

Monográfico «Administración electrónica tributaria»

ARTÍCULO

La integridad del contenido y la autenticidad de origen en la transmisión o puesta a disposición de la factura

Juan Jesús Martos García

Fecha de presentación: marzo de 2011

Fecha de aceptación: abril de 2011

Fecha de publicación: julio de 2011

Resumen

Desde la aprobación de la Directiva 2001/115/CE, la normativa comunitaria regula la factura transmitida y conservada digitalmente, al establecer como requisito genérico para su aceptación que se garantice la integridad del contenido y la autenticidad de origen. La aprobación de la Directiva 2010/45/UE, que tendrá que ser transpuesta antes del 1 de enero del 2013, modifica el marco jurídico de la factura electrónica, al afectar directamente a esta exigencia, lo que sin duda implicará una reforma de nuestra normativa interna.

Palabras clave

factura electrónica, factura telemática, firma electrónica, Directiva 2010/45/UE, Directiva 2006/112/CE

Tema

Administración electrónica

The Integrity of the Content and the Authenticity of Origin of the Invoice when Transmitted or Made Available

Abstract

Since the approval of the 2001/115/CE Law, electronic transmission and conservation of invoices is legally regulated by the EU, establishing, as a general requirement for its acceptance, that the integrity of the content and the authenticity of the origin are guaranteed. The approval of the 2010/45/EU Law, which must be applied by all member states by 1 January 2013, modifies the legal framework of the electronic bill, directly affecting this requirement, which will almost certainly imply a reform of our internal Spanish regulations.

Keywords*electronic invoice, online invoice, digital signature, Directive 2010/45/EU, Directive 2006/112/CE***Topic***Electronic administration*

Introducción

Desde la aprobación de la Directiva 2001/115/CE, la normativa comunitaria regula la factura transmitida y conservada digitalmente y establece como requisito genérico para su aceptación que se garantice la integridad del contenido y la autenticidad de origen en su transmisión y puesta a disposición. Desde entonces, convive una regulación para la factura en papel y otra, específica, para la factura electrónica.

La aprobación de la Directiva 2010/45/UE, que tendrá que ser transpuesta antes del 1 de enero del 2013, modifica el marco jurídico de la factura electrónica, al afectar directamente a esta exigencia, lo que sin duda implicará una reforma de nuestra normativa interna.

A lo largo de este breve comentario, ofrecemos cómo ha evolucionado el cumplimiento de esta exigencia en la normativa europea y, por lo tanto, hacia donde se dirige la regulación estatal de la factura transmitida por la vía electrónica.

1. La integridad del contenido y la autenticidad del origen en la Directiva 2001/115/CE

Cuando la factura se emite en papel, la normativa comunitaria no ha requerido tradicionalmente que se utilicen

fórmulas que garanticen la integridad del contenido y la autenticidad del origen. Incluso parece alejarse de este requerimiento, al establecer el artículo 229 de la Directiva 2006/112/CE que los Estados miembros no exigirán que las facturas (en papel) estén firmadas.

Pero en el ámbito de la facturación, como en cualquier otro, el papel tuvo que empezar a convivir con los documentos electrónicos. La Comisión Europea detectó una falta de armonización normativa en materia de facturación¹ y constató la necesidad de un marco europeo que regulase la factura electrónica, que le otorgara plena validez.² Ese marco jurídico vino de la mano de la Directiva 2001/115/CE.

Además de la información requerida a cualquier factura para que sea aceptada como tal, la Directiva 2001/115/CE estableció que los Estados miembros debían aceptar las facturas transmitidas por vía electrónica, a condición de que en su transmisión se garantizase la autenticidad de su origen y la integridad de su contenido, considerando satisfechos estos requisitos cuando se utilice alguno de los siguientes sistemas:³

- a) Una firma electrónica avanzada, tal y como la define el artículo 2.2 de la Directiva 1999/93/CE sobre firma electrónica.
- b) Un sistema de intercambio EDI, tal y como se define en la Recomendación 94/820/CE de la Comisión, de 19 de octubre, relativa a los aspectos jurídicos del intercambio de datos, cuando el acuerdo relativo a este

