

Monográfico «Tributos en la sociedad de la información»

ARTÍCULO

La regulación de la factura electrónica en el sector público

Ana María Delgado García

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario

Universitat Oberta de Catalunya

Fecha de publicación: junio de 2014

Resumen

La regulación del uso de la factura electrónica en las administraciones públicas ha sido recientemente modificada por medio de la Ley 25/2013, de 27 de diciembre, de Impulso de la Factura Electrónica y Creación del Registro Contable de Facturas en el Sector Público. Mediante esta norma se pretende fundamentalmente luchar contra la morosidad de las administraciones públicas, a través del impulso de la utilización de la factura electrónica y la creación de un registro contable, de forma que se agilicen los procedimientos de pago a los proveedores y se conozcan con más detalle las facturas pendientes de pago.

También se regulan en esta norma legal, entre otros temas, el registro contable de facturas y el procedimiento de tramitación en las administraciones públicas, los efectos de la recepción de la factura electrónica, las facultades de los órganos de control y colaboración con la Agencia Estatal de Administración Tributaria, la validez de la factura electrónica ante las administraciones públicas y sus efectos tributarios, el intercambio de información entre la hacienda pública y los órganos pagadores de las administraciones públicas sobre los deudores de estas y los pagos a los proveedores, la factura electrónica en las empresas que presten servicios al público en general de especial trascendencia económica y la eficacia ejecutiva de la factura electrónica.

Palabras clave

factura electrónica, sector público, administración electrónica, impuestos, morosidad

Tema

administración electrónica

E-invoice regulation in the public sector

Abstract

The regulation of e-invoice use in the public sector was recently amended by Law 25/2013 (27 December) on fostering the e-invoice and creating a register of invoices in the public sector. This statute aims primarily at reducing late payment in the public sector by fostering the use of the e-invoice and creating a register of invoices to streamline vendor payment procedures and provide more detailed information on due invoices.

It also regulates aspects including a register for invoices and the invoice processing procedure in the public sector, the effects of receiving an e-invoice, the powers of the control bodies and collaboration with the Spanish Tax Administration Agency, the validity of the e-invoice in the public sector and its effects for taxation, the exchange of information between the tax office and public payment bodies on their debtors and on payments to vendors, the e-invoice for companies providing services to the public in general of special economic significance, and the enforceable effectiveness of the e-invoice.

Keywords

E-invoice, public sector, e-administration, taxation, late payment

Topic

e-administration

1. Regulación de la factura electrónica en el sector privado

Es conveniente, antes de analizar la legislación sobre la factura electrónica en el sector público, realizar un breve repaso de la normativa actual sobre la facturación electrónica en el sector privado, pues, aunque el principal objetivo, como veremos a continuación, de la Ley 25/2013, de 27 de diciembre, es el impulso de la factura electrónica en el sector público, también afecta esta regulación al fomento de la utilización de la factura electrónica en el sector privado.

La factura constituye, sin duda alguna, una de las herramientas de información con que cuenta la administración tributaria para ejercer un control efectivo sobre el cumplimiento de los deberes tributarios y, al mismo tiempo, la factura se configura también como requisito para aplicar determinados gastos y deducciones y para el ejercicio de

los derechos de repercusión y deducción del impuesto sobre el valor añadido (IVA).¹

La facturación electrónica contribuye a una aplicación de los tributos más rápida y eficaz, al tiempo que ayuda a disminuir la presión fiscal indirecta de los obligados tributarios.² Por otro lado, no hay que olvidar que la factura, como documento en el que se plasma el objeto de un contrato, es configurada por la normativa mercantil y fiscal como uno de los elementos documentales del contrato más importantes.

La obligación de facturar que incumbe a los empresarios y profesionales está contemplada, con carácter general, en el artículo 29.2.e de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT). Además, dispone el artículo 164.1.3º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA) que los sujetos pasivos del impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a expedir y entregar factura de todas sus operaciones.

