LA FACTURA ELECTRÓNICA EN ESPAÑA. UN NUEVO ESCENARIO EN EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FORMALES DE LOS CONTRIBUYENTES.

JESÚS DÍAZ MARTÍNEZ
Estudiante de Derecho
Área de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Murcia
«Estudios»

SUMARIO: **I. INTRODUCCIÓN**. **II. HACIA UNA ADMINISTRACIÓN ELECTRÓNICA**. **III. LAS RELACIONES ENTRE LOS CONTRIBUYENTES Y LA ADMINISTRACIÓN: EL EQUILIBRIO ENTRE LOS DERECHOS Y LOS DEBERES**. **1. El cumplimiento de los deberes formales y el derecho a que el mismo no resulte gravoso**. **2. La e-Administración Tributaria**. **IV. LA FACTURACIÓN ELECTRÓNICA**. **1. El deber de facturar**. **2. La factura electrónica**. 2.1. Concepto. 2.2. Ventajas. 2.3. Inconvenientes. 2.4. Marco normativo de la factura electrónica. 2.5. Régimen jurídico. **3. La factura electrónica como técnica al servicio del contribuyente**. 3.1. Falta de preparación de la sociedad para afrontar los retos de la nueva era tecnológica. 3.2. Necesario respeto del derecho a la intimidad. 3.3. La factura electrónica ante el fallo de las nuevas tecnologías. Posibles soluciones. **4. Conclusiones**. **ABREVIATURAS**. **BIBLIOGRAFÍA**.

RESUMEN: Las nuevas tecnologías han supuesto una revolución en el campo de las relaciones de los ciudadanos con las Administraciones Públicas. En este trabajo se aborda el impacto que ha tenido o puede tener el empleo de las técnicas de la sociedad de la información al servicio de los contribuyentes y, en concreto, el nuevo régimen jurídico de la factura electrónica en España, los problemas que pueden surgir y, por último, la sugerencia de algunas soluciones.

PALABRAS CLAVE: Factura electrónica, Administración electrónica, firma electrónica, proceso de digitalización, obligaciones formales, IVA.

SUMMARY: The new technologies have involved an important revolution in the scope of the relationship between citizen and Civil Services. In this essay, is to broach the impact that use of information society's techniques have had or might have in the service of the taxable person and, to be exact, the digital invoice's new legal regulation, the problem that may emerge and, finally, suggest some solutions.

KEY WORDS: Electronic invoice, electronic Administration *or* e-government, electronic signature, digital processing, formal obligations, VAT.

I. INTRODUCCIÓN.

Desde que, hace décadas, las nuevas tecnologías se pusieran al servicio, principalmente, de la estrategia militar, hoy en día son una herramienta más de la sociedad del bienestar. Determinadas edades de la humanidad han recibido su denominación de las técnicas que se empleaban en las mismas y hoy podríamos decir que las tecnologías de la información y las comunicaciones están afectando también a la forma e incluso al contenido de las relaciones de los seres humanos entre sí y de las sociedades en que se integran[1]. Todavía queda mucho por hacer, pero sí es cierto que cada vez la implantación de la llamada "sociedad de la información" es mayor entre nosotros. En efecto, lo que la Directiva 2000/31/CE[2] denomina "sociedad de la información" viene determinado por la extraordinaria expansión de las redes de telecomunicaciones y, en especial, de Internet como vehículo de transmisión e intercambio de todo tipo de información. Su incorporación a la vida económica y social ofrece innumerables ventajas, como la mejora de la eficiencia empresarial, el incremento de las posibilidades de elección de los usuarios y la aparición de nuevas fuentes de empleo[3]. Tal ha sido la eclosión de este fenómeno, que ha reclamado la atención del legislador, que, en esta materia, se ha visto en más de una ocasión "con el pie cambiado", como suele decirse coloquialmente; en numerosos casos, a las Cortes Generales y al Gobierno no le ha quedado más remedio que actuar tras la comisión de algún hecho notable, el conocimiento de una nueva fuente de ingresos públicos, etc. Pero lo hecho, hecho está. Desde luego, no debe entenderse que desde estas líneas se crítica la acción pública; antes al contrario, se trata de poner de manifiesto la volatilidad de estos campos, en continua evolución y totalmente impredecibles. Lo único que se puede exigir a nuestros gobernantes es, naturalmente, potenciar el uso de estas técnicas, en la medida en que ello beneficie a los ciudadanos, y, de otro lado, actuar con rapidez frente a las malas prácticas que las tienen por instrumento.

En el estudio que aquí se presenta, se ofrece una visión integradora de uno sólo de esos múltiples aspectos que ofrece la "era virtual", como es la utilización de Internet para facilitar la relación de los contribuyentes con la Administración Tributaria. En concreto, se aborda el tema de la "facturación electrónica", o "e-factura", como guste. Qué duda cabe que la introducción de Internet en las relaciones contribuyente-Administración está llamada a jugar un papel destacable en lo sucesivo, pero tampoco cabe obviar que los problemas que se pueden generar llegarían a ser, en algunos casos, incluso más importantes que las ventajas que se espera de este nuevo marco relacional.

---

[1] E.M., Ley 11/2007, de 22 de junio, de Acceso Electrónico de los Ciudadanos a los Servicios Públicos, apartado I, párrafo 1º (en lo sucesivo, LAECSP).

[2] Directiva 2000/31/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 8 de junio de 2000, relativa a determinados aspectos jurídicos de los servicios de la sociedad de la información, en particular, el comercio electrónico en el mercado interior (DOCE 17 julio 2000)

[3] E.M., Ley 34/2002, de 11 de julio, de servicios de la sociedad de la información y de comercio electrónico, apartado I, párrafo 2º.

En definitiva, en este artículo se irá descendiendo desde lo más general a lo más concreto, sin perder nunca de vista la óptica del contribuyente, que es el principal interesado en los temas de que tratamos. Por ello, el análisis de la e-factura ocupará la última parte, una vez observadas las cuestiones previas, imprescindibles, creo yo, para abordar con solvencia el tratamiento de aquélla.

II. HACIA UNA ADMINISTRACIÓN ELECTRÓNICA.

Sin obviar la importancia que Internet ha supuesto en las relaciones interpersonales de carácter privado, lo que verdaderamente nos importa es el impacto que ha tenido y tiene en las relaciones públicas, esto es, en las relaciones entre las Administraciones Públicas y los contribuyentes. Es en este ámbito donde las nuevas tecnologías deben jugar un papel de primer nivel en orden a facilitar el cumplimiento de sus deberes y el ejercicio de sus derechos. Como motor indiscutible de la nueva era, hemos de apuntar a las instituciones comunitarias, que, a través de numerosos instrumentos, han forzado a los Estados Miembros a adaptar sus estructuras al mundo virtual. Este espaldarazo se justifica en el inmenso complejo de reglamentos, directivas, recomendaciones, etc.[4] y en el paralelo incremento del número de normas internas, que se ven continuamente sometidas a revisión, pues la velocidad con que avanzan las nuevas tecnologías provoca, no sólo que los ordenadores queden obsoletos en cosa de semanas, sino que queden igualmente desfasadas las normas que las regulan. Al servicio, pues, del ciudadano, la Administración queda obligada a transformarse en una Administración Electrónica regida por el principio de eficacia que proclama el artículo 103 de nuestra

[4] Así, a modo de ejemplo, y sin ánimo exhaustivo, podemos citar las siguientes normas comunitarias: Reglamento 515/1997del Consejo CE (DO n.° L 82 de 22.3.1997), Reglamento 1798/2003, de 7 de octubre de 2003, relativo a la cooperación administrativa en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido (por el que se deroga el Reglamento (CEE) nº 218/92 (1) y en particular sus artículos 18, 35 y 37), Reglamento 2073/2004 del Consejo, de 16 de noviembre de 2004, sobre cooperación administrativa en el ámbito de los impuestos especiales, Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido. (DOUE11-diciembre-2006), Directiva 2000/31/CE, de 8 de junio, Directiva 1999/93/CE, de 13 de diciembre de 1999, Directiva 1995/46, Directiva 77/799/CEE, del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, Directiva 2004/18/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 31 de marzo de 2004 → Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público (disposición adicional 19ª), Directiva 76/308/CEE, del Consejo, de 15 de marzo de 1976; Directiva 98/27/CE; "Propuesta de directiva por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE, con objeto de simplificar, modernizar y armonizar las condiciones impuestas a la facturación en relación con el IVA" [COM (2000) 650 final, de 17 de noviembre de 2000]; "Igualdad de oportunidades para las personas con discapacidad" [COM (2003) 650 final, de 30 de octubre]; "Europa en la vanguardia de la sociedad mundial de la información: Plan de actuación móvil" [COM (96) 607, de 27 de noviembre de 1996]; "La normalización y la sociedad mundial de la información" [COM (96) 359 final, de 24 de julio de 1996]; "Aprender en la sociedad mundial de la información. Plan de acción para una iniciativa europea de educación" [COM (96) 471, de 2 de octubre de 1996]; "Contenidos ilícitos y nocivos en Internet" [COM (97) 7, de 22 de enero de 1997]; Recomendación C (2003) 1422 de la Comisión Europea, de 6 de mayo de 2003, con el fin de fomentar el desarrollo del comercio electrónico, Resolución del Consejo sobre "Accesibilidad electrónica.- Mejorar el acceso de las personas con discapacidad a la sociedad del conocimiento", de 14 de enero de 2003, entre otras muchas.

Constitución[5]. Esa mayor proximidad al ciudadano de la Administración derivada de la descentralización autonómica y local no ha acabado de superar la barrera que sigue distanciando todavía al ciudadano de la Administración, de cualquier Administración, incluida la del Estado, y que, muchas veces, no es otra que la barrera que levanta el tiempo y el espacio ("*Principios de una Ley de Administración Electrónica*", Ministerio de AAPP).