1. La falta de armonización en el ámbito de la facturación fue denunciada en el informe de la Comisión Europea COM(97) 618 final, de 24 de noviembre. Como expresaba en la propuesta de Directiva COM(2000) 650 final, este hecho provocaba efectos perniciosos para la economía europea al obstaculizar el buen funcionamiento del mercado interior. Perjudicaba a las empresas que operaban en distintas jurisdicciones comunitarias, al lastrar su competitividad, frenaba el desarrollo intracomunitario del comercio electrónico y, por último, dificultaba a las Administraciones su tarea de control.
2. Véase la directriz sexta de la Comunicación COM(98) 374 final, Comercio electrónico y fiscalidad indirecta.
3. Posteriormente recogido en el artículo 233.1 de la Directiva 2006/112/CE, en su redacción previa a la Directiva 2010/45/UE.

intercambio prevea la utilización de procedimientos que garanticen la autenticidad de origen y la integridad de los datos.

El legislador comunitario permitió que aquellos Estados que así lo desearan pudiesen exigir una firma electrónica avanzada creada por un dispositivo seguro de creación de firma, así como un certificado electrónico reconocido. Con ello, facultó a los Estados miembros para endurecer los requisitos de validez de la factura telemática, de manera que éstos pudiesen obligar a los sujetos pasivos a utilizar una firma electrónica reconocida, según la terminología empleada por la Ley 59/2003. Sin embargo, esta facultad para endurecer los requisitos de validez quedó limitada, al prever la Directiva 2001/115/CE que «los Estados no podrán imponer a los sujetos pasivos que entreguen bienes o presten servicios en su territorio ninguna otra obligación o formalidad relativa a la utilización de un sistema de transmisión de facturas por medios electrónicos».⁴

Sin embargo, junto con esta facultad de endurecimiento de los requisitos de validez de la factura electrónica, la Directiva 2001/115/CE también contempló que «las facturas podrán transmitirse por vía electrónica mediante otros métodos, a reserva de su aceptación por el o los Estados miembros de que ese trate».⁵ De este modo, los Estados podían aprobar normativas internas que proclamasen la validez de la factura electrónica transmitida o puesta a disposición del destinatario, sin necesidad de utilizar alguna de las dos técnicas (firma electrónica avanzada y sistemas EDI) expuestas en la propia directiva.

El fundamento de esta última previsión fue doble. Por un lado, tenía presente el principio de neutralidad tecnológica, de manera que dejaba la puerta abierta a aceptar nuevos instrumentos técnicos que surgiesen en el futuro y que garantizasen la integridad y la autenticidad de los documentos electrónicos. Pero sobre todo, conscientes de la situación previa tan dispar entre los Estados miembros y de la posición defendida por algunos que abogaban por no exigir mecanismos técnicos adicionales a la factura electrónica, este precepto ofrecía cobertura jurídica a aquellos

Estados que desearan implantar un régimen mucho más flexible y aceptaba como factura la mera transmisión de archivos electrónicos (en pdf o en cualquier formato) sin necesidad de que incorporasen una firma electrónica avanzada.⁶ Así, en los Países Bajos, el Reino Unido o Bélgica, las facturas electrónicas recibidas por sus empresarios o profesionales han seguido siendo válidas fiscalmente como justificante del gasto y de las deducciones aplicadas sin necesidad de que incorporen firma electrónica avanzada o se transmitan en un sistema EDI.

A tenor de lo anterior se entiende que la definición prevista en la Directiva 2001/115/CE de factura electrónica la considerara «una transmisión o puesta a disposición del destinatario y la conservación efectuadas por medio de equipos electrónicos de tratamiento (incluida la comprensión numérica) y almacenamiento de datos, y utilizando el teléfono, la radio, los medios ópticos u otros medios electromagnéticos».⁷ La nota más interesante de esta definición es que recogía situaciones como la simple puesta a disposición del destinatario de las facturas, lo que, siempre que el Estado miembro lo hubiese previsto, podrá validar situaciones en las que el vendedor las alojase en un sitio web al que sus clientes puedan acceder con una clave, sin necesidad de envío.⁸

Por lo tanto, la Directiva 2001/115/CE configuró un escenario en el que los requisitos para proclamar la validez de la factura electrónica aún podían variar sensiblemente de un Estado miembro a otro y esa falta de armonización seguía provocando problemas en las transacciones intracomunitarias.

