

La facturación electrónica en la Unión Europea

Electronic invoicing in the European Union

MARÍA SÁNCHEZ JIMÉNEZ

Universidad Complutense de Madrid

marsan67@ucm.es

Recibido: 27/10/2024 Aceptado: 14/12/2024

Cómo citar: Sánchez Jiménez, María, “La facturación electrónica en la Unión Europea”, *Revista de Estudios Europeos* 85 (2025): 528-553.

Artículo de acceso abierto distribuida bajo una [Licencia Creative Commons Atribución 4.0 Internacional \(CC-BY 4.0\)](https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/)

DOI: <https://doi.org/10.24197/ree.85.2025.528-553>

Resumen: Durante la última década, los Estados miembros de Unión Europea han adoptado distintas estrategias para digitalizar la obligación de emitir factura y la de informar sobre las operaciones realizadas, facilitando de este modo el cumplimiento cooperativo y la reducción de la denominada “brecha del IVA”.

Este trabajo recoge algunas de estas iniciativas, como el reporte en tiempo real de las operaciones, los listados de IVA o la facturación electrónica, cuyo uso obligatorio se ha ido extendiendo desde el ámbito de la contratación pública hasta las operaciones entre empresarios o profesionales e incluso hasta aquellas cuyo destinatario es el consumidor final.

Este estudio presta especial atención al tratamiento de la facturación electrónica en el Proyecto IVA en la Era Digital promovido por la Comisión Europea

Palabras clave: factura electrónica; IVA en la era digital; listados de IVA; digitalización; operaciones intracomunitarias.

Abstract: During the last decade, EU Member States have adopted various models to digitalize both the obligation to issue invoices, and to report operations, that are helping to reduce the significant VAT gap and ensuring cooperative compliance. This work refers to some of these initiatives, such as VAT listings, real-time reporting, structured electronic invoices, that have progressively spread from public procurement towards operations between companies, and even those operations whose recipient is the end consumer. This paper pays special attention to the approach of electronic invoice in the Digital Age Project promoted by the European Commission.

Keywords: electronic invoice; VAT in the digital age; VAT listing; digitalization; intracommunity operations.

INTRODUCCIÓN

La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (en adelante, “Directiva sobre el IVA”) se ocupa en el Título XI de las *Obligaciones de los sujetos pasivos y de determinadas personas que no son sujeto pasivo*, dedicando el Capítulo tercero -que comprende los artículos 217 a 240- a *La facturación*¹.

Debe señalarse que el artículo 218 de la Directiva sobre el IVA concede al sujeto pasivo una amplia libertad para escoger el modo en el que emite sus facturas, pudiendo optar tanto por el papel como por variados formatos electrónicos. No obstante, si escoge transmitir las por medios electrónicos deberá contar, conforme al artículo 232, con la previa aceptación del destinatario.

Además, la redacción actual del artículo 217 de la Directiva sobre el IVA define de manera amplísima la factura electrónica, entendiendo como tal aquella que, cumpliendo con los requisitos sustantivos exigibles, haya sido expedida y recibida en formato electrónico.

Este marco normativo ha facilitado que se consideren facturas electrónicas tanto aquellas que adoptan la forma de mensajes estructurados, como las remitidas por fax o, más frecuentemente, simples *pdfs* o fotografías de facturas que se adjuntan a un correo electrónico. A título de ejemplo, indicaremos que incluso aquellas facturas expedidas en papel y después escaneadas son consideradas facturas electrónicas conforme a la amplia definición que acabamos de referir. Por lo que respecta a la aceptación por el destinatario, tampoco viene exigiéndose que conste por escrito, pudiendo tratarse de un consentimiento tácito, por ejemplo, en el caso de que efectivamente abone la factura que le haya sido remitida por medios electrónicos².

Vemos pues que, ni en el caso de las operaciones de empresario a empresario (en adelante, “B2B”), ni de empresario a consumidor (en adelante, “B2C”), las normas comunitarias exigen que las facturas

¹ Según la redacción dada por la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010, conocida como “Segunda Directiva de facturación” por la que se modifica la Directiva sobre el IVA.

² Véanse las *Notas explicativas de la Comisión Europea a la segunda Directiva de facturación*, en particular la definición de factura electrónica, p. 9 y la interpretación de la aceptación por el destinatario, p.11, disponibles en: https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2022-04/explanatory_notes_es.pdf (15-9-2024).

electrónicas adopten un formato estructurado, ni prevén un concreto procedimiento para la puesta a disposición del destinatario o especiales formalidades para dejar constancia de la emisión o de la recepción.

Muy distinto es el panorama en el caso de las operaciones entre empresarios y entidades del sector público (en adelante, “B2G”) a las que resulta de aplicación la Directiva 2014/55/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, relativa a la facturación electrónica en la contratación pública.