1. Véase al respecto R. Oliver (2012, págs. 308-319).

2. Sobre esta materia véase J. J. Martos (2011, págs. 85-94).

Asimismo, el artículo 88.2 de la LIVA, cuando regula la repercusión del impuesto, establece que esta deberá efectuarse mediante factura o documento sustitutivo, en las condiciones y con los requisitos que se determinen reglamentariamente. Tales preceptos están desarrollados por lo previsto en los artículos 62 a 70 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RIVA), y en el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, que aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación (ROF).

Las facturas expedidas por el empresario o profesional, por su cliente o por un tercero, en nombre y por cuenta del citado empresario o profesional, podrán ser transmitidas por medios electrónicos, siempre que, en este último caso, el destinatario de las facturas haya dado su consentimiento y los medios electrónicos utilizados en su transmisión garanticen la autenticidad de su origen y la integridad de su contenido (artículo 164.2 de la LIVA).³

Por otro lado, el artículo 165.1 de la LIVA preceptúa que las facturas recibidas, los justificantes contables, las facturas expedidas y las copias de las demás facturas expedidas deberán conservarse, incluso por medios electrónicos, durante el plazo de prescripción del impuesto. Asimismo, cuando el sujeto pasivo conserve por medios electrónicos las facturas expedidas o recibidas se deberá garantizar a la administración tributaria tanto el acceso en línea a dichas facturas como su carga remota y utilización. La anterior obligación será independiente del lugar de conservación (artículo 165.3 de la LIVA).

Por factura electrónica debe entenderse, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1 de la Ley 56/2007, de 28 de diciembre, de Medidas de Impulso de la Sociedad de la Información, un documento electrónico que cumple con los requisitos legal y reglamentariamente exigibles a las facturas y que, además, garantiza la autenticidad de su origen y la integridad de su contenido, lo que impide el repudio de la factura por su emisor. A su vez, conforme a lo dispuesto por el artículo 3.5 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, se considera documento electrónico la información de cualquier naturaleza en forma electrónica, archivada en un soporte electrónico según un formato determinado y susceptible de identificación y tratamiento diferenciado.⁴

El ROF recoge las modificaciones introducidas en esta materia por la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio. Entra en vigor el 1 de enero de 2013 y deroga el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre.

En cuanto a las novedades introducidas por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, según su preámbulo, para una mayor seguridad jurídica de los empresarios o profesionales, se aclaran los casos en los que se deben aplicar las normas de facturación establecidas en dicho ROF. Como novedad relativa a la obligación de expedir factura, se establece que no se exigirá tal obligación en el caso de determinadas prestaciones de servicios financieros y de seguros, salvo cuando dichas operaciones se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto, o en otro Estado miembro de la Unión Europea, y estén sujetas y no exentas.

Con la finalidad de establecer un sistema armonizado de facturación en el ámbito de la Unión Europea y de promover y facilitar el funcionamiento de los pequeños y medianos empresarios así como de los profesionales, se establece un sistema de facturación basado en dos tipos de facturas: la factura completa u ordinaria y la factura simplificada, que viene a sustituir a los denominados tickets.

Las facturas simplificadas tienen un contenido más reducido que las facturas completas u ordinarias y, salvo algunas excepciones, podrán expedirse, a elección del obligado a su expedición: cuando su importe no exceda de 400 euros, IVA incluido; cuando se trate de facturas rectificativas; o bien cuando su importe no exceda de 3.000 euros, IVA incluido, y se trate, en este último caso, de alguno de los supuestos

3 Véase sobre este tema A. M. Delgado García (2012, págs. 19-40).

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

respecto de los que tradicionalmente se ha autorizado la expedición de tiques en sustitución de facturas.

Asimismo, según el preámbulo del Real Decreto 1619/2012, la nueva regulación comunitaria en materia de facturación supone un decidido impulso a la facturación electrónica, bajo el principio de un mismo trato para la factura en papel y la factura electrónica, como instrumento para reducir costes y hacer más competitivas a las empresas. Se establece, en este sentido, una nueva definición de factura electrónica como aquella factura que, cumpliendo los requisitos establecidos en el propio reglamento, haya sido expedida y recibida en formato electrónico.