Por un lado, los empresarios establecidos en estos Estados flexibles que realizasen operaciones con operadores localizados en otros Estados miembros con una normativa en materia de facturación electrónica más severa, tendrían que ajustarse a la normativa del lugar de destino para que el destinatario pudiese disponer de una factura válida que le permitiese ejercer el derecho a la deducción.⁹ En efecto, la factura debía cumplir con los requisitos exigibles en el Estado del destinatario, pero al seguir

4. Actualmente, artículo 234 de la Directiva 2006/112/CE.

5. Párrafo final del artículo 233.1 de la Directiva 2006/112/CE, en su redacción previa a la Directiva 2010/45/UE.

6. Joostens, Cambien y Lejeune (2002).

7. Artículo 22.3.e) de la Sexta Directiva IVA, trasladada de la definición de la Comunicación de la Comisión Europea COM(2000) 650 final.

8. Joostens, Cambien y Lejeune (2002).

9. Martos García (2005a).

conviviendo normativas ciertamente dispares entre sí, se planteaban problemas evidentes en este tipo de transacciones internacionales. Si el Estado del emisor otorga validez a la factura transmitida por correo electrónico como mero archivo pdf y en el Estado del destinatario se exigía firma electrónica reconocida, el formato electrónico de la factura sería posiblemente descartado entre los operadores por las dificultades que encontraría el primero para ajustarse a la normativa del Estado del segundo.

Por otro lado, entre los propios Estados miembros que exijan una firma electrónica avanzada, podía haber distintos grados de seguridad (firma electrónica reconocida o mera firma electrónica avanzada),¹⁰ lo que igualmente podía provocar dificultades similares.

2. La integridad del contenido y la autenticidad del origen en el Real Decreto 1496/2003 y en su normativa de desarrollo

El artículo 18.3 del Real Decreto 1496/2003 contempla los dos sistemas dispuestos en la normativa comunitaria para garantizar la integridad del contenido y la autenticidad de origen de la factura telemática –signada con firma electrónica o transmitida en el marco de un sistema de intercambio de datos EDI– y haciendo uso de la facultad que otorgaba la Directiva,¹¹ también acepta cualquier otro que igualmente garantice estos requisitos mediante los elementos propuestos a este fin por el contribuyente, una vez que sean autorizados por la Administración tributaria.

Lo más llamativo es que, para garantizar la integridad del contenido y la autenticidad de origen, el Estado español ejerció la facultad prevista en la normativa comunitaria de manera que el artículo 18.1 del Real Decreto 1496/2003 endureció los requisitos de validez de la factura electró-

nica y exigió a los sujetos pasivos que utilizarasen una firma electrónica reconocida.

Incluso fue un paso más allá y, a tenor de la regulación establecida en la Orden Ministerial 3134/2002, de 5 de diciembre, y en la Resolución del director general de la AEAT 2/2003, de 14 febrero, durante unos años sólo otorgó validez a aquellas facturas telemáticas signadas con firmas electrónicas reconocidas basadas en un certificado reconocido admitido por la AEAT y quedaron expuestos en su web los prestadores de servicios de certificación admitidos para emitirlos.¹²

Ya manifestamos en anteriores trabajos nuestra posición crítica con la exigencia adicional de que los certificados reconocidos fuesen aceptados previamente por la AEAT cuando se trataba de expedir una factura electrónica.¹³ En primer lugar, indicamos que no resultaba acorde con el espíritu desregulador y armonizador que había inspirado la Directiva 2001/115/CE, máxime si se tenía en cuenta que la propia norma disponía que «los Estados miembros no podrán imponer a los sujetos pasivos que entreguen bienes o presten servicios en su territorio ninguna otra formalidad relativa a la utilización de un sistema de transmisión de facturas por medios electrónicos». Una interpretación literal de este último precepto podría poner en duda la validez de esta exigencia adicional, en la medida en que podrían suponer una extralimitación del Estado español en la transposición del derecho comunitario; y es que la Directiva 2001/115/CE esperaba que todos los Estados miembros aceptasen aquellas facturas que incorporasen una firma electrónica avanzada basada en un certificado reconocido y creada por un dispositivo seguro de creación de firma (firma electrónica reconocida) para evitar a las empresas que operen internacionalmente problemas relacionados con la aceptación fiscal de sus facturas telemáticas en otros Estados.