La especialidad del ámbito de aplicación de esta última Directiva le permite imponer obligaciones singulares a los poderes adjudicadores, entre las que destacaremos ahora, la de recibir y tratar facturas electrónicas³.

En este contexto de la contratación pública, ante la diversidad de formatos que proliferaban en los Estados miembros, se evidenció la necesidad de otorgar definiciones precisas a los campos que debían informarse en una factura electrónica, así como de armonizar los formatos o sintaxis que podían emplearse. A tal fin se encargó al Comité Europeo Normalizador que elaborase una norma europea sobre facturación electrónica, llamada a mejorar la automatización y la interoperabilidad.

Mediante Decisión de Ejecución (UE) 2017/1870, de 16 de octubre de 2017, la Comisión publicó la referencia de la norma europea sobre facturación electrónica, indicando que las sintaxis admitidas serían el mensaje “XML” de factura aplicable a toda la industria de la CEFAC/ONU y los mensajes “UBL” de factura y nota de crédito.

A tenor de la Directiva de facturación electrónica en la contratación pública, desde la publicación de dicha referencia, los Estados miembros contarían con un plazo de dieciocho meses para realizar las adaptaciones precisas, quedando a continuación los poderes adjudicadores obligados a recibir y procesar facturas electrónicas estructuradas, cuyo uso, hoy en día, se encuentra ampliamente difundido en el ámbito de la contratación pública, habiendo proliferado los puntos de entrada y registro de facturas. Asimismo, se ha ido desarrollando el conocido portal *peppol* (por sus siglas en inglés, *Pan European Public Procurement*) que facilita el intercambio transfronterizo de facturas electrónicas.

Fuera de lo anterior, aunque la Directiva sobre el IVA admita, con carácter general, que los Estados miembros adopten medidas excepcionales, justificadas en la lucha contra el fraude o en el

³ Véanse el Considerando 37 y el artículo 7 de la Directiva de facturación electrónica en la contratación pública.

aseguramiento de la recaudación, lo cierto es que expresamente excluye que tales medidas afecten a las reglas de facturación que ahora nos ocupan⁴.

Así las cosas, para que un Estado miembro pueda establecer, más allá del ámbito de la contratación pública, la obligación para el destinatario de aceptar facturas electrónicas estructuradas es preciso que obtenga una *excepción por autorización* a la aplicación de determinados preceptos de la Directiva sobre el IVA. En nuestro caso, habrían de exceptuarse, al menos, los artículos 218 y 232 que, respectivamente, definen la factura electrónica en los amplísimos términos que se acaban de ver y exigen la previa aceptación por el destinatario de la transmisión por medios electrónicos.

Tales excepciones por autorización, con carácter general, se deben fundamentar en razones de simplificación o de prevención y lucha contra el fraude fiscal, y cuentan con un carácter intrínsecamente temporal, debiendo ser aprobadas por unanimidad por el Consejo, previo informe de la Comisión⁵.

Hay que destacar que en el ámbito de la facturación electrónica varios Estados miembros han obtenido ya tales excepciones, el primero fue Italia en 2019⁶, seguido de Francia⁷, Alemania⁸, Polonia⁹ y Rumanía¹⁰. Bélgica,

⁴ Artículo 272 y 273 de la Directiva del IVA

⁵ Artículo 395 de la Directiva del IVA.

⁶ Decisión de Ejecución (UE) 2018/593 por la que se autoriza a la República Italiana a introducir una medida especial de excepción a lo dispuesto en los artículos 218 y 232 de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, modificada por la Decisión de Ejecución (UE) 2021/2251 del Consejo de 13 de diciembre de 2021 que modifica la anterior.

⁷ Decisión de Ejecución (UE) 2022/133 del Consejo de 25 de enero de 2022 por la que se autoriza a Francia a aplicar una medida especial de excepción a lo dispuesto en los artículos 218 y 232 de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido

⁸ Decisión de Ejecución (UE) 2023/1551 del Consejo de 25 de julio de 2023 por la que se autoriza a Alemania a aplicar una medida especial de excepción a lo dispuesto en los artículos 218 y 232 de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido

⁹ Decisiones de Ejecución (UE) 2022/1003 por la que se autoriza a Polonia a introducir una medida especial de excepción a lo dispuesto en los artículos 218 y 232 de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

¹⁰ Decisión de Ejecución (UE) 2023/1553 del Consejo de 25 de julio de 2023 por la que se autoriza a Rumanía a aplicar una medida especial de excepción a lo dispuesto en los

Croacia, Eslovaquia y Eslovenia se encuentran en una fase avanzada de tramitación.