En todo caso, las facturas en papel o electrónicas deben reflejar la realidad de las operaciones que documentan y corresponderá a los sujetos pasivos garantizar esta certidumbre durante toda su vigencia, sin que esta exigencia pueda suponer la imposición de nuevas cargas administrativas a los empresarios o profesionales. De esta forma, el sujeto pasivo podrá garantizar la autenticidad, integridad y legibilidad de las facturas que expida o conserve mediante los controles de gestión o de auditoría usuales de su actividad empresarial o profesional.

Esta igualdad de trato entre la factura en papel y la electrónica amplía, por tanto, las posibilidades para que el sujeto pasivo pueda expedir facturas por vía electrónica sin necesidad de que aquella quede sujeta al empleo de una tecnología determinada. No obstante, para garantizar la seguridad jurídica de los sujetos pasivos que ya venían utilizando el intercambio electrónico de datos (EDI) y la firma electrónica avanzada, este reglamento reconoce expresamente que dichas tecnologías, que dejan de ser obligatorias, garantizan la autenticidad del origen y la integridad del contenido de las facturas electrónicas.

Los sujetos pasivos, asimismo, podrán seguir comunicando a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, con carácter previo a su utilización, los medios que consideren que garantizan las condiciones citadas, al objeto de que sean, en su caso, validados por aquella.

Finalmente, para mejorar el funcionamiento del mercado interior, se impone un plazo armonizado para la expedición de las facturas correspondientes a determinadas entregas de bienes o prestaciones de servicios intracomunitarias. Asimismo, con la finalidad de facilitar la gestión administrativa de los sujetos pasivos, se ha estimado conveniente

aplicar ese mismo plazo armonizado a todas las operaciones efectuadas para otros empresarios o profesionales, tanto interiores como transfronterizas. Este plazo afecta, igualmente, a las facturas recapitulativas.

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

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

En cuanto al concepto de factura electrónica, el artículo 9.1 del ROF dispone que «se entenderá por factura electrónica aquella factura que se ajuste a lo establecido en este Reglamento y que haya sido expedida y recibida en formato electrónico». La expedición de la factura electrónica, según aclara el artículo 9.2 del ROF, estará condicionada a que su destinatario haya dado su consentimiento. Respecto a la autenticidad del origen y la integridad del contenido de la factura electrónica, según el artículo 10.1 del ROF, podrán garantizarse por cualquiera de los medios señalados en el artículo 8 del ROF a los que ya se ha aludido.

En particular, la autenticidad del origen y la integridad del contenido de la factura electrónica quedarán garantizadas por alguna de las siguientes formas: a) mediante una firma electrónica avanzada de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2.2 de la Directiva 1999/93/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de diciembre de 1999, por la que se establece un marco comunitario para la firma electrónica,

basada, bien en un certificado reconocido y creada mediante un dispositivo seguro de creación de firmas, de acuerdo con lo dispuesto en los apartados 6 y 10 del artículo 2 de la mencionada directiva, o bien, en un certificado reconocido, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 10 del artículo 2 de la mencionada directiva; b) mediante un intercambio electrónico de datos (EDI), tal como se define en el artículo 2 del anexo I de la Recomendación 94/820/CE de la Comisión, de 19 de octubre de 1994, relativa a los aspectos jurídicos del intercambio electrónico de datos, cuando el acuerdo relativo a este intercambio prevea la utilización de procedimientos que garanticen la autenticidad del origen y la integridad de los datos; c) mediante otros medios que los interesados hayan comunicado a la Agencia Estatal de Administración Tributaria con carácter previo a su utilización y hayan sido validados por ella.

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

2. La Ley 25/2013, de 27 de diciembre, de impulso de la factura electrónica en el sector público

Una vez efectuado este breve repaso introductorio sobre la regulación de la facturación electrónica en el sector privado, a continuación se analiza la reciente legislación sobre la factura electrónica en el sector público. En este sentido, el objeto de la Ley 25/2013, de 27 de diciembre, de Impulso de la Factura Electrónica y Creación del Registro Contable de Facturas en el Sector Público, de acuerdo con su artículo 1, es impulsar el uso de la factura electrónica, crear el registro contable de facturas, regular el procedimiento para su tramitación en las administraciones públicas y las actuaciones de seguimiento por los órganos competentes.