En segundo lugar, esta exigencia adicional vino a dificultar el desarrollo de la facturación electrónica, en especial en los

10. Sobre concepto, naturaleza jurídica y tipos de firma electrónica, puede consultarse Martos García (2005a). Para profundizar en los riesgos derivados del uso de la firma electrónica, consúltese el capítulo III de nuestra monografía Defraudación fiscal y nuevas tecnologías, Thomson-Aranzadi, 2007.

11. Párrafo final del artículo 233.1 de la Directiva 2006/112/CE, en su redacción previa a la Directiva 2010/45/UE.

12. En relación con la admisión de certificados reconocidos por la AEAT, según la Orden HAC/1181/2003 son válidos los certificados recogidos en el portal web de la AEAT.

13. Martos García (2005a).

casos en los que el emisor se trate de un operador no establecido. En estos casos, éste debía contar con un certificado reconocido, admitido genéricamente por la AEAT. Para poder contar con este tipo de certificado, resulta fundamental que, previamente a su concesión, el solicitante acredite su identidad, personándose físicamente en alguna oficina autorizada. Este hecho evita que terceros malintencionados puedan suplantar la personalidad de aquél y firmar telemáticamente en su nombre. Este requisito de acreditación presencial de la identidad, que en el ámbito nacional puede ser fácilmente salvable, puede convertirse en un obstáculo infranqueable cuando el escenario es planetario; y es que exige que las autoridades de certificación tengan oficinas de acreditación diseminadas por todo el planeta para que los no residentes puedan cumplir con este trámite con cierta facilidad. De no ser así, éstos deberían viajar a España o, en su caso, desplazarse hasta las embajadas o consulados¹⁴ exclusivamente con la finalidad de acreditarse y poder obtener su certificado reconocido, lo que sin duda restaba operatividad al sistema.

El Ministerio de Economía y Hacienda se mostró sensible a estas críticas cuando aprobó la Orden EHA/962/2007 y, en línea con nuestra posición y a través del artículo 4, acabó con esta exigencia adicional. Eliminó la necesidad de que el certificado reconocido fuese aceptado por la AEAT, al admitir cualquier factura que haya sido signada con una firma electrónica reconocida e igualar los requisitos exigibles a cualquier factura electrónica, con independencia de su lugar de procedencia.

Por otro lado, en ese año se aprobaron otras normas con incidencia en la regulación de los requisitos exigibles a la factura electrónica para que sea aceptada por parte de la Administración General del Estado y de los organismos públicos vinculados a ella, en el ámbito de la contratación administrativa o cuando, expedida entre particulares, se presente telemáticamente ante tales Administraciones públicas en el

curso de cualquier procedimiento administrativo. En concreto la Orden 2971/2007, en su artículo 5, declara que, en estos casos, se entenderán cumplidos los requisitos de integridad del contenido y autenticidad del origen de la factura electrónica cuando haya sido signada mediante firma electrónica avanzada, contrariando lo dispuesto en el artículo 18.1.a) del Reglamento 1496/2003, sobre facturación, que exige firma electrónica reconocida.

La principal diferencia, aunque no es la única, entre la firma electrónica reconocida y la firma electrónica avanzada radica en el rigor con el que se comprueba la identidad del titular de la firma. Ambas modalidades de firma están basadas en técnicas criptográficas de clave pública y llevan un certificado electrónico. Sin embargo, cuando la identidad se comprueba de forma rigurosa, verificando presencialmente los datos alegados por el solicitante, normalmente estaremos ante un certificado reconocido y una firma electrónica reconocida, mientras que si esta exigencia no se cumple, se trataría de una firma electrónica avanzada.