En España la Ley 18/2022, de 28 de septiembre, de creación y crecimiento de empresas (en adelante, “*Ley Crea y Crece*”) apostó, como veremos con mayor detalle en el apartado IV, punto tercero de este trabajo, por el establecimiento de una facturación electrónica obligatoria, inicialmente solo en las transacciones B2B en las que intervengan sujetos pasivos con un elevado volumen de operaciones y para categorías muy concretas de operaciones B2C¹¹. Sin embargo, la entrada en vigor de esta medida requerirá también de la obtención de una excepción comunitaria.

1. LA DIGITALIZACIÓN DEL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FORMALES DEL IVA EN EUROPA

Es común clasificar las estrategias de digitalización de los Estados miembros de la UE en función de la forma y, sobre todo, de la periodicidad en que se transmite información a las Administraciones tributarias, distinguiéndose los modelos que implican un control periódico de aquellos en los que prevalece un control continuo¹².

Así, son numerosos los Estados miembros en los que existe un reporte regular de las transacciones, estableciéndose términos comunes para los distintos colectivos de contribuyentes, ya sean mensuales, trimestrales o anuales. Este control periódico puede adoptar la forma de *VAT listings* o listados de IVA, cuyos requerimientos se fijan internamente por cada Estado miembro, pero también se puede ajustar a formatos más unificados conforme a ciertos estándares internacionales¹³.

artículos 218 y 232 de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

¹¹ Véase la DF 8ª de la Ley Crea y Crece donde se establece que la entrada en vigor de la excepción comunitaria está supeditada a la obtención de la excepción comunitaria a los artículos 218 y 232 de la Directiva del IVA.

¹² European Commission, *Commission Staff Working Document Impact Assessment Report accompanying the documents Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC as regards VAT rules for the digital age proposal for a Council Regulation amending Regulation (EU) 904/2010 as regards the VAT administrative cooperation arrangements needed for the digital age Proposal for a Council Implementing Regulation amending Implementing Regulation (EU) No 282/2011 as regards information requirements for certain VAT schemes*, SWD (2022) 393 final, p.14.

¹³ Selera, Pawel (2023) “Mandatory E-Invoicing from 2024: key features of the system and European background” *International VAT Monitor*, vol. 34, no. 6, p.231.

Refiriéndonos en primer lugar a los listados de IVA, hay que señalar que con frecuencia complementan las liquidaciones, aportando datos acerca de las facturas emitidas o recibidas, de manera que los proveedores o los clientes puedan quedar convenientemente identificados.

Claro ejemplo de los *VAT listings* en España serían las declaraciones recapitulativas de operaciones intracomunitarias -modelo 349- o de operaciones con terceras personas -modelo 347-. Más recientemente los libros registros unificados de IVA y de IRPF ofrecen una plantilla normalizada que se puede luego importar a la declaración-liquidación de IVA mediante las utilidades del PRE303, a *Renta Web* para la presentación de las declaraciones de IRPF o a los modelos de pago fraccionado¹⁴. Estos listados de IVA se emplean igualmente en otros Estados miembros de la Unión Europea, como Bulgaria, República Checa, Estonia, Croacia, Letonia y Eslovaquia¹⁵.

Entre las ventajas de los *VAT listings* cabe señalar que mejoran la detección del fraude, pues aportan más información que las liquidaciones y facilitan la puesta a disposición de los contribuyentes de algunos servicios de ayuda adicionales. Sin embargo, estos listados incrementan las obligaciones formales y, por tanto, la presión fiscal indirecta. Al mismo tiempo, muestran ciertas deficiencias derivadas de la tarea, en ocasiones difícil, de contrastar los datos suministrados por proveedor y cliente, bien porque alguno de ellos no esté obligado o por la existencia de umbrales para declarar. Además, cuando estos listados se refieren a un periodo excesivamente amplio, por ejemplo, trimestral o anual, las partes pueden acordar con ánimo defraudatorio cuál va a ser la información declarada. Finalmente, a los efectos que ahora nos ocupan, se debe destacar la disparidad de los criterios y formatos empleados para definir los *VAT listing* en los distintos Estados, lo que vendría a dificultar el cumplimiento tributario y la internacionalización de las empresas¹⁶.

European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs Union (2023). *Annual Report on Taxation 2023*, Publications Office of the European Union, Luxembourg, p.137.

¹⁴ Según la Orden HAC/773/2019, de 28 de junio, por la que se regula la llevanza de los libros registros en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

¹⁵ European Commission, Directorate-General For Taxation And Customs Union, (2023) *Annual Report on Taxation 2023*, *op. cit.*, p. 138.

¹⁶ Al respecto de los listados de IVA, véase European Commission, Fiscalis Project Group 074, *VAT listings – implementation in EU Member States*, *op. cit.*, p. 56.