Según indica su preámbulo, la Ley 25/2013 establece una serie de reformas estructurales que impulsarán el uso de la factura electrónica, creando el registro contable, lo que permitirá agilizar los procedimientos de pago al proveedor y dar certeza de las facturas pendientes de pago existentes.

En dicho preámbulo de la Ley 25/2013 se afirma, asimismo, que «este control informatizado y sistematizado de las facturas favorecerá un seguimiento riguroso de la morosidad a través de un indicador, el periodo medio de pagos, que visualizará el volumen de deuda comercial de las administraciones y permitirá, llegado el caso, aplicar los nuevos mecanismos previstos por la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, en la que el control de la deuda comercial forma parte del principio de sostenibilidad financiera».

Por lo tanto, según la justificación de la citada norma legal en su preámbulo, «para fortalecer esta necesaria protección del proveedor se facilita su relación con las administraciones públicas favoreciendo el uso de la factura electrónica y su gestión y tramitación telemática [...]. Asimismo, esta protección se verá reforzada con un mejor control contable de las facturas recibidas por las administraciones, lo cual permitirá no solo hacer un mejor seguimiento del cumplimiento de los compromisos de pago de las administraciones públicas, sino también, un mejor control del gasto público y del déficit, lo que generará una mayor confianza en las cuentas públicas».

A nuestro juicio, es evidente que la Ley 25/2013 tiene como principal objetivo impulsar la factura electrónica, sobre todo en el sector público, aunque también en el privado. Ahora bien, tal vez la aportación más importante de esta norma no sea tanto este necesario fomento de la facturación electrónica, sino más bien la introducción de toda una nueva y detallada normativa sobre el registro contable de facturas en el sector público.

En efecto, en nuestra opinión, quizá más relevante que la obligación, vigente a partir del 15 de enero de 2015, de presentación de la factura electrónica, son las previsiones de la ley por la que se crea el registro contable de facturas del sector público y se regula un nuevo procedimiento para su tramitación, que introduce la obligación de su remisión a este registro contable antes que al órgano gestor.

Este nuevo procedimiento de gestión de facturas supone, a nuestro juicio, una novedad muy importante, ya que hasta el momento las facturas se presentaban ante el órgano gestor sin conocimiento previo del órgano contable, que no tenía constancia de su presentación hasta que se tramitaba el procedimiento de pago. En este sentido, consideramos que la obligación de constancia registral debería reforzar la protección del proveedor y evitar las facturas pendientes de pago en poder de los órganos administrativos.

Por ello, a nuestro entender, el nuevo procedimiento de facturación debería permitir un mejor seguimiento y control de los pagos a proveedores, tanto para velar por el pago de las facturas pendientes, como para conocer los periodos medios de pago de la administración correspondiente, a los efectos de la aplicación, en su caso, de las previsiones contenidas en la Ley Orgánica 9/2013, de 20 de diciembre, de Control de la Deuda Comercial en el Sector Público. La Ley 25/2013 atribuye, además, como veremos más adelante, funciones de control y de información sobre la tramitación de las facturas a los órganos contables y de intervención.

En cuanto al ámbito de aplicación, esta Ley 25/2013, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2, se aplica a las facturas emitidas en el marco de las relaciones jurídicas entre proveedores de bienes y servicios y las administraciones públicas (entendiendo por tales los entes, organismos y entidades a que se refiere el artículo 3.2 del Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, que aprueba el texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, así como las mutuas de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales de la Seguridad Social).

Respecto a la entrada en vigor de la Ley 25/2013, conviene tener en cuenta que, de acuerdo con la DF 8a, la norma entra en vigor a los veinte días de su publicación en el *Boletín Oficial del Estado*, es decir, el 17 de enero de 2014.

No obstante, el artículo 4, sobre obligaciones de presentación de factura electrónica, entra en vigor el 15 de enero de 2015. Al igual que la disposición final segunda, sobre la facturación electrónica en las empresas que prestan servicios de especial trascendencia económica. Y el artículo 9, sobre anotación en el registro contable de facturas, entra en vigor el 1 de enero de 2014.