De este modo, podemos afirmar que el Ejecutivo, a través de esta orden, rebaja el grado de exigencia requerido para identificar al titular de la firma cuando la factura electrónica se utiliza en el ámbito de la Administración General del Estado y de sus organismos autónomos, ya sea en el marco de un proceso de contratación administrativa o bien, en el seno de otro procedimiento, como podría ser en la justificación de la aplicación de una subvención. Con ello, dio síntomas de un cambio de criterio en relación con los requisitos exigibles a la factura electrónica.

La normativa no establece en el ámbito general una exigencia en relación con el formato en el que debe emitirse una factura electrónica. Éste es libre, si bien es recomendable utilizar un formato de fichero estándar y de uso extendido,¹⁵ compatible con el software del destinatario, que le permita abrir fácilmente el fichero, facilitar la integración del

14. Martos García (2005a): «conscientes de este problema, algunas entidades certificadoras que expiden certificados admitidos por las AEAT, como la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre, han alcanzado acuerdos con el Estado español para que los consulados que tiene en otros países sirvan como oficina de acreditación».

15. Cuando se habla de formato, se puede hacer referencia a varios aspectos diferentes. Por un lado, está la estructura del fichero que soporta el contenido legal de la factura. En este sentido, no existe un formato único para la factura electrónica y se pueden usar XML, PDF, HTML, DOC, XLS, JPEG o TXT, entre otros. También se usa la palabra formato para referirnos a la estructura de la firma. Igual que en el caso anterior, no existe un formato único, puede usarse PKCS7, XadES y PDF, entre otros.

La Agencia Tributaria, por ejemplo, usa XML con una estructura determinada, dado por el estándar XadES, conocida como formato Facturae (antes conocida como formato AEAT-CCI). Por último, tanto el contenido de la factura como la firma vienen en un único fichero, normalmente con extensión .fir.

contenido en los procesos de gestión y verificar la identidad del emisor y la integridad de la factura, al validar la firma electrónica.

En este sentido, y como excepción a la libertad de formato, la Orden 2971/2007 reguló unos estándares y condiciones técnicas uniformes en la emisión y remisión de facturas a la Administración General del Estado y a los organismos públicos vinculados a ella. Estableció que el formato obligatorio en estos casos sería el facturae, cuyos elementos principales se presentan en el anexo de esta orden, donde se encarga a la Secretaría de Estado de Telecomunicaciones y para la Sociedad de la Información y a la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos publicar y mantener actualizado el formato y garantizar la accesibilidad, integridad y no alteración del formato incluido en la página web www.facturae.es.

En línea con este planteamiento, el Ministerio de Industria, Turismo y Comercio ha desarrollado la aplicación Gestión de Facturación Electrónica, que permite la generación de facturas electrónicas con formato facturae de una manera cómoda y sencilla. Realizado con software abierto, se trata de un programa especialmente dirigido a pymes, micropymes y trabajadores autónomos, a los que permitirá dar solución a problemas derivados del almacenamiento de facturas en papel.¹⁶ Todo ello se enmarca dentro del mandato dado al Gobierno por la Ley 56/2007 de Medidas de Impulso de la Sociedad de la Información para que promueva el empleo de la factura electrónica en el sector privado, en especial con relación a las pequeñas y medianas empresas, reiterado en la disposición adicional novena de la Ley 30/2007, sobre la contratación pública, donde se ordena la gratuidad de los servicios de apoyo que se establezcan para empresas que no rebasen un determinado umbral de facturación, pendiente de concretar; y realmente, a través de esta web y de los instrumentos que ofrece se está logrando

que la utilización del formato facturae se vaya extendiendo progresivamente a las Administraciones autonómicas¹⁷ y al sector privado.

3. La integridad del contenido y la autenticidad del origen en la Directiva 2010/45/UE

Como venimos manifestando, la Directiva 2001/115/CE estableció una desigualdad de trato entre la factura electrónica y la factura en papel, al apartarse del principio de neutralidad inicialmente defendido con ímpetu desde las instituciones comunitarias como principio rector de la tributación del comercio electrónico y de la nueva modalidad de facturación electrónica. Resultaba paradójico que el artículo 229 de la Directiva 2006/112/CE¹⁸ estableciese que no se pueda requerir el empleo de la firma manuscrita para que la factura en papel sea aceptada, mientras que en el artículo 233 de esta misma directiva¹⁹ señalase como requisito de validez de la factura electrónica que se garantizase la autenticidad del origen y la integridad del contenido, al considerar satisfechos estos requisitos cuando se utilice una firma electrónica avanzada y quedar a elección de los Estados establecer la exigencia adicional de que tuviese la condición de reconocida.²⁰