Para procurar establecer un estándar internacional, la OCDE publicó en 2005 los diseños del SAF-T (por sus siglas en inglés, “*Single Audit File for Tax*”), que fueron actualizados y ampliados en 2010. Se trata de ficheros que servirían, bajo un formato recomendado “XML”, para el envío de información tributaria estandarizada, ya sea con carácter mensual, anual o trimestral y que, actualmente, se usan ya en Portugal, Lituania, Polonia y Rumania¹⁷.

Frente a estos modelos de control periódico, otros Estados miembros han optado por un reporte constantes de las transacciones, fijando en unos casos la obligación de informar sobre las operaciones realizadas en tiempo real o casi real, sin que ello obligue a la generación y, ni tan siquiera la remisión de una copia de las facturas, y en otros casos, aplicando sistemas de *clearance* que implican el uso de un formato estructurado y la generación y transmisión de las facturas a través de una plataforma pública, de manera que la Administración tributaria conozca la operación efectuada de manera simultánea o incluso previa a su conocimiento por su destinatario¹⁸.

Un ejemplo de reporte electrónico, prácticamente en tiempo real y pionero en Europa, lo encontraríamos en el español SII (por sus siglas, “Suministro Inmediato de Información del IVA”). Este sistema en vigor desde 2017 se aplica solo a ciertos colectivos de sujetos pasivos, principalmente las grandes empresas y los inscritos en el registro mensual de devoluciones, sin perjuicio de que otros sujetos pasivos también puedan voluntariamente acogerse a este sistema¹⁹.

El colectivo SII debe llevar sus libros de IVA a través de la sede electrónica de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (en adelante “AEAT”) y, además, comunicar otros datos relevantes acerca de sus operaciones. El reporte se realiza en tiempo prácticamente real, dentro de los cuatro días hábiles siguientes a la emisión de las facturas, o desde que se contabilicen las recibidas. Conforme a este sistema, no sería obligatorio que las facturas hubieran sido generadas electrónicamente,

¹⁷ European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs Union, *Annual Report on Taxation 2023*, *op. cit.*, p.139.

¹⁸ Ismer Roland. (2021), Towards Mandatory E-Invoicing for VAT and a Common Clearance System: Rich Pickings from Embracing Technology, *EC Tax Review*, 30, p.83.

¹⁹ La obligatoria llevanza de los libros de IVA a través de la sede electrónica de la AEAT se introdujo mediante el artículo Uno apartado cuatro del Decreto 596/2016, de 2 de diciembre, para la modernización, mejora e impulso del uso de medios electrónicos en la gestión del IVA con efectos, según su DF 2ª, desde el 1 de julio de 2017.

pudiendo perfectamente haberse emitido en papel, tampoco es preciso que se emplee una plataforma pública para la remisión al destinatario, ni que se transmita una copia de las mismas autoridades tributarias²⁰.

Es evidente que el SII proporciona a la AEAT una gran cantidad de datos adicionales y complementarios a los reflejados en las autoliquidaciones o en las declaraciones recapitulativas. Además, el SII permite verificar la coherencia de la información suministrada con lo declarado por la contraparte, en la medida en que ésta se encuentre también incluida en el sistema. Sin embargo, para los administrados habitualmente implica inversiones tecnológicas, así como algunos procesos administrativos adicionales como, por ejemplo, el envío de los datos de las facturas o la corrección de errores de las reportadas²¹.

Cierto es que, a cambio, los contribuyentes incluidos en el SII ven también reducidas algunas de sus obligaciones formales quedando, por ejemplo, exonerados de la presentación de las declaraciones recapitulativas de operaciones con terceras personas, de operaciones intracomunitarias y también de su declaración resumen anual. A mayor abundamiento, hay que indicar que este sistema puede facilitar ciertos aspectos del cumplimiento tributario, pues los contribuyentes obtienen libros agregados que facilitan la preparación de las autoliquidaciones e incluso que la Administración tributaria puede emitir borradores o preliquidaciones de IVA.

En Hungría también se aplica un sistema de reporte en tiempo real desde 2018 a los sujetos pasivos establecidos a efectos del IVA en su territorio, que exige el intercambio de mensajes “XML” con la Administración tributaria²².

Por el contrario, el modelo de *clearance* implica la emisión de facturas en un formato electrónico estructurado y su remisión al destinatario a

²⁰ Romero Flor, Luis María (2017), El nuevo procedimiento de Suministro Inmediato de Información (SII), *Quincena fiscal*, n. °18, 2017 apartado “procedimiento para el suministro de información”.