3. Obligación de presentación de facturas ante las administraciones públicas

Según el artículo 4 de la Ley 25/2013, estarán obligadas al uso de la factura electrónica las entidades siguientes: sociedades anónimas, sociedades de responsabilidad limitada, personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica que carezcan de nacionalidad española, establecimientos permanentes y sucursales de entidades no residentes en territorio español, uniones temporales de empresas, agrupaciones

de interés económico, agrupaciones de interés económico europeas, fondos de pensiones, fondos de capital riesgo, fondos de inversiones, fondos de utilización de activos, fondos de regularización del mercado hipotecario, fondos de titulización hipotecaria y fondos de garantía de inversiones.

No obstante, es importante tener en cuenta que las administraciones públicas podrán excluir reglamentariamente de esta obligación de facturación electrónica a las facturas cuyo importe sea de hasta 5.000 euros y a las emitidas por los proveedores a los servicios en el exterior de las administraciones públicas.

Las obligaciones previstas en este artículo no serán exigibles hasta el 15 de enero de 2015.

Tal como prevé el artículo 3 de la Ley 25/2013, el proveedor que haya expedido la factura por los servicios prestados o bienes entregados a cualquier administración pública tendrá la obligación de presentarla ante un registro administrativo (en los términos previstos en el artículo 38 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común) en el plazo de treinta días desde la fecha de entrega efectiva de las mercancías o la prestación de servicios.

4. Factura electrónica en las administraciones públicas

Las facturas electrónicas que se remitan a las administraciones públicas, de acuerdo con el artículo 5 de la Ley 25/2013, deberán tener un formato estructurado y estar firmadas con firma electrónica avanzada basada en un certificado reconocido, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 10.1.a del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, que aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

También se admitirá el sello electrónico avanzado basado en un certificado reconocido, que, según se define en la propia Ley 25/2013, es el conjunto de datos en forma electrónica, consignados o asociados con facturas electrónicas, que pueden ser utilizados por personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica para garantizar el origen y la integridad de su contenido.

En tanto no se desarrolle el contenido de este sello electrónico avanzado, las facturas electrónicas podrán garantizar

su autenticidad e integridad mediante un certificado que resulte válido en la plataforma de validación de certificados electrónicos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.⁵

Se establece, por otra parte, en el artículo 6 de la Ley 25/2013, que el Estado, las comunidades autónomas y las entidades locales dispondrán de un punto general de entrada de facturas electrónicas a través del cual se recibirán todas las facturas electrónicas que correspondan a entidades, entes y organismos vinculados o dependientes. Ahora bien, las entidades locales podrán adherirse a la utilización del punto general de entrada de facturas electrónicas que proporcione su diputación, comunidad autónoma o el Estado. Asimismo, las comunidades autónomas podrán adherirse a la utilización del punto general de entrada de facturas electrónicas que proporcione el Estado.

Tal como dispone este precepto legal dedicado al punto general de entrada de facturas electrónicas, en su apartado 4, todas las facturas electrónicas presentadas a través de este punto producirán una entrada automática en un registro electrónico de la administración pública gestora de dicho punto general de entrada de facturas electrónicas, y se proporcionará un acuse de recibo electrónico con acreditación de la fecha y hora de presentación.

A este respecto, de acuerdo con las previsiones del artículo 6.5 de la Ley 25/2013, el punto general de entrada de facturas electrónicas proporcionará un servicio automático de puesta a disposición o de remisión electrónica de dichas facturas a las oficinas contables competentes para su registro.

También hay que tener en cuenta que, según establece el artículo 7.1 de la Ley 25/2013, la responsabilidad del archivo y custodia de las facturas electrónicas corresponde al órgano administrativo destinatario de estas, sin perjuicio de que pueda optar por la utilización del correspondiente punto general de entrada de facturas electrónicas como medio de archivo y custodia de dichas facturas si se adhiere a él.

Asimismo, se debe subrayar que cuando el punto general de entrada de facturas electrónicas sea utilizado para archivo y custodia de las facturas electrónicas, su información no podrá ser empleada para la explotación o cesión de la

información, salvo para el propio órgano administrativo al que corresponda la factura. Ello se entenderá sin perjuicio de las obligaciones que se puedan derivar de la normativa tributaria, tal como precisa el artículo 7.2 de la Ley 25/2013.