La exigencia de firma electrónica reconocida o de sistemas EDI en las transmisiones electrónicas de facturas aporta un grado de seguridad muy elevado.²¹ Con esta exigencia, se estaría dificultando notablemente la contabilización de ciertas facturas electrónicas falsas; nos referimos a aquellas que no diesen reflejo a una operación subyacente y en las que no se contase con la colaboración del supuesto emisor, que desconocería por completo su existencia. Sin embargo, al exigir que moda-

16. Véase www.facturae.es.

17. Algunas comunidades autónomas que lo han implantado son Cataluña (e-fact), el País Vasco, la Comunidad Valenciana (Ge-factura), La Rioja y Castilla-La Mancha.

18. Anterior artículo 22.3.b) Sexta Directiva IVA.

19. Anterior artículo 22.3.c) Sexta Directiva (IVA).

20. Martos García (2005a).

21. Martos García (2007, págs. 182 a 184). Como hemos apuntado en otros trabajos, advertir que la firma electrónica reconocida es una garantía de presunción de identidad de su titular, pero que no evita de forma definitiva, aunque sí dificulta significativamente supuestos de suplantación de identidad y de fraude.

lidad tradicional en papel no incorpore firma, seguiría estando abierta la puerta del fraude a través de la contabilización de facturas falsas, lo que difumina las supuestas ventajas de la utilización de la factura electrónica en la lucha contra el fraude.

Por lo tanto, creemos que la normativa previa a la Directiva 2010/45/CE sobre facturación resultaba discriminatoria y difícilmente comprensible. Establecía unos requisitos exigentes para garantizar la integridad del contenido y la autoría en el caso de que el formato de la factura elegido fuese electrónico pero, sin embargo, se despreocupa por completo de establecer mecanismos equivalentes cuando la factura se emitía en papel y, en consecuencia, nos hemos mostrado partidarios de eliminar la desigualdad de trato entre ambas modalidades, al establecer los mismos requisitos de validez en ambas, o en las dos modalidades se exige firma o no se debe exigir en ninguna.²²

La nueva directiva corrige parcialmente esta situación al reformar el artículo 233 de la Directiva 2006/112/CE, acercar el trato dado a la factura en papel y la factura electrónica y exigir en ambos casos que se garantice la integridad del contenido y la autenticidad del origen, pero sin que tenga que utilizarse inexorablemente un sistema de firma electrónica o EDI, admitiendo otros sistemas basados en el control interno que llevan a cabo las propias empresas. En concreto, indica que «podrá realizarse mediante controles de gestión que creen una pista de auditoría fiable entre la factura y la entrega de bienes o la prestación de servicios».

En ese sentido, como ha manifestado la Comisión Europea, «los Estados miembros ya no podrán aplicar requisitos adicionales, como, por ejemplo, insistir en que las facturas electrónicas se sustenten en firmas electrónicas avanzadas o EDI. Estas soluciones tecnológicas pasarán a ser opciones a las que las empresas podrán recurrir para garantizar la “autenticidad del origen” y la “integridad del contenido” de las facturas electrónicas, del mismo modo que podrán recurrir a controles de gestión».²³

En relación con este punto, no hay mayor aclaración en la directiva, ni tampoco en la propia comunicación de la Comisión. Cabe suponer que se está refiriendo a controles internos que impiden que se contabilice una factura recibida. Es probable que muchas empresas sigan un protocolo de actuación antes de efectuar el pago de la misma, que debe venir fijado por el establecimiento de controles que comprueben que los bienes o servicios han sido previamente solicitados y se han recibido correctamente. Nos referimos a controles como la existencia de una orden de pedido previa, de un contrato o de un albarán recibido previamente del proveedor; o de un albarán o factura entregada por la empresa de transporte que identifique al remitente/proveedor del envío. A través de estos controles, el destinatario identifica la operación -proveedor, objeto y precio-, verifica que la mercancía o servicio recibido coincide con el solicitado y, si es así, la acepta y ordena el pago. En estos casos, exigir que la factura viniese signada mediante firma electrónica avanzada o reconocida no le aportaría un beneficio adicional al destinatario que quiere ejercer su derecho a la deducción. Al contrario, supondría una complejidad adicional.