²¹ Malvárez Pascual, Luis. Alberto (2022), “Estudio del Proyecto de Reglamento que establece los requisitos que deben adoptar los programas informáticos que soporten los procesos de facturación un paso en la digitalización de las empresas y en su interconexión con la Administración tributaria”, *Quincena fiscal*, n.º 12, apartado el objeto inmediato del proyecto de reglamento y sus objetivos a medio y largo plazo

²² Se aplica desde el 1 de julio de 2018, inicialmente para aquellas operaciones en que se emita una factura con un importe de IVA igual o superior a 100.000 florines. Sin embargo, a partir del 1 de enero de 2021, deben notificarse a las autoridades fiscales húngaras todas las operaciones aplica todas las transacciones B2B y B2C.

través de una plataforma pública, facilitando la inmediata puesta en conocimiento de la operación a la correspondiente Administración tributaria. Como variante de este sistema, estarían aquellos casos en los que las facturas se emiten a través de sistemas privados, si bien certificados o autorizados por la Administración y que, con posterioridad son comunicadas al receptor mediante una plataforma pública²³.

Distintos sistemas de facturación electrónica de la categoría *clearance* se han implantado ya en algunos países miembros de la Unión Europea. Los encontramos por primera vez en Italia y después en Francia o Polonia, proyectándose su aplicación en España, si se atiende a las previsiones de la *Ley Crea y Crece*.

Estos modelos son útiles sin duda en la lucha contra el fraude fiscal, pues evitan la deducción fraudulenta de facturas que no han sido adecuadamente comunicadas al sistema, así como la emisión por quienes no tengan la condición de sujeto pasivo de IVA, a lo que se añade que la homogeneización de formatos propicia el empleo de técnicas de detección masiva del fraude, facilitando la eliminación de los archivos físicos, con las consiguientes ventajas medioambientales.

Sin perjuicio de lo anterior, la evidente complejidad técnica de estos sistemas de facturación electrónica exige considerar las posibilidades del sujeto pasivo para afrontar cambios tecnológicos de tal envergadura. De hecho, la mayoría de los Estados que aplican estos sistemas de facturación electrónica han considerado el volumen de operaciones del sujeto pasivo para planificar una puesta en marcha gradual. También con frecuencia ofrecen aplicaciones públicas que permiten cumplir los requisitos formales en cuanto a la emisión e intercambio de facturas electrónicas.

De lo dicho hasta ahora se desprende la existencia de una enorme diversidad de proyectos nacionales para digitalizar la obligación de facturar en los Estados miembros de la Unión Europea, pero la falta de un patrón común, especialmente en el caso de las operaciones B2B y B2C, dificulta el cumplimiento y la internacionalización de las empresas, en perjuicio especialmente de las de menor tamaño. Por ello, transcurrida ya más de una década desde la aprobación de la Segunda Directiva de facturación, se hace precisa la definición de nuevos estándares

²³ Serrano Antón, Fernando (2022), “La digitalización como factor de cambio en los sistemas de facturación y suministro de información: hacia una tributación fluida basada en el data analytics y la inteligencia artificial”, *Nueva Carta Tributaria. Revista de Opinión*, n.º 92, pp.68 y ss.

comunitarios de factura electrónica adaptados al vertiginoso desarrollo de las nuevas tecnologías y a la economía digital.

2. EL PROYECTO IVA DE LA ERA DIGITAL

En 2020 la Comisión dirigió al Parlamento Europeo y al Consejo la Comunicación titulada “*Un plan de acción para una fiscalidad equitativa y sencilla que apoye la estrategia de recuperación*” donde planteaba veinticinco acciones que podrían facilitar el cumplimiento tributario y mejorar la lucha contra la evasión y el fraude fiscal²⁴.

En esta Comunicación señalaba que las nuevas herramientas digitales deben servir para simplificar el cumplimiento tributario de empresas y ciudadanos, así como para facilitar la actuación de las Administraciones tributarias. Con ese fin, la Comisión instó a que, en la medida de lo posible, se pusieran a disposición de los sujetos pasivos declaraciones previamente cumplimentadas con la información ya disponible para la Administración o, al menos, que se requirieran solo aquellos datos estrictamente necesarios, simplificando en todo caso los sistemas de presentación.

En concreto, la Acción Cuarta del Plan se refería a la necesidad de una propuesta legislativa emanada de la Comisión y destinada a modernizar las obligaciones de notificación de las operaciones intracomunitarias, con un intercambio de información entre Estados miembros más detallado y, ante todo, más rápido, que tendiera a un *reporte* en tiempo real. En este contexto, según indicaba el Plan, se habría de potenciar la facturación electrónica.