5. Registro contable de facturas y procedimiento de tramitación en las administraciones públicas

Las administraciones públicas, según el artículo 8 de la Ley 25/2013, tendrán que disponer de un registro contable de facturas que facilite su seguimiento, cuya gestión corresponderá al órgano o unidad administrativa que tenga atribuida la función de contabilidad.

En relación con el procedimiento de tramitación de facturas, el registro administrativo en el que se reciba la factura la remitirá inmediatamente a la oficina contable competente para la anotación en el registro contable de la factura (artículo 9.1 de la Ley 25/2013).

No obstante, hay que tener presente que el Estado, las comunidades autónomas y los municipios de Madrid y Barcelona podrán excluir reglamentariamente de esta obligación de anotación en el registro contable a las facturas cuyo importe sea de hasta 5.000 euros, así como las facturas emitidas por los proveedores a los servicios en el exterior de cualquier administración pública.

Tal como prevé el artículo 9.2 de la Ley 25/2013, la anotación de la factura en el registro contable de facturas dará lugar a la asignación del correspondiente código de identificación de dicha factura en el citado registro contable. En el caso de las facturas electrónicas dicho código será comunicado al punto general de entrada de facturas electrónicas.

Así, el órgano o unidad administrativa que tenga atribuida la función de contabilidad la remitirá o pondrá a disposición del órgano competente para tramitar, si procede, el procedimiento de conformidad con la entrega del bien o la prestación del servicio realizada por quien expidió la factura y proceder al resto de las actuaciones relativas al expediente de reconocimiento de la obligación, incluida,

5. Por orden ministerial se determinará el formato estructurado de la factura electrónica. La disposición adicional segunda de la Ley 25/2013 establece el formato que se aplicará a las facturas remitidas a la administración en tanto no se apruebe esta orden.

en su caso, la remisión al órgano de control competente a efectos de la preceptiva intervención previa (artículo 9.3 de la Ley 25/2013).

Finalmente, según el artículo 9.4 de la Ley 25/2013, una vez reconocida la obligación por el órgano competente que corresponda, la tramitación contable de la propuesta u orden de pago identificará la factura o facturas que son objeto de la propuesta, mediante los correspondientes códigos de identificación asignados en el registro contable de facturas.

En relación con el procedimiento para la tramitación de facturas, resultan clarificadoras algunas orientaciones que ha proporcionado al respecto el propio Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.⁶ Se indica, en relación con el papel que desempeña la oficina contable, que constituye el primer receptor de la factura para su control contable y remisión al órgano gestor. La oficina contable es el órgano competente para la gestión del registro contable de facturas, a la que corresponde recibir la factura desde el registro en el que la haya presentado el proveedor, anotar los datos de la factura en el registro contable de facturas y su distribución a los órganos gestores.

En este contexto, respecto a los posibles errores que pudieran existir en las facturas, según aclara este documento, la oficina contable identifica los errores contables y el órgano gestor identifica los demás errores, y se los comunican a la empresa. Es decir, la oficina contable detecta los errores que se deduzcan de datos incorrectos o no cumplimentados en la factura. El órgano gestor deberá detectar otros errores que se refieran a la prestación del proveedor o del fondo de la operación. La comunicación al proveedor, cuando dé lugar a la devolución de la factura, se hará por el procedimiento inverso al de su presentación, es decir, a través de la oficina contable y el registro en el que la presentó el proveedor.

A este respecto, cabe preguntarse cómo se resuelven las posibles incidencias. Pues bien, según clarifica el documento ministerial citado, tal como sucedía hasta el momento, el procedimiento de devolución de la factura se deberá efectuar por el proceso inverso al de su presentación, es decir, a través de la oficina contable y el registro en el que presentó la factura el proveedor. El órgano gestor es el encargado de informar a la empresa, como venía siendo habitual.

Asimismo, hay que tener presente que la empresa puede saber en qué fecha se ha producido el registro contable de su factura, pues el proveedor podrá consultar la anotación en el registro contable de facturas a través del punto general de entrada de facturas electrónicas, cuando la factura sea electrónica, y a través del registro administrativo, cuando se trate de facturas en papel.

