euros, a los 36 meses de la publicación del Real Decreto en el Boletín Oficial del Estado y a los profesionales cuya facturación anual sea inferior a 6.010.121,04 euros, a los 48 meses de la publicación del Real Decreto en el Boletín Oficial del Estado. Hasta el transcurso de dichos plazos, el suministro de información sobre los estados de factura revestirá carácter voluntario.

Por último, hay que señalar que, al igual que sucede con la entrada en vigor de la LCCE, la entrada en vigor de este Real Decreto está supeditada a la obtención de la excepción comunitaria a los arts. 218 y 232 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA, que, como ya se ha comentado, establece como requisito el consentimiento del destinatario de la factura electrónica.

### 7. CONCLUSIONES

En la actualidad, no puede pensarse en las obligaciones formales de facturación sin tener en cuenta que el principal medio de expedición y transmisión es el electrónico. Por ello, tiene un papel muy destacable la regulación de la facturación electrónica. En dicha regulación, todavía perdura el requisito del consentimiento del destinatario para la expedición de la factura electrónica. En nuestra opinión, se trata de una diferencia con la factura en papel que debería eliminarse, dado el grado actual de implantación de las tecnologías de la información y la comunicación entre la ciudadanía.

Hay que tener en cuenta que, desde hace ya algunos años, en nuestro ordenamiento jurídico existen supuestos de facturación electrónica obligatoria, como la que se produce en el sector público. La Ley 18/2022, de 28 de septiembre, de Creación y Crecimiento de Empresas, extiende la obligación de expedir y remitir facturas electrónicas a todas las relaciones comerciales entre empresas y profesionales. Y el proyecto de norma reglamentaria desarrolla dicha ley en lo referido a los requisitos técnicos y de información a incluir en la factura electrónica, los de interoperabilidad mínima entre los prestadores de soluciones tecnológicas de facturas electrónicas, y los requisitos de seguridad, control y estandarización de los dispositivos y sistemas informáticos que generen los documentos.

La regulación de los sistemas informáticos de facturación de empresarios y profesionales y la obligatoriedad del uso de la facturación electrónica en las relaciones entre empresarios y profesionales son unos nuevos pasos del legislador, no

Facturación electrónica obligatoria entre empresarios y profesionales (Rafael Oliver Cuello)

solo como una decidida apuesta por el proceso de digitalización de la gestión empresarial, sino como una gran herramienta para obtener información de los contribuyentes.

En todo este proceso de imposición del medio electrónico, en nuestra opinión, es preciso respetar los derechos y garantías de los contribuyentes, asegurando que los obligados tienen acceso efectivo a los medios electrónicos, para evitar situaciones de discriminación o indefensión. Hay que tener presente que no todos los empresarios y profesionales tienen las mismas facilidades de acceso a las tecnologías de la información. Por consiguiente, sería deseable una mayor flexibilidad en la imposición del medio electrónico en las obligaciones de facturación para aquellos profesionales y pequeñas empresas que tengan más dificultades para adaptarse a la nueva normativa, así como un reforzamiento de los servicios de información y asistencia ofrecidos por la Administración tributaria a este colectivo.

A este respecto, consideramos acertados los plazos dilatados de entrada en vigor de las nuevas obligaciones de facturación electrónica para los profesionales y pequeñas empresas con un menor volumen de negocio. Así como también son convenientes las subvenciones previstas en el programa *Digital Toolkit*, que debería permitir a las empresas de menor tamaño tener un período de transición para adaptarse y contar con el apoyo económico necesario en este proceso de digitalización de la factura, en particular, y de la gestión empresarial, en general.

En conclusión, todo este conjunto de medidas normativas alrededor de la facturación electrónica, sin duda, van a suponer una modernización de la gestión empresarial. Pero no hay que olvidar que también van a facilitar la consecución de un mayor y más eficiente control tributario para luchar contra el fraude fiscal, al disponer la Administración tributaria de información digitalizada de calidad en un tiempo muy reducido.

### **BIBLIOGRAFÍA**

- CALVO VÉRGEZ, Juan: A vueltas con la obligación de relacionarse electrónicamente con la Administración tributaria: Administración tributaria electrónica versus derechos del obligado tributario, Revista Quincena Fiscal, nº 14, 2023.
- DELGADO GARCÍA, Ana María: Los medios electrónicos y las obligaciones formales en el ámbito tributario, Revista Aranzadi de Derecho y Nuevas Tecnologías, nº 28, 2012.
- DELGADO GARCÍA, Ana María: La regulación de la factura electrónica en el sector público, Revista de Internet, Derecho y Política, nº 18, 2014.
- DELGADO GARCÍA, Ana María: Algunas consideraciones fiscales sobre la creación de empresas, Revista Nueva Fiscalidad, nº 3, 2020.
- DELGADO GARCÍA, Ana María: El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el emprendimiento, Aranzadi, Pamplona, 2020.
- DELGADO GARCÍA, Ana María: Información y asistencia tributaria para las empresas a través de Internet, en AA.VV. (Dir. R. Oliver): Las tecnologías de la información en la actividad empresarial: aspectos legales y fiscales, Aranzadi, Pamplona, 2022.
- DÍAZ CALVARRO, Julia María: La brecha digital y su repercusión en los derechos y garantías de los contribuyentes: análisis crítico, Revista Quincena Fiscal, nº 10, 2021.

Facturación electrónica obligatoria entre empresarios y profesionales (Rafael Oliver Cuello)

- DOMÍNGUEZ-MACAYA LAURNAGA, Jaime: La e-factura como elemento esencial de la Administración electrónica integral, en AA.VV. (Dir. J. Pintos): La implantación de la administración electrónica y de la e-factura, Wolters Kluwer, Madrid, 2020.
- GARCÍA NOVOA, César: Algunas novedades de la Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal. *Software* de doble uso, lista de morosos y prohibición de amnistías fiscales, Revista Quincena Fiscal, nº 17, 2021.
- MARTOS GARCÍA, Juan Jesús: La factura telemática en el ordenamiento tributario, Revista de Información Fiscal, nº 71, 2005.
- MARTOS GARCÍA, Juan Jesús: La integridad del contenido y la autenticidad de origen en la transmisión o puesta a disposición de la factura, Revista de Internet, Derecho y Política, nº 12, 2011.
- MERINO JARA, Isaac: Facturas y registros: requisitos y efectos fiscales, Lex Nova, Valladolid, 1999.
- PÉREZ TENA, Juan Ramón: La lucha contra el *software* de doble uso en la Ley General Tributaria: un ensayo de infracciones tributarias permanentes, Revista de Contabilidad y Tributación, nº 463, 2021.

Copyright of Nueva Fiscalidad is the property of Dykinson SL and its content may not be copied or emailed to multiple sites or posted to a listserv without the copyright holder's express written permission. However, users may print, download, or email articles for individual use.