Así, entre enero y abril de 2022, la Comisión abrió un período de consulta acerca de la adecuación de las normas del IVA a la nueva economía digital, solicitando propuestas para mejorar el cumplimiento y reducir la brecha recaudatoria. Los destinatarios de esta consulta fueron no solo las Administraciones de los Estados miembros, sino también las empresas o asociaciones empresariales, proveedores de servicios informáticos o de asesoría fiscal, así como el público en general, y versaba sobre tres cuestiones: la economía de plataformas, la implantación de un registro único a efectos del IVA y las obligaciones de información en este impuesto y, en particular, la facturación electrónica. La mayoría de los consultados se mostraron favorables a que la Unión Europea adoptara una

²⁴ Comisión Europea “Un plan de acción para una fiscalidad equitativa y sencilla que apoye la estrategia de recuperación”, COM (2020) 312 final.

acción más intensa para extender la facturación electrónica y para establecer formatos estándar de reporte digital²⁵.

El 10 de marzo de 2022, el Parlamento Europeo emitió una resolución que evaluó positivamente el Plan, pero alertando al mismo tiempo de otros riesgos y necesidades, porque la disparidad de los sistemas fiscales vigentes en los Estados miembros de la Unión Europea incrementa los costes de cumplimiento tributario, dificulta la internacionalización, sobre todo a las *pymes*, y perjudica incluso el funcionamiento adecuado del mercado único. Por ello, entre sus recomendaciones, el Parlamento mencionó la necesidad de una mayor armonización de las normas fiscales y los modelos de cumplimiento²⁶.

El Parlamento recomendó también que la información obtenida por la Administración tributaria de los Estados miembros fuera intercambiada con otras Administraciones de manera más fluida, primando la utilidad de los datos sobre su cantidad. Asimismo, instó a que se facilitaran, al menos a ciertos colectivos, los datos o los documentos relevantes para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

En este contexto, el Parlamento recomendó que se valorara introducir gradualmente la facturación electrónica obligatoria en toda la Unión mediante un único o varios sistemas de facturación, gestionados directamente por los Estados o por empresas certificadas²⁷.

En octubre de 2022, la Comisión Europea presentó el importante paquete legislativo denominado como “Proyecto VIDA” (por sus siglas en inglés, *VAT in the Digital Age*) que procura adaptar efectivamente este impuesto a los nuevos retos y herramientas de la economía digital.

Este Proyecto VIDA contempla una modificación del Reglamento UE 904/2010, del Consejo, de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido, al objeto de crear un nuevo sistema electrónico central de

²⁵ Comisión Europea (2022), Summary Report Public consultation on the VAT in the Digital Age initiative, pp. 3 y ss.

²⁶ Véase, Parlamento Europeo “Resolución de 10 de marzo de 2022, con recomendaciones destinadas a la Comisión sobre una fiscalidad equitativa y sencilla que apoye la estrategia de recuperación”.

²⁷ Véanse las recomendaciones contenidas en el Anexo de la “Resolución de 10 de marzo de 2022, con recomendaciones destinadas a la Comisión sobre una fiscalidad equitativa y sencilla que apoye la estrategia de recuperación”, en particular la recomendación C1, relativa a la facturación electrónica y la C2 de alternativas para reducir la brecha del IVA.

intercambio de información conocido como “VIES central” (por sus siglas en inglés, “*VAT Information Exchange System*”).

Conforme a esta modificación, a partir del 1 de julio de 2030, habrían de comunicarse las operaciones intracomunitarias prácticamente en tiempo real, facilitando así el contraste entre la información declarada para las entregas y las adquisiciones. Para ello se prevé que las Administraciones tributarias de los Estados miembros faciliten plataformas públicas o certifiquen y homologuen sistemas privados. El VIES central mostraría también las operaciones de manera agregada para cada sujeto pasivo y, como novedad, a diferencia de las actuales declaraciones recapitulativas, incorporaría información relativa al pago²⁸.

Asimismo, el Proyecto contempla una modificación de la Directiva sobre el IVA, que introduciría importantes modificaciones en las normas de facturación que expusimos al comienzo de este trabajo. Así, se restringiría la definición de factura electrónica, para designar únicamente a aquéllas que adopten un formato estructurado que permita su tratamiento electrónico y automatizado. Para facilitar la estandarización, se habilitaría a los Estados miembros para imponer el uso preceptivo del modelo semántico y la sintaxis que se emplea ahora en el ámbito de la contratación pública y sin necesidad de obtener una excepción comunitaria, como sucede ahora²⁹. Asimismo, se prevé la derogación del artículo 232 de la Directiva sobre el IVA que, como hemos señalado anteriormente, exige el consentimiento del destinatario para la transmisión de facturas por medios electrónicos³⁰.

Finalmente, el Proyecto VIDA incluye medidas en torno a la economía de las plataformas, ampliando el régimen de ventanilla única, comúnmente conocido como “OSS” (por sus siglas en inglés, “*one stop*”).

²⁸ Véase el artículo 24 *octies a quaterdecies* de la Propuesta de Reglamento del Consejo por el que se modifica el Reglamento (UE) n.º 904/2010, (COM/2022/703 final) de 8 de diciembre de 2022, en lo que respecta a las disposiciones de cooperación administrativa en materia de IVA necesarias en la era digital.