Es importante, por lo tanto, destacar que el proveedor podrá comprobar el estado de su factura en todo el proceso desde el registro hasta el pago, ya que el punto general de entrada de facturas electrónicas devolverá el último estado que haya notificado la oficina contable destinataria directa de la factura electrónica (estados actualizados por la unidad tramitadora y la oficina contable). En el caso de facturas en papel, la consulta de los estados de la factura se hará a través del registro administrativo.

Por otra parte, se establece en el artículo 10 de la Ley 25/2013 que los órganos o unidades administrativas que tengan atribuida la función de contabilidad en las administraciones públicas efectuarán requerimientos periódicos de actuación respecto a las facturas pendientes de reconocimiento de obligación, que serán dirigidos a los órganos competentes. Además, elaborarán un informe trimestral con la relación de las facturas con respecto a las cuales hayan transcurrido más de tres meses desde que fueron anotadas y no se haya efectuado el reconocimiento de la obligación por los órganos competentes. Este informe será remitido dentro de los quince días siguientes a cada trimestre natural del año al órgano de control interno.

6. Efectos de la recepción de la factura, facultades de los órganos de control y colaboración con la Agencia Estatal de Administración Tributaria

La recepción de la factura en el punto general de entrada de facturas electrónicas y su anotación en el registro contable de facturas, según el artículo 11 de la Ley 25/2013, tendrá

6. Véase el documento titulado «FAQ sobre la Ley 25/2013, de 27 de diciembre, de Impulso de la Factura Electrónica y Creación del Registro Contable de Facturas en el Sector Público», Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, Madrid, 2014, págs. 7-9.

únicamente los efectos que de acuerdo con la citada Ley 30/1992, de 26 de noviembre, se deriven de su presentación en un registro administrativo.

En cuanto a las facultades y obligaciones de los órganos de control interno, dispone el artículo 12 de la Ley 25/2013 que la Intervención General de la Administración del Estado y los órganos de control equivalentes en los ámbitos autonómico y local tendrán acceso a la documentación justificativa, a la información que conste en el registro contable de facturas, y a la contabilidad en cualquier momento. Anualmente, el órgano de control interno elaborará un informe en el que evaluará el cumplimiento de la normativa en materia de morosidad. En el caso de las entidades locales, este informe será elevado al pleno.

Y el artículo 13 de la Ley 25/2013 establece que los registros contables de facturas remitirán a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por vía telemática, la información sobre las facturas recibidas para asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y de facturación cuyo control le corresponda.

7. Validez de la factura electrónica, efectos tributarios e intercambio de información

La factura electrónica prevista en esta Ley 25/2013 y su normativa de desarrollo, según la disposición adicional tercera, será válida y tendrá los mismos efectos tributarios que la factura en soporte papel. En particular, podrá ser utilizada como justificante a efectos de permitir la deducibilidad de la operación de conformidad con la normativa de cada tributo y lo dispuesto en el artículo 106 de la LGT (normas sobre medios y valoración de la prueba).

La disposición adicional cuarta de la Ley 25/2013 establece que la Agencia Estatal de Administración Tributaria, los órganos de recaudación de la comunidades autónomas y entidades locales, la Tesorería General de la Seguridad Social y los órganos pagadores de las administraciones públicas intercambiarán la información sobre deudores de las administraciones y los pagos a estos con el objeto de realizar las actuaciones de embargo o compensación que procedan.

A estos efectos, la Agencia Estatal de Administración Tributaria creará y administrará la plataforma informática

para el desarrollo de los intercambios de información y las actuaciones de gestión recaudatoria previstas en esta disposición.

8. Factura electrónica en las empresas que presten servicios de especial trascendencia

La disposición final segunda de la Ley 25/2013 introduce un nuevo artículo 2 bis en la Ley 56/2007, de 28 de diciembre, de Medidas de Impulso de la Sociedad de la Información, en el que se establece que las empresas que presten servicios al público en general de especial trascendencia económica (reguladas en el artículo 2.2 de la citada Ley 56/2007: fundamentalmente, compañías de suministro de electricidad, agua, gas, telecomunicaciones, entidades financieras, aseguradoras, grandes superficies, transportes y agencias de viaje) deberán expedir y remitir facturas electrónicas en sus relaciones con empresas y particulares que acepten recibirlas o que las hayan solicitado expresamente. Este deber es independiente del tamaño de su plantilla o de su volumen anual de operaciones.