Desde la Unión Europea, se ha ido empujando a los Estados hacia esta nueva exigencia, como se pone de manifiesto en algunos incisos del "Plan de acción *e*Europe 2005[6]: Una sociedad de la información para todos, Plan de acción de mayo de 2002" [COM (2002) 263, adoptado por el Consejo Europeo de Sevilla de los días 21 y 22 de mayo de 2002; Bruselas, 28 mayo 2002], sucesor del Plan *e*Europe 2002, cuyo objetivo para dicho año 2005 fue el de que Europa contara con unos servicios públicos en línea modernos y "una Administración electrónica". Del mismo modo se propuso (*acciones propuestas*) que, antes de finalizar 2004, los Estados miembros hayan garantizado que los servicios públicos básicos sean interactivos, cuando proceda, sean accesibles a todos y exploten las posibilidades tanto de las redes de banda ancha como del acceso multiplataforma. Lo más reciente en esta materia lo podemos encontrar en la COM (2006) 173 final: "*Plan de acción sobre Administración electrónica i2010: Acelerar la Administración electrónica en Europa en beneficio de todos*", con el que la Comisión propone:

– acelerar la obtención de beneficios tangibles por parte de todos los ciudadanos y empresas;

– garantizar que la Administración electrónica a nivel nacional no cree nuevos obstáculos al mercado único debidos a la fragmentación y la ausencia de interoperabilidad;

– extender los beneficios de la Administración electrónica a nivel de la UE haciendo posible la obtención de economías de escala en las iniciativas de los Estados miembros y cooperando para hacer frente a los retos comunes europeos;

– garantizar la cooperación de todas las partes interesadas en la UE en la concepción y la realización de la Administración electrónica.

También la OCDE ha destacado los ahorros que la Administración Electrónica puede producir, al aumentar su eficacia, en el estudio, publicado en marzo de 2003, con el título «The e-government imperative: main findings» («La Administración electrónica: un imperativo»).

Como es obvio, el proceso de modernización tecnológica en que se encuentran inmersas las AAPP exige la elaboración de un entramado normativo adecuado que esté atento a las peculiaridades que conlleva la utilización de medios tecnológicos en su

[5] E. M., Ley 11/2007, de 22 de junio, de Acceso Electrónico de los Ciudadanos a los Servicios Públicos, apartado I, párrafo 1º, *in fine*.

[6] Es interesante la lectura de la Resolución del Consejo de 18 de febrero de 2003 sobre la aplicación del plan de acción *e*Europe 2005 (2003/C 48/02)

actividad, tanto desde un punto de vista interno como desde la perspectiva de sus relaciones con los ciudadanos[7]. Por lo que se refiere a la Administración española, podemos decir que su adaptación a las nuevas tecnologías se ha realizado de forma muy progresiva, rozando la lentitud. Sobre todo, porque los primeros avances se incorporaron con la Ley 30/1992, de 26 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (en lo sucesivo, LPC), que, en su art. 45 (redacción originaria), estableció que, cuando sea compatible con los medios técnicos de que dispongan las Administraciones Públicas, los ciudadanos podrán relacionarse con ellas para ejercer sus derechos a través de técnicas y medios electrónicos, informáticos o telemáticos con respecto de las garantías y requisitos previstos en cada procedimiento (apartado segundo, derogado por la LAECSP). Igualmente en el marco de esta norma, se prevé la constancia en soporte informático de la recepción de escritos y comunicaciones de los particulares o de otros órganos administrativos (art. 38.3), así como, en el seno de los actos administrativos, el art. 59.3 (derogado por la LAECSP), señalaba que "*para que la notificación se practique utilizando medios telemáticos se requerirá que el interesado haya señalado dicho medio como preferente o consentido expresamente su utilización, identificando además la dirección electrónica correspondiente, que deberá cumplir con los requisitos reglamentariamente establecidos. En estos casos, la notificación se entenderá practicada a todos los efectos legales en el momento en que se produzca el acceso a su contenido en la dirección electrónica...*". Por lo tanto, el establecimiento de un sistema que permitiera a los "administrados" cumplir sus obligaciones mediante el uso de medios telemáticos tenía, más bien, un carácter facultativo, pues eran ellos quienes decidían optar por este mecanismo.

Desde 1992, en España, la cuestión de las nuevas tecnologías no recibe un empujón hasta la entrada del nuevo siglo. Es en lo que llevamos de década cuando el legislador español ha tomado mayor conciencia acerca de la necesidad de reformar la burocrática Administración Pública[8], y, en consecuencia, ha procedido a actualizar la LPC, a través de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, que reforma, en el sentido apuntado, los arts. 38 y 59 (art. 68). Una importancia destacada protagoniza, sin duda, el primer texto monográfico que, en nuestro país, se dirige a la "sociedad de la información"; me refiero, cómo no, a la Ley 34/2002, de 11 de julio, de Servicios de la Sociedad de la Información[9] y

[7] VALERO TORRIJOS, J., "*El régimen jurídico de la e-Administración: el uso de medios informáticos en el procedimiento administrativo*", 2ª ed. rev. y ampliada, adaptada a la Ley 11/2007, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos, Comares, Granada, 2007, pág. 1.

[8] Las "burocrácticas Administraciones Públicas" debiéramos decir, con más rigor, dada la descentralización de nuestro Estado en Comunidades Autónomas, Provincias y Municipios. Es por ello de justicia compeler al Estado central a fin de que ejerza los títulos competenciales que le corresponden (art. 149.1.18ª CE) y garantizar de este modo que el uso de medios telemáticos por los ciudadanos en sus relaciones con las Administraciones Públicas sea general, y no dependa del territorio en que se encuentre (arts. 14, 139.1 y 149.1.1ª CE).

[9] El concepto de "servicio de la sociedad de la información" o, simplemente, "sociedad de la información" es utilizado con frecuencia en los medios de comunicación, si bien es la propia LSSI la que lo define como

Comercio Electrónico[10], que, no obstante, deja en vigor las normas "*que tengan como finalidad la protección de la salud y seguridad pública,...* [y] *el régimen tributario aplicable a los servicios de la sociedad de la información...*". Posteriormente, la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica[11], configura ésta como un instrumento capaz de permitir una comprobación de la procedencia y de la integridad de los mensajes intercambiados a través de redes de telecomunicaciones, ofreciendo las bases para evitar el repudio, si se adoptan las medidas oportunas basándose en fechas electrónicas[12]. Esta exigencia tiene, como habremos de ver, una singular importancia en el marco de las relaciones tributarias por medios telemáticos, pero sigamos diseñando este bosquejo general de la cuestión. Dejando a un lado las reformas introducidas con carácter parcial a nivel reglamentario, así como por la vía de las "malogradas" "leyes de acompañamiento", el 2007 se ha mostrado como un año especialmente interesante a los efectos que nos interesan, a través fundamentalmente, de dos leyes: la Ley 11/2007, de 22 de junio, de Acceso Electrónico de los Ciudadanos a los Servicios Públicos[13], según la cual las Administraciones deben comprometerse con su época y ofrecer a sus ciudadanos las ventajas y posibilidades que la sociedad de la información tiene, asumiendo su responsabilidad de contribuir a hacer realidad la sociedad de la información; y la Ley 56/2007, de 28 de diciembre, de Medidas de Impulso de la Sociedad de la Información, que introduce una serie de innovaciones normativas en materia de facturación electrónica y de refuerzo de los derechos de los usuarios y, por otra parte, acomete las modificaciones necesarias en el ordenamiento jurídico para promover el impulso de la sociedad de la información[14].

"*todo servicio prestado normalmente a título oneroso, a distancia, por vía electrónica y a petición individual del destinatario...*" [ANEXO, letra *a*)].

[10] Que incorpora al ordenamiento jurídico español la directiva 2000/31/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 8 de junio (véase Exposición de Motivos de la Ley).

[11] Esta ley deroga el Real Decreto-Ley 14/1999, de 17 de septiembre, sobre firma electrónica, que, a su vez, incorporó al ordenamiento jurídico español la Directiva 1999/93/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de diciembre de 1993.

[12] E.M., apartado II, párrafo 1º *in fine*.

[13] La importancia de esta Ley en el tema que nos ocupa es angular, y para percatarse de ello basta con leer su art. 1, que regula su objeto: "*La presente Ley reconoce el derecho de los ciudadanos a relacionarse con las Administraciones Públicas por medios electrónicos y regula los aspectos básicos de la utilización de las tecnologías de la información en la actividad administrativa, en las relaciones entre las Administraciones Públicas, así como en las relaciones de los ciudadanos con las mismas con la finalidad de garantizar sus derechos, un tratamiento común ante ellas y la validez y eficacia de la actividad administrativa en condiciones de seguridad jurídica*". En coherencia con lo apuntado *supra* (vid. nota 8), esta ley tiene carácter básico, pues se aplica a todas las Administraciones Públicas, "*entendiendo por tales la Administración General del Estado, las Administraciones de las Comunidades Autónomas y las Entidades que integran la Administración Local, así como las entidades de derecho público vinculadas o dependientes de las mismas*" [art. 2.1.*a*)].

[14] Por esta Ley se modifican la Ley 34/2002, de 11 de julio, de Servicios de la Sociedad de la Información, la Ley 59/2003, de 19 de enero, de firma electrónica, la Ley 7/1996, de 15 de enero, de Ordenación del Comercio Minorista y la Ley 32/2003, de 3 de noviembre, General de Telecomunicaciones, por citar sólo las más importantes.