²⁹ Nueva redacción de los artículos 217 y 218 de la Directiva sobre el IVA, según el artículo 1.7 de la Propuesta de Directiva del Consejo, COM (2022) 701 final, de 8 de diciembre de 2022 por la que se modifica la Directiva sobre el IVA (en adelante “Propuesta de modificación de la Directiva sobre el IVA”).

³⁰ Artículo 1.12 de la Propuesta de modificación de la Directiva sobre el IVA.

shop”), lo que abundaría en la necesidad de armonizar, en mayor medida, los modelos de cumplimiento tributario de los Estados miembros³¹.

El Proyecto VIDA fue evaluado por Parlamento Europeo en el Informe emitido el 31 de octubre de 2023, donde planteó enmiendas sobre la Propuesta de modificación de la Directiva sobre el IVA, algunas de ellas referidas a la factura electrónica³².

A este respecto, el Parlamento considera en su Informe que las pequeñas empresas, microempresas y entidades sin ánimo de lucro deben poder escoger la forma en que emiten las facturas, admitiéndose que lo hagan en papel o en formatos no estructurados³³, y plantea retrasar hasta 2028 la eliminación del consentimiento del destinatario como requisito para poderle facturar electrónicamente³⁴.

Como vemos, si en el marco de este Proyecto VIDA se introdujera una modificación en la Directiva sobre el IVA que habilitara a los Estados miembros a imponer la facturación electrónica obligatoria, no sería preciso la obtención de una excepción por autorización, lo que claramente facilitaría la aplicación de la factura electrónica en todos los Estados miembros dentro del ámbito de las operaciones B2B y B2C.

3. MODELOS DE FACTURACIÓN ELECTRÓNICA UTILIZADOS EN ALGUNOS ESTADOS MIEMBROS DE LA UNIÓN EUROPEA

Ante la expansión de la factura electrónica en toda la Unión Europea, resulta de interés la experiencia acumulada de algunos Estados miembros que, o bien ya la aplican con carácter obligatorio, o bien la tienen proyectada de manera más o menos inmediata.

En primer lugar, nos referiremos al modelo italiano pues, ante la falta de definición de un patrón europeo común, podría haber sentado algunas

³¹ Propuesta de Reglamento de Ejecución del Consejo por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 en lo que respecta a los requisitos de notificación aplicables a determinados regímenes del IVA

³² Parlamento Europeo, Informe del sobre la propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a las normas del IVA en la era digital (en adelante “Informe del Parlamento Europeo sobre la Propuesta de modificación de la Directiva sobre el IVA”).

³³ Enmienda 15 del Informe del Parlamento Europeo sobre la Propuesta de modificación de la Directiva sobre el IVA.

³⁴ Enmienda 16 del Informe del Parlamento Europeo sobre la Propuesta de modificación de la Directiva sobre el IVA.

de las líneas maestras de los sistemas de facturación electrónica para las operaciones B2B que después se aplicarían en otros Estados miembros.

Entre los múltiples modelos que se proyectan, hemos escogido el modelo polaco por encontrarse en una fase avanzada de proyecto y, ser una evolución del italiano que mostraría las posibilidades de aquél, para ser empleado en otros Estados miembros. Haremos una referencia al modelo francés ya que presenta algunas especialidades interesantes. Finalmente, expondremos algunas notas esenciales del modelo que se proyecta en España.

3.1. El *Sistema di Intercambio italiano*

Italia es el Estado miembro donde primero se planteó el uso obligatorio de la factura electrónica, porque mucho antes de la publicación de la Directiva de facturación electrónica en la contratación pública y de la referencia de la norma europea de facturación, la *Legge finanziaria* para el ejercicio 2008 contemplaba la obligatoria transmisión, conservación y archivo de facturas electrónicas en las operaciones con el sector público³⁵.

Sin embargo, la puesta en funcionamiento de la facturación electrónica exigía la definición de sus aspectos técnicos, lo que se produjo en 2013 a través de un Decreto interministerial, donde se determinó que en el plazo de seis meses desde su entrada en vigor se debía poner a disposición de las Administraciones públicas un sistema de intercambio de uso inicialmente voluntario³⁶. El uso de este sistema sería ya obligatorio para las facturas dirigidas a la Administración central en el plazo de un año desde la entrada en vigor y en el plazo de dos para el resto de los niveles administrativos. De este modo, ya en 2015 resultó obligatoria en Italia la facturación electrónica para las operaciones B2G³⁷.

³⁵ Artículos 209 a 213 de la Ley de 24 diciembre de 2007 de Presupuestos de Italia, correspondiente al ejercicio 2008.