Por el contrario, con esta exigencia se simplificaba el control administrativo en la lucha contra el fraude fiscal. Con esta nueva normativa, en algunas operaciones este control administrativo puede llevarse a cabo por otras vías, como el cotejo de la factura con un movimiento bancario de pago o con una nota o factura de la empresa de transporte, además de preguntándole directamente al emisor de la misma. Ahora bien, no todas las operaciones podrían ser objeto de estas técnicas de control. Piénsese en operaciones con pago en efectivo, donde no interviniese una empresa logística -bien porque se tratase de un servicio o bien porque el adquirente retirase directamente la mercancía- o bien aquellas en las que el emisor, en la fecha de la comprobación, hubiese cesado en su actividad.

Por lo tanto, podemos decir que en la nueva reforma se ha acercado el trato entre ambos formatos y se ha hecho no exigiendo en ambos la utilización de una firma,

22. Martos García (2006), pág 353.

23. Comunicación de la Comisión COM(2010) 712 final, titulada «Aprovechar en Europa las ventajas de la facturación electrónica», de 2 de diciembre, dirigida al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones, pág. 8.

como habíamos sugerido en anteriores trabajos,²⁴ sino más al contrario, eliminando esta exigencia en el plano electrónico, por lo que con ello se prima la reducción de costes de gestión para las empresas frente a la mejora del control administrativo.

No obstante, aún existe una notable diferencia entre ambas modalidades de facturación, dado que, para poder expedir facturas electrónicamente, la directiva sigue estableciendo la necesaria aceptación por parte del destinatario, exigencia que no está presente en relación con la factura en papel.²⁵

La nueva directiva desoye la recomendación efectuada en el informe que la Comisión Europea, según el cual la aceptación por parte del destinatario de la emisión de la factura electrónica apenas aporta valor a efectos del control administrativo, por lo que debía ser eliminada. Al mantener este requerimiento, se está reconociendo implícitamente que todavía es excesivamente prematuro obligar a todos a recibir en este formato la factura y se da un poco más de tiempo a empresas y ciudadanos para que se adapten a este nuevo escenario digital.

La directiva se refiere exclusivamente a la necesidad de consentimiento por parte del destinatario. Nada dice del emisor. En el ámbito comunitario, no hay ninguna disposición que obligue al emisor a transmitir la factura en

formato electrónico, a petición del destinatario. Sin embargo, en el plano nacional se cuenta con un plan aprobado en la ley de la contratación pública para implantar de forma obligatoria la factura electrónica en la contratación con el sector público estatal. Como hemos apuntado, el calendario previsto en un inicio se ha incumplido, posiblemente a la espera de ver cómo quedaba el nuevo marco comunitario de la factura electrónica.

En este sentido, fuentes administrativas apuntan que, tras el periodo de transposición de la Directiva 2010/45/UE (1 de enero del 2013), la legislación española reflejará la posibilidad de que puedan enviarse facturas electrónicas entre empresas sin ningún requisito formal, si bien probablemente se mantengan los mismos requisitos que existen en la actualidad cuando el destinatario sea una Administración pública.²⁶ Entendemos esta referencia en relación con el mantenimiento de la firma electrónica avanzada en el marco de la contratación pública estatal.

Sin embargo, creemos que por motivos de control se seguirá manteniendo la exigencia general, tanto para el emisor como para el destinatario, de ofrecer un acceso completo a los datos de la factura electrónica, que permita su visualización, búsqueda selectiva, copia o descarga en línea e impresión.