III. LAS RELACIONES ENTRE LOS CONTRIBUYENTES Y LA ADMINISTRACIÓN: EL EQUILIBRIO ENTRE LOS DERECHOS Y LOS DEBERES.

1. El cumplimiento de los deberes formales y el derecho a que el mismo no resulte gravoso.

Si del Derecho español se trata, el pórtico con el que comienza el estudio del Derecho Tributario es, sin duda, el art. 31 CE. Dicho precepto, en su apartado primero, dispone que "*Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio*". Si bien este importante mandato constitucional sólo parece aludir al aspecto material de la obligación de contribuir, es indudable que tal deber incluye los formales[15] de presentar declaraciones, responder a solicitudes de información, acompañar documentos, etc. Entre estas obligaciones, y sin perder nunca de vista el tema sobre el que versa el presente trabajo, podemos destacar "*la obligación de expedir y entregar facturas o documentos sustitutivos y conservar las facturas... que tengan relación con sus obligaciones tributarias*" (art. 29.2 *e* LGT). Para la regulación de detalle de estas cuestiones, el art. 29.3 LGT[16] se remite a las disposiciones reglamentarias que, en su caso, dicte el Gobierno, y, en este sentido, debemos mencionar, por su importancia en relación al tema que tratamos, el RD 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación. Qué duda cabe de que el empleo por las Administraciones Públicas de medios telemáticos en sus relaciones con los administrados reduce las obligaciones formales de éstos; es más, los propios contribuyentes son titulares del derecho a que las actuaciones tributarias que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma *que les resulte menos gravosa* [art. 34.1.*k*) LGT], que recoge el contenido del art. 3 de la derogada Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes). En este sentido, el art. 6 LAECSP reconoce de modo expreso el derecho de los ciudadanos a relacionarse con las AAPP utilizando medios electrónicos para el ejercicio de los derechos previstos en el art.

[15] Según el art. 29.1 LGT, "*Son obligaciones formales las que, sin tener carácter pecuniario, son impuestas por la normativa tributaria o aduanera a los obligados tributarios, deudores o no del tributo, y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios o aduaneros*".

[16] Resultan útiles a estos efectos alguna de las reflexiones efectuadas por los profesores VEGA HERRERO y MUÑOZ DEL CASTILLO, al afirmar que "... cabe dudar de la utilidad de esta previsión ya que, como es bien sabido, el art. 97 CE atribuye, con carácter general, la potestad reglamentaria al Gobierno. Por otra parte, se debe tener presente que el establecimiento de obligaciones tributarias formales, en la medida en que constituyen prestaciones personales coactivas, quedan amparadas por el principio de reserva de ley y, en consecuencia, el ámbito de las obligaciones formales cubierto por el citado principio constitucional queda excluido de la potestad reglamentaria" (CALVO ORTEGA, R. y otros, "*La nueva Ley General Tributaria*", Civitas, 1ª edición, Madrid, 2004, págs. 123 y 124).

35 LPC (puede leerse también como art. 34 LGT)[17]. Es obvio el tiempo que hay que dedicar a la relación con aquélla para la realización de muchos trámites de la vida diaria, que empiezan a veces por un desplazamiento inicial para recabar información, a lo que se unen sucesivos desplazamientos y esperas que se dedican a posteriores trámites para las actividades más elementales (presentación de documentos, subsanación de algún defecto, etc.). En estas circunstancias, las tecnologías de la información y las comunicaciones permiten acercar la Administración hasta la sala de estar de los ciudadanos o hasta las oficinas y despachos de las empresas y profesionales; les permiten relacionarse con ella sin colas ni esperas[18]. Posteriormente veremos cómo ese fin, el de facilitar al contribuyente el cumplimiento de su obligación mediante la utilización de las técnicas que acarrea la sociedad de la información, puede resultar contraria a lo que ha de esperarse de ellas.

En íntima conexión con lo anterior, se ha de profundizar en la idea del equilibrio[19] de las situaciones jurídicas de la Administración Tributaria y de los contribuyentes, con la finalidad de favorecer un mejor cumplimento voluntario de sus obligaciones[20]. De hecho, en la LAECSP se consagra la relación con las Administraciones Públicas por medios electrónicos como un derecho de éstos y como una obligación correlativa para las Administraciones[21]. Así, el art. 96.1 LGT señala que "*La Administración Tributaria promoverá la utilización de las técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos necesarios para el desarrollo de su actividad y el ejercicio de sus competencias...*".

2. La e-Administración Tributaria.

La asunción de los anteriores objetivos ha provocado que, en la actualidad, y de modo progresivo, los trámites ante la Administración Tributaria se puedan realizar a través de medios telemáticos. En este sentido, la nueva LGT aborda, por primera vez de modo general, la regulación del uso de las nuevas tecnologías en su aplicación a las relaciones entre la Administración Tributaria y los ciudadanos. Por citar sólo algunos ejemplos, podemos destacar los siguientes: en sede de aplicación de los tributos, el art.

[17] Debe tenerse en cuenta que una de las finalidades de la LAECSP es, según su art. 3, "*facilitar el ejercicio de derechos y el cumplimiento de deberes por medios electrónicos*".

[18] E.M., Ley 11/2007, de 22 de junio, de Acceso Electrónico de los Ciudadanos a los Servicios Públicos, apartado I, párrafos 6º y 7º.

[19] Independientemente de la concepción que se sostenga en torno a las relaciones entre el Derecho Administrativo y el Derecho Financiero/Tributario, esta idea del "equilibrio" entre la AP y los particulares es aplicable por igual a la Administración Pública en general y a la Administración Tributaria en particular (si podemos trazar, a efectos ilustrativos, esta distinción). Se trata de una idea acuñada por el profesor GARCÍA DE ENTERRÍA que, en relación con el Derecho Administrativo, lo afirma hecho «de un equilibrio (por supuesto, difícil, pero posible) entre privilegios y garantías... En definitiva, de lo que se trata es de perseguir y obtener el eficaz servicio del interés general, sin mengua de las situaciones jurídicas, igualmente respetables, de los ciudadanos» (GARCÍA DE ENTERRÍA, E., "*Curso de Derecho Administrativo I*", undécima edición, Civitas ediciones S.L., Madrid, 2002, pág. 51).

[20] E. M. de la derogada Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, apartado I, párrafo 1º *in fine*.

[21] E. M. de la ORDEN PRE/2971/2007, de 5 de octubre, párrafo décimo.

96.2 acuña el derecho de los ciudadanos a relacionarse con la Administración Tributaria a través de las técnicas y medios electrónicos... para ejercer sus derechos y cumplir con sus obligaciones*, "cuando sea compatible con los medios técnicos*" de que aquélla disponga.; igualmente, a efectos de la práctica de notificaciones, el art. 112.1 *in fine* LGT, dispone que se podrán llevar a cabo por parte de la Administración Tributaria "*mediante el empleo y utilización de medios informáticos, electrónicos y telemáticos...*"; y, por último, y no extenderme más en estas consideraciones generalistas, reseñar la remisión operada por el art. 109 LGT al régimen de notificaciones previsto en las normas administrativas generales (con las especialidades contenidas en esta sección), que contemplan, como se ha expuesto con anterioridad, la posibilidad de su práctica por medios electrónicos (vid. *supra* 2).

Todo esto es la letra de la ley, y no sólo de la ley, sino que, a nuestro pesar, toda esta materia está dispersa en numerosas normas, de diversos rangos, lo que dificulta sobremanera un análisis exhaustivo de esta cuestión desde un enfoque omnicomprensivo. Pasando, ahora sí, al plano de la *praxis*, podemos observar cómo las distintas Administraciones Públicas están creando portales que permiten a los ciudadanos acceder a los servicios públicos y desarrollar sus relaciones con la Administración en un entorno virtual. Por lo que a la Administración Tributaria corresponde, ello puede observarse, tanto a nivel estatal como a nivel autonómico. En efecto, la Agencia Estatal de la Administración Tributaria cuenta con un sitio web (www.aeat.es) en que el contribuyente puede encontrar modelos, informaciones, efectuar consultas, observar las respuestas que a las mismas se dan, disposiciones normativas, etc. Del mismo modo, las Comunidades Autónomas, que pueden establecer y exigir tributos (art. 133.2 CE), amén de gestionar y participar en la recaudación de los tributos estatales dentro de unos límites, también han desarrollado sus propias páginas web, como ha ocurrido en la Región de Murcia, bajo la reseña de «e-tributos» (www.carm.es).

IV. LA FACTURACIÓN ELECTRÓNICA.

1. El deber de facturar.

Sin olvidar la obligación formal establecida en el art. 29.1.*e*) LGT, de la que dábamos cuenta con anterioridad, el art. 164.uno.3 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, los empresarios o profesionales están obligados a expedir factura y copia de ésta por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en el desarrollo de su actividad. La expedición de factura tiene, amén de las connotaciones propias del control, una importante trascendencia, pues es usual que las normativas de los diferentes Estados establezcan, entre otros requisitos, la necesidad de estar en posesión de un documento que justifique la existencia del *derecho a deducir*[22]: los sujetos pasivos pueden ejercitar su derecho a deducir las cuotas

[22] CHECA GONZALEZ, C., "*El Derecho a la Deducción del IVA*", ARANZADI Doctrina, Cizur Menor, primera edición, 2006, pág. 37.

tributarias soportadas siempre que prueben su derecho, mediante la posesión del correspondiente documento acreditativo (entre otros, la factura original).

En la medida en que el presente trabajo está dirigido a la exposición de la factura electrónica en particular, no me detengo en el régimen jurídico del deber de facturar en general, remitiéndome, para interés del lector, a lo dispuesto en el RD 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, y el RD 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

2. La factura electrónica.

2.1. Concepto.

Ya en el año 2000, la Comisión afirmó que "el futuro marco jurídico en materia de facturación debe también tener en cuenta el desarrollo de las nuevas tecnologías. Ésta es la razón por la que... [se] sienta el principio general según el cual una factura se puede transmitir en cualquier soporte, ya sea material o electrónico..."[23]. A estos efectos, resulta importante resaltar la definición que ofreció la Directiva 2001/115/CE, en su modificación de la Sexta Directiva: la facturación electrónica consiste en "*una transmisión o puesta a disposición del destinatario y la conservación efectuadas por medio de equipos electrónicos de tratamiento y almacenamiento de datos, y utilizando el teléfono, la radio, los medios ópticos y otros medios electromagnéticos*". Esta definición es acogida por el art. 17, párrafo 2º, del RD 1496/2003. Como señalaron JOOSTENS, CAMBIEN y LEJEUNE, la nota más interesante de este concepto sería que la Directiva permite al emisor la simple puesta a disposición del destinatario de las facturas, lo que, por ejemplo, podría validar situaciones en las que el vendedor las aloje en un sitio web seguro al que sus clientes puedan acceder con una clave, sin necesidad de envío expreso a éstos[24]. En el ámbito del Derecho interno, el art. 1.2 de la Ley 53/2007, de 28 de diciembre, de Medidas de Impulso de la Sociedad de la Información, define la factura electrónica como un "*documento electrónico que cumple con los requisitos legal y reglamentariamente exigibles a las facturas y que, además, garantiza la autenticidad de su origen y la integridad de su contenido, lo que impide el repudio de la factura por su emisor*". Otras definiciones, que podemos encontrar en el portal de la AEAT son las siguientes:

- Documento tributario generado por medios informáticos en formato electrónico, que reemplaza al documento físico en papel, pero que conserva el mismo valor legal con unas condiciones de seguridad no observadas en la factura en papel.