No obstante, las agencias de viaje, los servicios de transporte y las actividades de comercio al por menor solo están obligadas a emitir facturas electrónicas en los términos previstos en el párrafo anterior cuando la contratación se haya llevado a cabo por medios electrónicos.

Las obligaciones previstas en este artículo no serán exigibles hasta el 15 de enero de 2015.

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

En este sentido, las empresas prestadoras de servicios deberán facilitar acceso a los programas necesarios para que los usuarios puedan leer, copiar, descargar e imprimir la factura electrónica de forma gratuita sin tener que acudir a otras fuentes para proveerse de las aplicaciones necesarias para ello. Y deberán habilitar procedimientos sencillos y gratuitos para que los usuarios puedan revocar el consentimiento

dado a la recepción de facturas electrónicas en cualquier momento.

9. Eficacia ejecutiva de la factura electrónica

La disposición final segunda de la Ley 25/2013 también introduce un nuevo artículo 2 ter en la citada Ley 56/2007, en el que se establece que la factura electrónica podrá pagarse mediante adeudo domiciliado si se incluye en la correspondiente extensión el identificador de cuenta de pago del deudor y en un anexo el documento que acredite el consentimiento del deudor a que se refiere la Ley 16/2009, de 13 de noviembre, de Servicios de Pago.

Asimismo, las facturas electrónicas llevarán aparejada ejecución si las partes así lo acuerdan expresamente. En ese caso, su carácter de título ejecutivo deberá figurar

en la factura y el acuerdo firmado entre las partes por el que el deudor acepte dotar de eficacia ejecutiva a cada factura, en un anexo. En dicho acuerdo se hará referencia a la relación subyacente que haya originado la emisión de la factura.

La falta de pago de la factura que reúna estos requisitos, acreditada fehacientemente o, en su caso, mediante la oportuna declaración emitida por la entidad domiciliaria, faculta al acreedor para instar su pago mediante el ejercicio de una acción ejecutiva de las previstas en el artículo 517 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil.

También es importante destacar que en las relaciones con consumidores y usuarios, la factura electrónica no podrá tener eficacia ejecutiva. Y que lo dispuesto en este artículo 2 ter de la citada Ley 56/2007 no será aplicable al pago de las facturas que tengan por destinatarios a los órganos, organismos y entidades integrantes del sector público.

Bibliografía

- DELGADO GARCÍA, Ana María (2012). «Los medios electrónicos y las obligaciones formales en el ámbito tributario». *Revista Aranzadi de Derecho y Nuevas Tecnologías*. N.º 28.
- MARTOS GARCÍA, Juan Jesús (2011). «La integridad del contenido y la autenticidad de origen en la transmisión o puesta a disposición de la factura». *Revista Internet, Derecho y Política*. N.º 12.
- OLIVER CUELLO, Rafael (2012). *Internet y tributos* Barcelona: Bosch.

Cita recomendada

DELGADO GARCÍA, Ana María (2014). «La regulación de la factura electrónica en el sector público». En: «Tributos en la sociedad de la información» [monográfico en línea]. *IDP. Revista de Internet, Derecho y Política*. N.º 18, pág. 97-107. UOC. [Fecha de consulta: dd/mm/aa].

<<http://journals.uoc.edu/index.php/idp/article/view/n18-delgado/n18-delgado-es>>

<<http://dx.doi.org/10.7238/idp.v0i18.2306>>



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 a 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 la autora

Ana María Delgado
adelgadoga@uoc.edu

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Directora de los Estudios de Derecho y Ciencia Política
Directora del máster universitario de Fiscalidad.
Área de especialización: Derecho financiero y tributario

Estudios de Derecho y Ciencia Política
Universitat Oberta de Catalunya

Edificio Barcelona Growth Center
c/ Roc Boronat, 117
08018 Barcelona
www.uoc.edu