Bibliografía

- DELGADO GARCÍA, A. M.^a; OLIVER CUELLO, R. (2002). «La fiscalidad en el comercio electrónico». *Revista Información Fiscal*. N.º 1.
- ECHEVARRÍA ZUBELDIA, G. (2010). «La nueva Directiva de facturación: problemas y oportunidades». *Carta Tributaria*. N.º 15.
- HORTALÀ I VALLVÉ, J.; ROCCATAGLIATA, F.; VALENTE, P. (2000a). «El IVA en el comercio electrónico». *Revista Euroamericana de Estudios tributarios*. N.º 6.
- HORTALÀ I VALLVÉ, J.; ROCCATAGLIATA, F.; VALENTE, P. (2000b). *La fiscalidad del comercio electrónico*. Valencia: CISS.
- ILLESCAS ORTIZ, R. (2001). *Derecho de la contratación electrónica*. Madrid: Civitas.

24. Martos García (2005a): «notemos que este hecho puede realizarse mediante una firma manuscrita sobre la factura, pero también partiendo de la emisión de una factura electrónica signada digitalmente que posteriormente expedimos en papel, incorporando una marca de autenticación».

25. Véase «New invoicing directive 2010/45/EU. Effective from 1 January 2013. Consequences for businesses».

26. Inza (2010).

- INZA, J. (2010). *La factura electrónica* [en línea]. Versión 2010. Manuales Plan Avanza. Madrid: Red.es / Asimelec.
 <<http://www.lafacturaelectronica.es>>
- JOOSTENS, M.; CAMBIEN, J. M.; LEJEUNE I. (2002). «The New Invoicing Directive: nec plus ultra or Non-Harmonization Institutionalized?». *European Taxation*. Vol. 42, n.º 5.
- MARTOS GARCÍA, J. J. (2005a). «La factura telemática en el ordenamiento tributario». *Revista de Información Fiscal*. N.º 71.
- MARTOS GARCÍA, J. J. (2005b). «La firma electrónica en el ordenamiento tributario». *Revista de la facultad de Derecho de la Universidad de Granada*. 3.ª época, n.º 8.
- MARTOS GARCÍA, J. J. (2006). *Imposición indirecta del comercio electrónico*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- MARTOS GARCÍA, J. J. (2007). *Defraudación Fiscal y Nuevas Tecnologías*. Cizur Menor, Navarra: Thomson-Aranzadi.
- MORENO NAVARRETE, M. A. (1999). *Contratos electrónicos*. Madrid: Marcial Pons.
- «New invoicing directive 2010/45/EU. Effective from 1 January 2013. Consequences for businesses» [en línea]. *Flash News*. Price Waterhouse Coopers, 24 september 2010.
 <<http://www.pwc.com/lu/en/tax-consulting/docs/pwc-tax-111010.pdf>>
- OLIVER CUELLO, R. (1998). «Aspectos tributarios de las facturas telemáticas». En: *Encuentro sobre Informática y Derecho. 1997-98*. Cizur Menor, Navarra: Aranzadi.
- PERALES VISCASILLAS, P. (1997). «La factura electrónica». *Actualidad Informática Aranzadi*. N.º 24.
- SÁNCHEZ GALLARDO, J.; SÁNCHEZ ESTÉVEZ, J. (2005). *Dossier Práctico Facturación*. Madrid: Francis Lefebvre.

Cita recomendada

- MARTOS GARCÍA, Juan Jesús (2011). «La integridad del contenido y la autenticidad de origen en la transmisión o puesta a disposición de la factura». En: «Administración electrónica tributaria» [monográfico en línea]. *IDP. Revista de Internet, Derecho y Política*. N.º 12, pág. 85-94. UOC. [Fecha de consulta: dd/mm/aa].
 <<http://idp.uoc.edu/ojs/index.php/idp/article/view/n12-martos/n12-martos>>
 ISSN 1699-8154



Los textos publicados en esta revista están -si no se indica lo contrario- bajo una licencia Reconocimiento-Sin obras derivadas 3.0 España de Creative Commons. Puede copiarlos, distribuirlos y comunicarlos públicamente siempre que cite su autor y la revista y la institución que los publica (*IDP. Revista de Internet, Derecho y Política*; UOC); no haga con ellos obras derivadas. La licencia completa se puede consultar en <http://creativecommons.org/licenses/by-nd/3.0/es/deed.es>.

Sobre el autor

Juan Jesús Martos García
jjmartos@ugr.es

Profesor Contratado Doctor. Universidad de Granada.

Universidad de Granada
Avda. del Hospicio, s/n
18071 Granada, España