[23] COM (2000) 650 final, Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE con objeto de simplificar, modernizar y armonizar las condiciones impuestas a la facturación en relación con el IVA, Exposición de Motivos, 3.

[24] MARTOS, J.J., "*La factura telemática en el ordenamiento tributario*", REVISTA DE INFORMACIÓN FISCAL, NÚM. 75/2005, pág. 63.

- Equivalente funcional de la factura en papel, que se puede transmitir desde el expedidor al destinatario por medios telemáticos.
- En términos informáticos, consiste en un fichero con el contenido exigido por la ley a cualquier factura, que se puede transmitir de emisor a receptor por medios telemáticos y que posee unas características que aseguren la autenticidad e integridad.

2.2. Ventajas.

Con carácter general, la incorporación de las nuevas tecnologías ofrece innumerables ventajas, como la mejora de la eficiencia empresarial, el incremento de las posibilidades de elección de los usuarios y la aparición de nuevas fuentes de empleo[25]. Centrándonos ya en las ventajas que, para los contribuyentes, supone la utilización de facturas electrónicas, podemos sintetizar las siguientes, ventajas que, por otro lado, son las lógicas de un medio de estas características:

- Plena validez fiscal y jurídica. En este sentido, con la Directiva 2001/115/CE, de 20 de diciembre, se equipara la factura en papel a la factura emitida por medios electrónicos[26].
- Mejora de la eficiencia.
- Ahorro de costes económicos. Según la AECOC (Asociación Española de Codificación Comercial), el número de facturas electrónicas emitidas en España a lo largo del año 2005 duplicó a las del año anterior, llegando a los dos millones al mes, con un ahorro estimado de unos cinco millones de euros en ese período. durante el año 2005 más de 3900 empresas utilizaron la *e*-factura; en 2006, la cifra superó las 5000 empresas y los cuatro millones de facturas emitidas al mes[27]. De hecho, un estudio estima que pueden ahorrarse 0,7 euros en emisión y hasta casi 3 euros en recepción, por factura[28].

[25] E. M. de la LSSI, apartado I, párrafo segundo.

[26] CARBAJO VASCO, D., "*La factura electrónica y su legislación desde el punto de vista fiscal*", CRÓNICA TRIBUTARIA, NÚM. 121/2006, pág. 19.

[27] MAGDALENA, N., "*¿Me envía mejor una factura electrónica?*", ESCRITURA PÚBLICA, NÚM. 44/2007, pág. 25.

[28] Información extraída de la página web www.aecoc.es:

EMISOR

PAPEL	Coste/Unidad	EDI	Coste/Unidad
Impresión	0,12	Estación EDI	0,01
Envío (sobre,sello)	0,29	Tráfico	0,03
Tratamiento manual	0,35	Gestión (Dept. Admon.)	0,02
TOTAL	0,76	TOTAL	0,06

AHORRO POR FACTURA 0,7 €

RECEPTOR

PAPEL	Coste/Unidad	EDI	Coste/Unidad
Recepción y manipulación	0,07	Estación EDI (Hard & Soft)	0,01

- Fácil revisión de las facturas erróneas.
- Rapidez en las transacción económicas.
- Obtención de información en tiempo real[29].
- Aumenta la imagen de la compañía como empresa puntera, moderna y avanzada tecnológicamente y, desde la otra parte, aporta ventajas a los clientes, tales como integrar las facturas automáticamente en sus sistemas, pueden consultarlas cuando les interese, etc[30].
- Supone un ahorro considerable de espacio físico para las empresas, lo que aumenta la eficacia en el tratamiento de las facturas. Con ello, puede autorizarse la destrucción de ingentes cantidades de papel que constituyen los documentos originales, con los consiguientes ahorros en la gestión, manejo documental y de archivo, favoreciendo de esta manera la reducción de costes fiscales indirectos[31].
- Control por parte de la Administración Tributaria del cumplimiento de las obligaciones por los contribuyentes, así como liberación del contribuyente de presentar los documentos que obran ya en poder de la Administración (art. 34.1. *h* LGT).

2.3. Inconvenientes.

A fin de no reiterar cuestiones, ni volver sobre temas ya expuestos, voy a dejar los problemas que plantea el uso de facturas electrónicas para el final, al adjuntar las últimas reflexiones acerca del estudio que estamos construyendo.

2.4. Normativa reguladora de la factura electrónica.

Como cualquier jurista sabe, lo que realmente interesa a los operadores jurídicos son las fuentes, esto es, las normas en las que se regula esta o aquella institución. Sin duda, las obras doctrinales y los artículos son interesantes, a fin de clarificar el tratamiento legal de una cuestión. Por ello, vaya este punto dedicado a ofrecer al lector el marco normativo en que se apoya actualmente la factura electrónica:

Grabación	0,15	Tráfico	0,03
Tratamiento manual	1,68	Gestión (Dept. Admon.)	0,02
Archivado	0,97	Archivado	0,03
TOTAL	2,87	TOTAL	0,09

AHORRO POR FACTURA 2,78 €

[29] www.aeat.es/wps/portal
[30] *Análisis de mecánica y electricidad*, Vol. 82, Fasc. 5, año 2005, pág. 54.
[31] E.M. ORDEN EHA/962/2007, de 10 de abril, párrafo decimotercero *in fine*.

- Ley 56/2007, de 28 de diciembre, de Medidas de Impulso de la Sociedad de la Información (BOE 29 diciembre 2007)[32].
- Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.
- ORDEN EHA/962/2007, de 10 de abril, por la que se desarrollan determinadas disposiciones sobre facturación electrónica y conservación electrónica de facturas, contenidas en el RD 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.
- ORDEN PRE/2971/2007, de 5 de octubre, sobre la expedición de facturas por medios electrónicos cuando el destinatario de las mismas sea la Administración General del Estado u organismos públicos vinculados o dependientes de aquélla y sobre la presentación ante la Administración General del Estado o sus organismos públicos vinculados o dependientes de facturas expedidas entre particulares.
- Resolución de 24 de octubre de 2007, de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, sobre procedimiento para la homologación de software de digitalización contemplado en la Orden EHA/962/2007, de 10 de abril de 2007.

La lectura de estos instrumentos normativos ha de realizarse con arreglo a lo dispuesto en la nueva Directiva del IVA[33], que puede considerarse, en la actualidad, como el marco jurídico en materia de facturación electrónica, ya que señala que «la utilización de la facturación electrónica debe permitir a las Administraciones fiscales efectuar su control. Conviene, por tanto, para garantizar el buen funcionamiento del mercado interior, establecer una lista armonizada de menciones obligatorias en las facturas y una serie de criterios comunes relativos a la facturación y conservación electrónicas de las facturas, así como a la autofacturación y a la subcontratación de las operaciones de facturación». «Los Estados miembros, con arreglo a las condiciones que establezcan, deben autorizar y poder exigir la presentación por vía electrónica de determinadas declaraciones» (Considerandos núm. 46 y 47 respectivamente). Véanse, a efectos ilustrativos, los arts. 232 a 237, que se dedican específicamente a la *transmisión de facturas por vía electrónica.*

En cualquier caso, debe tenerse en cuenta que se trata de una normativa expuesta, de un modo más obvio si cabe, a continuos cambios. Estos cambios están provocados, como no podía ser menos, por los avances que se experimentan en el ámbito de la

[32] El art. 1.2 encomienda al Estado (en colaboración con las CCAA) la elaboración de un Plan "*para la generalización del uso de la factura electrónica en España*..., [que]... *contendrá, entre otros, los criterios de accesibilidad y promoverá la interoprabilidad de las distintas soluciones de facturación electrónica*".

[33] Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, que deroga la Sexta Directiva.

sociedad de la información, avances que se suceden en un corto espacio de tiempo. A tal fin, se propone el análisis de los aspectos siguientes:

- La posibilidad de facturar electrónicamente.
- Obligaciones del expedidor.
- Obligaciones del destinatario.
- Tratamiento de las facturas remitidas electrónicamente.
- Facturación electrónica cuando el destinatario sea la AGE.

2.5. Régimen jurídico.

De acuerdo con el marco normativo expuesto, estamos en condiciones de esquematizar, de un modo más pedagógico que exhaustivo, el régimen jurídico de la factura electrónica en España.

La posibilidad de facturar electrónicamente. Dispone el art. 8 RD 1496/2003, de 28 de noviembre, que "*las facturas o documentos sustitutivos podrán expedirse por cualquier medio, en papel o en soporte electrónico*", eso sí, siempre "*que permita la constatación de su fecha de expedición, su consignación en el libro registro de facturas expedidas... y su adecuada conservación*". Ahora bien, ¿cuándo se pueden remitir facturas electrónicas? La solución a esta pregunta la encontramos en la misma norma, cuyo art. 17, párrafo 1º, contiene dos exigencias: primera, que el destinatario haya dado su consentimiento expresamente; y, segunda, que los medios electrónicos implicados garanticen la autenticidad del origen y la integridad de su contenido. Analicemos por separado ambos requisitos:

- ***Consentimiento del destinatario***. Conforme establece el art. 2.1,2º ORDEN EHA/962/2007, de 10 abril, el consentimiento puede formularse de forma expresa por cualquier medio, verbal o escrito; no obstante, aunque el destinatario haya optado por el soporte electrónico, en cualquier momento podrá comunicar al proveedor su deseo de recibirlo en papel, en cuyo caso éste deberá proceder en consecuencia.
- ***Garantías de autenticidad e integridad***. La autenticidad del origen y la integridad del contenido se pueden acreditar por cualquiera de los medios establecidos en el art. 18.1 RD 1496/2003: mediante firma electrónica avanzada[34], mediante un intercambio electrónico de datos (EDI) o mediante los elementos propuestos por los interesados, una vez que sean autorizados por la AEAT[35].

[34] El art. 2.2 ORDEN EHA/962/2007, de 10 de abril, concreta que "*será válida cualquier firma electrónica reconocida*" (vid. art. 3.3 de la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de Firma Electrónica).

[35] Dicha solicitud debe dirigirse al Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, describiendo los medios o soportes que se propone aplicar a tal fin. Estos elementos, que se detallarán por el solicitante, deben ser accesibles para la Administración Tributaria. Sin perjuicio del plazo de subsanación, el Departamento mencionado *supra* puede recabar la información complementaria que entienda necesaria. Verificado el cumplimiento de todos los requisitos, el Director del Departamento acordará la autorización y asignará una referencia identificativa a la misma, indicando en la resolución las condiciones en que se entiende concedida. En cuanto a quién está legitimado para efectuar esta solicitud, la

Estos requisitos son también de aplicación, con las peculiaridades dispuestas en el art. 4 ORDEN EHA/962/2007, de 10 de abril, a las facturas electrónicas recibidas de terceros países.

En cualquier caso, el hecho de que se trate de una factura electrónica, no presenta ninguna especialidad por lo que a su contenido respecta; en efecto, de acuerdo con el art. 6 RD 1496/2003, *toda factura* (y, por tanto, también la electrónica) deberá contener las siguientes menciones:

- Número y, en su caso, serie.
- La fecha de su expedición.
- Nombre y apellidos, razón o denominación social completa, tanto del obligado a expedir factura como del destinatario de las operaciones.
- NIF atribuido por la Administración española o, en su caso, por la de otro Estado miembro de la CE, con el que ha realizado la operación el obligado a expedir la factura.
- Domicilio, tanto del obligado a expedir factura como del destinatario de las operaciones.
- Descripción de las operaciones.
- El tipo impositivo aplicado a las operaciones.
- La cuota tributaria que se repercuta.
- La fecha en que se hayan efectuado las operaciones que se documentan o en a que, en su caso, se haya recibido el pago anticipado, siempre que se trate de una fecha distinta a la de expedición de la factura.

Obligaciones del expedidor. El expedidor de la factura electrónica, como quien lo es de la factura tradicional en soporte papel, asume, a los efectos que nos interesan, una obligación fundamental: conservar[36], durante el plazo establecido legalmente, las facturas o documentos sustitutivos (art. 5 ORDEN EHA/962/2007, en relación con el art. 19.1 RD 1496/2003)[37]. La conservación a que nos venimos refiriendo se puede realizar tanto por

misma se refiere a los empresarios o profesionales o cualquier otra persona o entidad obligada a la expedición de facturas o documentos sustitutivos establecida o residente en España (art. 3 ORDEN EHA/962/2007, de 10 de abril).

[36] El art. 21 RD 1496/2003 se refiere, en general, a la conservación de facturas por medios electrónicos, exigiendo para ello que se asegure su legibilidad en el formato original en el que se hayan recibido o emitido, así como la de los datos asociados y mecanismos de verificación de firma. Los documentos conservados por medios electrónicos deberán ser gestionados y conservados por medios que garanticen el acceso en línea a los datos, así como su carga remota y utilización por parte de la Administración Tributaria ante cualquier solicitud de ésta y sin demora injustificada. En cualquier caso, debemos tener presente que este precepto no está pensando exclusivamente en la factura electrónica, sino en cualquier factura (incluso en papel) que se conserva por medios electrónicos (como por ejemplo, a través del escaneado).

[37] Esta obligación se proclama, de modo general para todo el ordenamiento tributario español, en el art. 29.1. *e*) LGT, que se pronuncia en los siguientes términos: los obligados tributarios deberán "... *conservar las facturas, documentos y justificantes que tengan relación con sus obligaciones tributarias*".

el obligado tributario como por un tercero, aunque es el primero el único responsable del cumplimiento de esta obligación (art. 19.3 RD 1496/2003, art. 5.1 ORDEN EHA/962/2007). Otras obligaciones del expedidor, relacionadas con la anterior, es la de facilitar el acceso completo[38] y sin demora injustificada a tales documentos, esto es, permitir la consulta directa de éstos, independientemente de su soporte (art. 5.3 *in fine* ORDEN EHA/962/2007).

Obligaciones del destinatario. Del mismo modo que ocurría en el caso anterior, los empresarios o profesionales deberán conservar, durante el plazo establecido legalmente, las facturas; además, si se reciben en soporte electrónico, tienen una obligación adicional, por cuanto deberán proceder a verificar la firma, así como disponer del procedimiento de control interno que a su juicio considere apropiado. Además de conservar las facturas, el destinatario debe conservar las firmas electrónicas asociadas a cada una de ellas, cuando no vengan incluidas en el propio fichero que contenga cada documento. También este sujeto debe facilitar el acceso completo y sin demora injustificada a tales facturas y documentos.

En todo caso, las obligaciones que hemos expuesto no son sino especificación de las generales impuestas en diversos apartados del art. 29.2 LGT: suministrar la información en el soporte informático en que se conserve [letra *f*)], facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones administrativas [letra *g*)], entre otras.

Tratamiento de las facturas remitidas electrónicamente. El obligado tributario que maneja facturas electrónicas y que, por tanto, se halla sujeto a la obligación de su conservación, con arreglo a la ORDEN EHA/962/2007, dispone de varias posibilidades:

- ***Digitalización certificada de facturas recibidas (art. 7 ORDEN EHA/962/2007 y Resolución de la AEAT de 24 de octubre de 2007).*** Con la «digitalización certificada» de las facturas, el obligado tributario puede prescindir de los originales en papel que les sirvieron de base. Por lo tanto, esta previsión está referida a las facturas y documentos sustitutivos que se reciban en papel, aunque por su conexión con el tema que tratamos no está de más ofrecer algunos apuntes adicionales. Se entiende por digitalización certificada "*el proceso tecnológico que permite, mediante la aplicación de técnicas fotoeléctricas o de escáner, convertir la imagen contenida en un documento en papel en una imagen digital codificada...*" (art. 7.2 ORDEN EHA/962/2007)[39].

[38] Se entiende por «acceso completo» el que posibilita "*su visualización, búsqueda selectiva, copia o descarga en línea e impresión*" (art. 21.2,2º RD 1496/2003).

[39] El proceso de digitalización exige el cumplimiento de una serie de requisitos, especificados en el mismo art. 7, si bien podemos destacar la necesidad de que ese proceso garantice la obtención de una imagen fiel e íntegra de cada documento digitalizado... Se entiende por «imagen» un "*único fichero digital distinto para cada factura que represente la apariencia física de la factura, de modo facsimilar... Para que la imagen se considere fiel e íntegra ha de ser obtenida en un proceso informático automático en el que sin interrupción*

- ***Impresión de facturas remitidas en formato electrónico (art. 8 ORDEN EHA/962/2007).*** El principio del que hay que partir es que, como regla general, las facturas y documentos remitidos electrónicamente deben conservarse por los destinatarios en el mismo formato electrónico de remisión, *sin conversión alguna*. Ahora bien, si tales documentos están firmados con firma electrónica, los destinatarios, tras verificar tal firma, podrán realizar la conversión en papel mediante la correspondiente opción de software que permita la impresión.

Facturación electrónica cuando el destinatario sea la AGE. Para finalizar esta exposición acerca del tratamiento normativo que, en España, se otorga al tema de la facturación electrónica, podemos hacer una breve referencia al uso de tales técnicas por parte de las Administraciones Públicas. En este campo existe una norma específica, si bien su ámbito de aplicación se ciñe a la Administración General del Estado y a los organismos públicos vinculados o dependientes de ella[40]: la ORDEN PRE/2971/2007, de 5 de octubre, sobre la expedición de facturas por medios electrónicos cuando el destinatario de las mismas sea la AGE u organismos públicos vinculados o dependientes de aquélla y sobre la presentación ante la AGE o sus organismos públicos vinculados o dependientes de facturas expedidas entre particulares. Esta norma debe enmarcarse en el deber que tienen las AAPP de adaptarse a los nuevos tiempos y facilitar las relaciones con las mismas a través del empleo de las nuevas tecnologías, deber resaltado por la LAECSP, según hemos dicho (vid. *supra* 2). En todo caso, la utilización de medios electrónicos para la remisión de facturas destinadas a la AGE estará condicionada al consentimiento expreso de ésta (art. 3); una vez que el Departamento u organismo preste el mismo, se entenderá de carácter general y comprenderá todos los supuestos en que sea destinatario de facturas. Igual que ocurría en el supuesto anterior, es necesario garantizar la autenticidad del origen y la integridad del contenido, para lo cual se utilizará la firma electrónica avanzada (art. 4). Por último, y dejando a un lado aspectos de detalle, para cuyo conocimiento basta remitirse a la norma, esta Orden establece el formato *Facturae*, que se describe de modo completo en la página web www.facturae.es. El principal campo de actuación de estas previsiones ha de ser, claro está, el de la contratación pública, pues son estos empresarios y profesionales los que, en sus relaciones con la Administración, han de utilizar estos medios.

3. La técnica al servicio del contribuyente.

Ya poníamos de manifiesto anteriormente (*supra 4.2.3*) que, en el uso de las nuevas tecnologías, no todo son luces. Antes al contrario, la utilización de tales técnicas conllevan ciertos riesgos y problemas, que son característicos de los mismos, y a cuyo

---

del mismo y sin intervención de operador se realicen [una serie de tareas]" (Resolución 24 octubre 2007, apartado tercero).

[40] Vid. art. 2.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen jurídico de las AAPP y del Procedimiento Administrativo Común, así como el Título III de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado.

estudio va dirigido el presente punto, eso sí, con la intención también de ofrecer alguna respuesta ante tales inconvenientes.

3.1. Falta de preparación de la sociedad para afrontar los retos de la nueva era tecnológica.

No cabe ninguna duda de los beneficios que reporta el uso de las nuevas tecnologías en la vida cotidiana de los ciudadanos, cuestión de la que hemos dado buena cuenta anteriormente (vid. *supra* 4.3.2). Sin embargo, la complejidad de la tecnología puede indigestar a las empresas y constituir una barrera para el desarrollo del comercio electrónico. Como dicen ciertos autores, «Internet es una red intrínsecamente insegura». Actualmente existe una intensa actividad investigadora en torno a las comunicaciones seguras en este ámbito[41]. Ello ha motivado desde siempre que la tecnología de firma digital haya sido vista por los potenciales usuarios con extrañeza, por no decir como algo casi esotérico. A ello se añade la variedad de opciones tecnológicas y la creciente expansión de términos como XML, S/MIME, EDIINT, XLS, etc., que confunden a las empresas y en ocasiones retrasan las decisiones, si se instalan debates sobre cuál es la tecnología más moderna o la técnicamente más evolucionada[42]. En definitiva, los ciudadanos en general, y los contribuyentes en particular, muestran una natural desconfianza hacia estos nuevos medios, sobre todo quizá, porque es una materia que les supera, que les llega tarde. Los problemas irán disminuyendo conforme avancen las generaciones, pues éstas ya sí habrán nacido en un mundo en el que las relaciones interpersonales y administrativas se desarrollen por medio de los servicios de la sociedad de la información. Pero mientras tanto, queda mucho por hacer. En este sentido, la LAECSP tiene, como una de sus finalidades, crear las condiciones de confianza en el uso de los medios electrónicos. De este modo, son las Administraciones Públicas, en gran medida, y como se ha dicho anteriormente, las que han de actuar como motor del cambio, necesario, a fin de satisfacer las exigencias del principio de eficacia de la actividad administrativa. De hecho, la Disp. Adic. tercera de la Ley 56/2007, de 28 de diciembre, de Medidas de Impulso de la Sociedad de la Información, encomienda al Gobierno la elaboración, en un plazo de seis meses, de un Plan para la mejora de los niveles de seguridad y *confianza* en Internet, que incluirá directrices y medidas para aumentar la seguridad frente a las amenazas de Internet y proteger la privacidad on line.

Un capítulo importante en orden a que empresas y particulares se doten de los medios idóneos para llevar a cabo el cumplimiento de sus deberes y el ejercicio de sus derechos por vía telemática, viene dado por los incentivos que, desde las Administraciones Tributarias, se concedan por la adquisición de tales sistemas. Por ejemplo, el art. 36 del Real Decreto-Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se

[41] CRIADO GRANDE, J.I. y RAMILO ARAUJO, Mª C., "*e-Administración: ¿un reto o una nueva moda? Problemas y perspectivas de futuro en torno a Internet y las Tecnologías de la Información y Comunicación en las Administraciones Públicas del Siglo XXI*", Revista Vasca de Administración Pública, NÚM. 61(I)/2001, pág. 25.

[42] SÁNCHEZ COLL, A., "*Del EDI al comercio electrónico*", Información Comercial Española, REVISTA DE ECONOMÍA, NÚM. 813/2004, págs. 49 y 50.

aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades, contempla una deducción para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación.

3.2. Necesario respeto del derecho a la intimidad.

Continuamente, y como tenemos ocasión de observar, en el estudio que estamos pergeñando van implicándose derechos, algunos de ellos fundamentales, como el que vamos a analizar aquí. En efecto, la Constitución Española proclama a los cuatro vientos el derecho al honor, *a la intimidad personal y familiar* y a la propia imagen (art. 18.1). Este derecho se concreta, en el ámbito tributario, en el art. 34.1.*i*) LGT, que reconoce el derecho al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria.., sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros[43], salvo en los supuestos previstos en las leyes[44]. El término «tercero», frente al que se impone el deber de reserva comprende no sólo a los particulares, sino también a los poderes públicos, sean órganos jurisdiccionales o administrativos, de modo que sólo se encuentra excluida de esta consideración de «tercero» la propia Administración Tributaria que obtiene los datos en el ejercicio de sus funciones y la propia persona sobre la que se recaba esta información[45]. Igualmente, los ciudadanos (léase *contribuyentes*) tienen derecho a la garantía de la seguridad y confidencialidad de los datos que figuren en los ficheros, sistemas y aplicaciones de las Administraciones Públicas [art. 6.2.i) LAECSP].

Realmente es mucho lo que se juega este derecho cuando los datos de los contribuyentes son gestionados a través de medios electrónicos, sobre todo por la facilidad del acceso a los mismos y los intercambios de información tributaria realizados por este sistema. Así, la progresiva utilización de medios electrónicos suscita la cuestión de la privacidad de unos datos que se facilitan en relación con un expediente concreto pero que, archivados de forma electrónica como consecuencia de su propio modo de transmisión, hacen emerger el problema de su uso no en el expediente en el que es evidente, desde luego, pero, si la eventualidad de su uso por otros servicios o dependencias de la Administración o de cualquier Administración o en otro expediente. Las normas de la LO 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal, deben ser suficientes, y no se trata de hacer ninguna innovación al respecto, pero sí de establecer previsiones que garanticen la utilización de los datos obtenidos de las comunicaciones electrónicas para el fin preciso para el que han sido remitidos a la

[43] Como es evidente, en ocasiones, la cooperación interadministrativa exige que, datos que una Administración tiene, sean utilizados por otra Administración u organismo. Para estos casos, habrán de aplicarse las previsiones de la LOPD, si bien cada AP deberá facilitar el acceso de las restantes AAPP a los datos relativos a los interesados que obren en su poder y se encuentren en soporte electrónico, especificando las condiciones, protocolos y criterios funcionales o técnicos necesarios para acceder a dichos datos con las máximas garantías de seguridad, integridad y disponibilidad (art. 9 LAECSP).

[44] Si hablamos de datos recabados por medios electrónicos, piénsese, por ejemplo, los contenidos en una factura electrónica, hemos de aludir necesariamente a la especificación de este derecho en el art. 4 *a*) LAECSP, según el cual, la utilización de las tecnologías de la información se ajustará a, entre otros principios, el respeto al derecho a la protección de datos de carácter personal.

[45] HUESCA BOADILLA, R, (Coordinador), "*Comentarios a la Nueva Ley General Tributaria*", Editorial Aranzadi S.A., Cizur Menor, 2004, pág. 637.

Administración[46]. En coherencia con estas legítimas y exigibles aspiraciones, la LAECSP también cuenta, entre sus objetivos, con el de establecer "*las medidas necesarias para la preservación de la integridad de los derechos fundamentales, y en especial los relacionados con la intimidad y la protección de datos de carácter personal*". En paralelo con esta previsión, el art. 95.3 LGT estableció, ya con anterioridad, que "*la Administración Tributaria adoptará las medidas necesarias para garantizar la confidencialidad de la información tributaria y su uso adecuado*". También, y como no podía ser menos, el Derecho comunitario se ha hecho eco de la necesidad de salvaguardar la intimidad y el contenido de los datos que recaba la Administración Tributaria, y, para ello, ha pronunciado dos normas, importantes en su momento: la Directiva 95/46/CE y el Reglamento (CE) 1798/2003, de 7 de octubre[47].

En relación con la impronta que, en este ámbito, tuvo la LGT, la profesora FERNÁNDEZ JUNQUERA puso de manifiesto la parquedad de la misma en orden a la protección de los datos de carácter personal, aunque más concretamente se refería al déficit normativo en que incurría la protección del sistema informático propiamente dicho, o a la red telemática, de manera que se vigile de forma suficiente las posibilidades del acceso a los mismos por terceros y, en consecuencia, a las posibles modificaciones de su contenido[48]. No obstante, esta deficiencia se ha ido subsanando a través de las distintas normas elaboradas desde la entrada en vigor de la nueva LGT, normas que ya han sido analizadas y que, incluso, introducen modificaciones en aquélla.

3.3. La factura electrónica ante el fallo de las nuevas tecnologías. Posibles soluciones.

Sin lugar a dudas, el mayor problema que plantea la remisión de datos por vía telemática es la falta de seguridad y confianza que produce en los ciudadanos, como hemos tenido ocasión de ver anteriormente. En efecto, la deficiente preparación del ciudadano medio en orden a la utilización de estas técnicas, que cree ajenas a su dominio, así como los problemas que los programas informáticos generan de forma casi necesaria, provocan que los ciudadanos vean con recelo esta nueva era y prefieran usar los sistemas tradicionales de presentación de documentos en papel[49]. De ello es consciente la ORDEN EHA/962/2007, de 10 de abril, que prevé la adopción de las medidas técnicas y de los planes de contingencias "*que permitan garantizar la recuperación de los archivos informáticos en caso de siniestro o avería del sistema informático en el que se almacenan las facturas…*" (art. 5.1).

---

[46] E. M. de la LAECSP, apartado III, párrafo 2º.

[47] Para profundizar en los sistemas de protección que establecen estos instrumentos comunitarios, puede verse, en relación con el IVA, FERNÁNDEZ MARÍN, F., "*La tutela de la Unión Europea al contribuyente en el intercambio de información tributaria*", Editorial Atelier, Barcelona, 2007, págs. 184 a 188.

[48] FERNÁNDEZ JUNQUERA, M., en CALVO ORTEGA, R. y otros, "*La nueva Ley General Tributaria*", Civitas, 1ª edición, Madrid, 2004, pág. 403.

[49] Expresiva en este sentido es la E. M. de la LSSI, al decir que "*la implantación de Internet y las nuevas tecnologías tropieza con algunas incertidumbres jurídicas, que es preciso aclarar con el establecimiento de un marco jurídico adecuado, que genere en todos los actores intervinientes la confianza necesaria para el empleo de este nuevo medio*" (apartado I, párrafo 2º *in fine*).

Pues bien, en esta sede intentaremos dar respuesta al interrogante que se suscita cuando, por ejemplo, la factura ha de presentarse en un determinado plazo a requerimiento de la Administración y el sistema informático falla. No nos engañemos, no es algo inusual, no sólo porque se produzca un error en el programa, sino porque el suministro de corriente se interrumpa y no existan generadores alternativos. Piénsese en el apagón que se produjo en Cataluña no hace mucho tiempo, dificultando el cumplimiento de la presentación telemática de la declaración del IS. Si la factura en cuestión, por su soporte, no es legible por la Agencia Tributaria dentro del plazo, entonces, ¿qué? Ése es precisamente el temor de los contribuyentes. Y no es un temor infundado, pues puede entrañar consecuencias económicas de primer nivel, ya que la factura es requisito imprescindible para practicar las correspondientes deducciones (art. 97 Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido). Además de estas repercusiones, la cuestión puede ir más allá, si, por ejemplo, la inexperiencia en el uso de estas técnicas lleva al incumplimiento de la obligación de facturar (involuntario). En efecto, si, por cualquier causa ajena al deseo del sujeto pasivo, la factura no llega a expedirse o recibirse por estos medios, tal omisión puede ser constitutiva de una infracción del art. 201 LGT, consistente en el "*incumplimiento de las obligaciones de facturación, entre otras, la expedición, remisión, rectificación y conservación de facturas, justificantes o documentos sustitutivos*" (apartado 1), considerándose grave cuando se incumplan los requisitos exigidos por la normativa reguladora de tal obligación o cuando el incumplimiento consista en la falta de expedición o de conservación de las facturas (apartado 2)[50], salvo que concurra alguna de las causas de exoneración previstas en el art. 179 LGT, como por ejemplo, la concurrencia de fuerza mayor, o, por citar sólo los más claros, cuando sean imputables a una deficiencia técnica de los programas informáticos facilitados por la Administración tributaria para el cumplimiento de las obligaciones tributarias [apartado 2, letras *b* y *e*)]. La pérdida del derecho a deducir las cuotas de IVA soportado o el inicio de un procedimiento sancionador[51] (en el que el interesado haga valer sus causas de exoneración) parecen una reacción desproporcionada y van en contra de lo que se pretende conseguir con el uso de estas técnicas, que es precisamente reducir las obligaciones formales de los contribuyentes. Ello además contradice el espíritu de la nueva LGT, que establece, como principios del sistema tributario, "*la limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales… y el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios*" (art. 3.2). Como es sabido, la aplicación del sistema tributario no podría llevarse a cabo si no fuera a través del cumplimiento espontáneo por parte de los obligados tributarios de sus obligaciones, materiales y formales. La nueva LGT pretende que en la regulación del sistema tributario se limiten los costes indirectos derivados del cumplimiento de las obligaciones formales, pareciendo olvidar que al regular las mismas en el art. 29 impone hasta nueve obligaciones tributarias distintas. De todas formas, es

[50] La sanción que puede imponerse por tales comportamientos no es baladí, pues su cuantía resultante puede aumentarse en un 100 por 100 "*si se produce el incumplimiento sustancial de las obligaciones anteriores*" (art. 201.5 LGT).

[51] Véase el Capítulo III del RD 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario.

justo reconocer que el legislador trata de establecer mecanismos que faciliten el cumplimiento de aquéllas obligaciones formales y de reducir sus costes[52]. Por otra parte, el art. 3.2 LGT que venimos tratando señala, como principio del sistema tributario, el respeto de los derechos de los contribuyentes, ahora bien, este principio, que debemos poner en relación con el art. 34 LGT, parte de una deficiencia, denunciada por FERNÁNDEZ CUEVAS al comentar el art. 20 de la derogada Ley 1/1998, que se refería a la obligación de la Administración Tributaria de facilitar el ejercicio de los derechos: «en el precepto que comentamos se recoge, en realidad, más que un derecho del contribuyente *stricto sensu* una declaración de principios o, si se quiere, un principio de carácter programático, cuya exigibilidad jurídica por el contribuyente resulta sin embargo problemática, al no existir tampoco una sanción clara en caso de incumplimiento por parte de la Administración»[53]. En definitiva, esta obligación de la Administración tiene tres direcciones, claramente imbricadas con el tema que tratamos: facilitar el ejercicio de los derechos del contribuyente, facilitar el cumplimiento de sus obligaciones y actuar cerca del contribuyente de la forma menos gravosa para él[54].

Una interpretación respetuosa con los derechos y garantías de los contribuyentes nos lleva a pensar que, por ejemplo, si el fallo impide la presentación de las facturas en el plazo dado con ocasión de un requerimiento, permitiría acudir, a estos efectos, a las normas generales de los procedimientos administrativos en cuya virtud "*la Administración, salvo precepto en contrario, podrá conceder de oficio o a petición de los interesados, una ampliación de los plazos establecidos, que no exceda de la mitad de los mismos, si las circunstancias lo aconsejan y con ello no se perjudican derechos de tercero*" (art. 49.1 LPC), aunque puntualiza que "*tanto la petición de los interesados como la decisión sobre la ampliación deberán producirse, en todo caso, antes del vencimiento del plazo de que se trate. En ningún caso podrá ser objeto de ampliación un plazo ya vencido*" (apartado 3).

En relación con la posibilidad de que los defectos técnicos pudieran suponer la pérdida del derecho a deducir las cuotas de IVA, por faltar uno de los requisitos exigidos por el art. 97 LIVA, hemos de apuntar lo siguiente: por lo que aquí nos interesa, el art. 106.3 LGT, señala que "*los gastos deducibles ya las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura entregada*...". Ya ha sido señalado anteriormente, al tratar de las ventajas de la factura electrónica, que la Directiva 2001/115/CE la equipara a la factura en soporte papel. Como destaca CARBAJO VASCO, el problema de la factura como medio probatorio *prioritario* es la tendencia de la Administración Tributaria a ser muy rigurosa a la hora de exigir el cumplimiento de todos los requisitos que conforman la «factura completa» y su constancia en afirmar que

[52] HUESCA BOADILLA, R, (Coordinador), "*Comentarios a la Nueva Ley General Tributaria*", Editorial Aranzadi S.A., Cizur Menor, 2004, pág. 100.
[53] AA.VV., "*El Estatuto del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*", Editorial Aranzadi SA., Pamplona, 1998, pág. 158.
[54] AA.VV., "*Aplicación de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*", Editorial Lex Nova, Valladolid, 1998, pág. 151.

la ausencia de alguno de los mismos impide el uso de la factura como documento probatorio[55]. Ahora bien, ese ensalzamiento de la factura que efectúa el art. 106.3 reproducido, no puede llevar a considerarlo como un medio de prueba que excluya a otros[56]. En efecto, como señala el profesor TEJERIZO LÓPEZ, aun cuando es evidente la necesidad de respetar los requisitos formales para poder practicar la deducción de las cuotas soportadas, un excesivo rigor en su exigencia podría suponer una lesión de los principios de justicia tributaria[57]. Incluso el TJCE se ha hecho eco de tales realidades cuando, en su Sentencia de 5 de diciembre de 1996, en el asunto *John Reisdorf*, ya reconoció implícitamente, que los medios de prueba del IVA soportado no podía limitarse de tal modo que se imposibilitara o dificultara de forma irrazonable el ejercicio del derecho a la deducción, estando los Estados miembros legitimados para solicitar del sujeto pasivo, en defecto de factura, otros medios probatorios que demuestren que la transacción objeto de la solicitud de deducción se produjo efectivamente. Por lo tanto, expone CHECA GONZÁLEZ, «no puede concebirse a la factura como único medio de prueba admisible, ya que mantener esta aseveración implicaría una vulneración del principio de tutela judicial efectiva, toda vez que las restricciones a la libertad de prueba deben ser excepcionales, por ser contraria esta práctica al art. 24.2 CE…»[58]. Es ello coherente por otra parte con el principio general de libertad de prueba que ha de considerarse vigente en materia tributaria[59], como consecuencia de la remisión operada por el art. 106.1 LGT a favor de las normas sobre medios y valoración de prueba contenidas en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil. Por último, como nos recuerda Juan Jesús MARTOS, parafraseando la STS de 6 de noviembre de 1998, el incumplimiento de requisitos formales en las facturas no provoca la pérdida del derecho a deducir sino, simplemente, impide el ejercicio de tal derecho. Los errores en las facturas son plenamente subsanables[60]. En resumen, y como corolario de todo lo expuesto, podemos decir que, en relación con el derecho a deducir, la factura, a pesar de configurarse normativamente como el medio *prioritario*, no es el único a fin de ejercer tal derecho[61].

---

[55] CARBAJO VASCO, D., "*La factura electrónica y su legislación desde el punto de vista fiscal*", CRÓNICA TRIBUTARIA, NÚM. 121/2006, pág. 12.

[56] FERNÁNDEZ JUNQUERA, M., citada por CAZORLA PRIETO, L. Mª., "*Derecho Financiero y Tributario. Parte General*", 8ª edición, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2007, pág. 465.

[57] QUERALT MARTÍN, J. y otros, "*Manual de Derecho Tributario. Parte Especial*", 4ª edición, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2007, pág. 669. Véanse en especial las referencias jurisprudenciales que recoge el autor en ésta y en las páginas concordantes.

[58] CHECA GONZALEZ, C., "*El Derecho a la Deducción del IVA*", ARANZADI Doctrina, Cizur Menor, primera edición, 2006, pág. 39.

[59] RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M., "*La prueba en Derecho Tributario*", Thomson-Aranzadi, primera edición, Cizur Menor, 2007, pág. 218.

[60] MARTOS, J.J., "*La factura telemática en el ordenamiento tributario*", en REVISTA DE INFORMACIÓN FISCAL, NÚM. 71/2005, pág. 78.

[61] El mismo régimen es el que la LSSI establece, ahora con carácter más explícito, en relación con la prueba de los contratos celebrados por vía electrónica, remitiéndose a las reglas generales del ordenamiento jurídico, afirmando además que "*... el soporte electrónico en que conste un contrato celebrado por vía electrónica será admisible en juicio como prueba documental*" (art. 24). Toda vez que se exige que la factura electrónica venga firmada electrónicamente, es interesante recordar el tenor del art. 3.8

No obstante lo expuesto, debemos tener en cuenta que el contribuyente tiene un as en la manga, que es objeto de una regulación minuciosa por parte de las normas que venimos manejando. En efecto, como hemos tenido ocasión de ver, una de las *obligaciones*, tanto del expedido como del destinatario de las facturas, es la de su conservación (vid. *supra* 4.3.5). Ahondemos en el análisis de la misma y, en especial, en el régimen de las copias de tales facturas expedidas por medios electrónicos. Comenzando por las normas más generales, el art. 6 LAECSP reconoce, como derechos de los ciudadanos, el de obtener copias electrónicas de los documentos electrónicos que formen parte de procedimientos en los que tengan la condición de interesados, así como a la conservación en formato electrónico por las AAPP de los documentos electrónicos que formen parte de un expediente. Se trata, dicho sea claramente, de adentrarnos en el tema de la eficacia probatoria de la factura, lo cual, si lo «mezclamos» con la cuestión de los medios electrónicos en que nos encontramos, y del uso de copias, no pone ante un escenario enriquecedor. Con éste ánimo, afrontemos el último análisis de la presente colaboración. A fin de proporcionar al lector una mayor claridad de ideas, podemos proceder a sistematizar los cuatro grandes ejes sobre los que voy a articular la respuesta al problema teórico formulado[62]:

- ***Conservación de las facturas***. Vale lo dicho al tratar de las obligaciones formales de los contribuyentes, remitiéndonos a las normas apuntadas en dicha sede[63].
- ***Copias electrónicas***. En el caso de facturas electrónicas, la copia es un *fichero idéntico al original*; cuando el original haya sido firmado electrónicamente, la copia se refiere al fichero firmado (art. 5.2 ORDEN EHA/962/2007, de 10 de abril). Ahora bien, no sólo las facturas electrónicas pueden ser objeto de copia digital, sino que también es posible que las facturas tradicionales en papel sean objeto de «digitalización», siempre que tengan el carácter de originales, en cuyo caso, el obligado tributario puede prescindir de los originales en papel que les sirvieron de base (art. 7 ORDEN EHA/962/2007, de 10 de abril, en relación con la Resolución de 24 de octubre de 2007, de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria).
- ***Copias en papel***. No obstante, y poniéndonos siempre en la piel del contribuyente medio, es evidente que, si reticencias tiene al uso de medios

---

de la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de Firma Electrónica, en su redacción dada por la Ley 56/2007, de 28 de diciembre: "*el soporte en que se hallen los datos firmados electrónicamente será admisible como prueba documental en juicio…*".

[62] En realidad, y dejando a un lado la referencia hecha al régimen sancionador, todo este análisis está pensando en el interés del sujeto pasivo, como es, claro está, su derecho a deducir. También puede leerse el art. 88 LIVA en relación con la repercusión del impuesto.

[63] Véanse, sobre todo, los arts. 19 y siguientes del RD 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, así como los arts. 5 y 6 ORDEN EHA/962/2007, de 10 de abril, por la que se desarrollan determinadas disposiciones sobre facturación telemática y conservación electrónica de facturas. Ténganse también en cuenta las obligaciones de llevanza de libro registro de facturas expedidas y recibidas que establecen los arts. 63 y 64 RIVA, que, en mi opinión, deben actualizarse, a fin de contemplar su llevanza por medios electrónicos.

electrónicos, su malestar aumentaría si no pudiera conservar tales documentos por los medios tradicionales, esto es, en soporte papel. Consciente de ello, la ORDEN EHA/962/2007, de 10 de abril, ha previsto específicamente el supuesto, en su art. 8, cuya rúbrica es muy expresiva; dicho precepto nos dice que, la regla general es que las facturas electrónicas se conserven en el mismo formato electrónico de remisión[64]. Ahora bien, "*los destinatarios contribuyentes que deseen conservarlas de forma impresa en papel, después de verificada la firma, podrán realizar dicha conversión de soporte mediante la correspondiente opción de software que permita la impresión a papel, junto a los contenidos del documento…* ".

- ***Eficacia probatoria de la factura y de su copia. La factura, ¿único medio de prueba del derecho a deducir?*** En este punto final, debemos escindir el estudio de la eficacia probatoria de la factura, en dos vertientes, la de la factura propiamente dicha y la de su copia.

Y, por lo que se refiere a las copias de las facturas, la ORDEN EHA/962/2007, de 10 de abril, afirma que "*tendrán el valor como justificantes que la normativa tributaria respectivamente les otorga*", aunque se exige que incorporen firma electrónica (art. 2.3). De modo más general, afirma el art. 30.1 LAECSP que "*las copias realizadas por medios electrónicos de documentos electrónicos emitidos por el propio interesado o por las Administraciones Públicas, manteniéndose o no el formato original, tendrán inmediatamente la consideración de copias auténticas…, siempre que el documento electrónico original se encuentre en poder de la Administración, y que la información de firma electrónica y, en su caso, de sellado de tiempo permitan comprobar la coincidencia de dicho documento*".

4. Conclusiones.

Es hora de sintetizar en un par de líneas las consideraciones que podemos extraer de nuestro análisis. En los tiempos que corren, constituye una necesidad de primer orden acomodar el funcionamiento de las estructuras públicas a los retos de la sociedad de la información; tales exigencias son plenamente aplicables a las relaciones tributarias, a fin de facilitar al contribuyente el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones. Ahora bien, deben tenerse en cuenta que tales medios, aunque sean muy modernos, son susceptibles de fallos e inconvenientes, por lo que debe flexibilizarse el sistema en orden a prever tales situaciones. En cualquier caso, parece que existen soluciones como las apuntadas en último lugar, pero que suponen un incremento de la presión fiscal indirecta y que reclaman una labor de concreción en sede jurisdiccional o administrativa.

---

[64] La parte introductoria de la norma se pronuncia en los siguientes términos: "*con carácter general, las facturas y documentos sustitutivos deben conservarse en el soporte en que originalmente fueron expedidos y recibidos, pues de esta forma se asegura la posibilidad de que pueda verificarse en todo momento que se trata de originales*" (párrafo 10º).

ABREVIATURAS

AEAT = Agencia Estatal de la Administración Tributaria.
AECOC = Asociación Española de Codificación Comercial.
AGE = Administración General del Estado.
AP = Administración Pública.
BOE = Boletín Oficial del Estado.
CA = Comunidad Autónoma.
CE = Constitución Española.
COM = Comunicación.
EDI = *Electronic Data Interchange* (Intercambio Electrónico de Datos).
E.M. = Exposición de Motivos.
IVA = Impuesto sobre el Valor Añadido.
IS = Impuesto sobre Sociedades.
LAECSP = Ley 11/2007, de 22 de junio, de Acceso Electrónico de los Ciudadanos a los Servicios Públicos.
LGT = Ley 53/2007, de 17 de diciembre, General Tributaria.
LIVA = Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.
LOPD = Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal.
LPC = Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.
LSSI = Ley 34/2002, de 11 de julio, de Servicios de la Sociedad de la Información.
RD = Real Decreto.
TJCE = Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.
STS = Sentencia del Tribunal Supremo.

BIBLIOGRAFÍA

AA.VV., "*Aplicación de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*", Editorial Lex Nova, Valladolid, 1998.

AA.VV., "*El Estatuto del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*", Editorial Aranzadi SA., Pamplona, 1998.

Análisis de mecánica y electricidad, Vol. 82, Fasc. 5, año 2005.

CALVO ORTEGA, R. y otros, "*La nueva Ley General Tributaria*", Civitas, 1ª edición, Madrid, 2004.

CARBAJO VASCO, D., "*La factura electrónica y su legislación desde el punto de vista fiscal*", CRÓNICA TRIBUTARIA, NÚM. 121/2006.

CAZORLA PRIETO, L. Mª., "*Derecho Financiero y Tributario. Parte General*", 8ª edición, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2007.

CHECA GONZALEZ, C., "*El Derecho a la Deducción del IVA*", ARANZADI Doctrina, Cizur Menor, primera edición, 2006.

CRIADO GRANDE, J.I. y RAMILO ARAUJO, Mª C., "*e-Administración: ¿un reto o una nueva moda? Problemas y perspectivas de futuro en torno a Internet y las Tecnologías de la Información y Comunicación en las Administraciones Públicas del Siglo XXI*", Revista Vasca de Administración Pública, NÚM. 61(I)/2001.

FERNÁNDEZ MARÍN, F., "*La tutela de la Unión Europea al contribuyente en el intercambio de información tributaria*", Editorial Atelier, Barcelona, 2007.

GARCÍA DE ENTERRÍA, E., "*Curso de Derecho Administrativo I*", undécima edición, Civitas ediciones S.L., Madrid, 2002.

HUESCA BOADILLA, R, (Coordinador), "*Comentarios a la Nueva Ley General Tributaria*", Editorial Aranzadi S.A., Cizur Menor, 2004.

MAGDALENA, N., "*¿Me envía mejor una factura electrónica?*", ESCRITURA PÚBLICA, NÚM. 44/2007.

MARTOS, J.J., "*La factura telemática en el ordenamiento tributario*", REVISTA DE INFORMACIÓN FISCAL, NÚM. 75/2005.

QUERALT MARTÍN, J. y otros, "*Manual de Derecho Tributario. Parte Especial*", 4ª edición, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2007.

RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M., "*La prueba en Derecho Tributario*", Thomson-Aranzadi, primera edición, Cizur Menor, 2007.

SÁNCHEZ COLL, A., "*Del EDI al comercio electrónico*", Información Comercial Española, REVISTA DE ECONOMÍA, NÚM. 813/2004.

VALERO TORRIJOS, J., "*El régimen jurídico de la e-Administración: el uso de medios informáticos en el procedimiento administrativo*", 2ª ed. rev. y ampliada, adaptada a la Ley 11/2007, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos, Comares, Granada, 2007.