³⁶ Este desarrollo reglamentario se produjo mediante el Decreto interministerial n.º 55 de 3 de abril de 2013, del Ministerio de Economía y Finanzas en materia de emisión, transmisión y recepción de la factura electrónica, en vigor desde el 6 de junio de 2013, cuyo Anexo A define el contenido de la factura electrónica admisibles.

³⁷ Según el artículo 6 del Decreto interministerial de 2013 que se acaba de mencionar. Con posterioridad, el artículo 25 del Decreto-Ley de 24 de abril 2014, n.º 66 de Medidas urgentes para la competitividad y la justicia social, determinó la puesta en marcha de la medida para todas las Administraciones italianas el 31 de marzo de 2015.

En 2017 el Consejo Europeo alertó de que el bajo nivel general de cumplimiento tributario en Italia estaría incrementando la presión fiscal sobre las familias y ciertas empresas. Por ello y, tras una valoración positiva de los efectos que la factura electrónica estaba produciendo en el ámbito de la contratación pública, recomendó a Italia que extendiera la obligatoriedad también al sector privado³⁸.

Sin embargo, como venimos indicando, la adopción de una medida de esta índole requería de la obtención de una excepción del Consejo a la aplicación de los artículos 218 y 232 de Directiva sobre el IVA, que se materializó finalmente mediante Decisión de Ejecución 2018/593 fundamentada sobre todo en la necesidad de reforzar la digitalización y la recaudación tributaria en Italia.

Con estos antecedentes, la *Legge de Bilancio* para ejercicio 2018 previó la extensión de la obligatoriedad de la factura electrónica a las operaciones B2B desde el 1 de enero de 2019, convirtiéndose de este modo Italia en el primer país Estado miembro de la Unión Europea en implantar la facturación electrónica obligatoria el sector privado³⁹.

Italia no optó por una puesta en marcha gradual, sino por una aplicación simultánea para todos los establecidos en su territorio. No obstante, eximió de la obligación de facturar electrónicamente a los sujetos pasivos incluidos en el denominado *regime forfettario* o de tarifa plana - caracterizado por el bajo volumen de operaciones del sujeto pasivo- y en el régimen *di vantaggio*, hoy en día derogado, que estaba destinado a personas jóvenes emprendedoras⁴⁰.

Desde un punto de vista técnico, se impuso el formato *FatturaPa* que es imprescindible para una correcta emisión de las facturas y que ya se encuentra adaptado a la norma europea de facturación electrónica⁴¹. Debe emplearse obligatoriamente el denominado SdI (por sus siglas en italiano,

³⁸ Véase la Recomendación del Consejo de 11 de julio de 2017, relativa al Programa Nacional de Reformas de 2017 de Italia y por la que se emite dictamen del Consejo sobre el Programa de Estabilidad de 2017 de Italia (2017/C 261/11), en particular el Considerando 13 y la recomendación primera.

³⁹ Según el artículo 1 apartado 909 de la *Legge de Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2018 e bilancio pluriennale per il triennio 2018-2020*.

⁴⁰ El denominado régimen *forfettario* fue introducido en Italia por el por su artículo 1, apartados 54 a 89 *Legge di stabilita* de 2015 y posteriormente reformado en distintas ocasiones. Se aplica a personas físicas que realicen ciertas actividades económicas, con límites en cuanto a sus ingresos.

⁴¹ A estos efectos, debe tenerse en cuenta el Decreto Legislativo 27 diciembre de 2018, n.º 148 relativa a la Facturación electrónica en la contratación pública.

Sistema di Intercambio) gestionado por la *Agenzia delle Entrate* o Administración tributaria italiana.

Por lo que respecta a las operaciones B2C, se transmitiría igualmente a través del SdI, que permite al consumidor obtener una copia electrónica, aunque conserva el derecho a una copia en papel de la factura, pudiendo también renunciar a cualquiera de estos formatos.

La facturación electrónica en Italia habría facilitado la puesta a disposición por parte de la *Agenzia delle Entrate* de múltiples herramientas de asistencia digital, como una aplicación móvil para generar y enviar las facturas al SdI o la descarga de borradores de registros mensuales y declaraciones resumen.

Además, transcurridos más de cinco años desde la entrada en vigor de este sistema de intercambio, su contribución en la lucha contra el fraude fiscal se revela como una de las más relevantes⁴². Como es sabido, la brecha del IVA es un indicador que procura cuantificar la diferencia entre la recaudación efectiva por este impuesto y la que cabría esperar de la correcta y completa aplicación de las normas que lo regulan. Si bien esta brecha se explica no solo por el fraude y la elusión fiscal, sino también por las diferencias interpretativas, los errores de cálculo o las insolvencias, lo cierto es que desde la puesta en marcha del SdI en Italia la brecha se habría reducido del 21,5% en 2019 al 10,9% según datos de la Comisión, relativos a 2021, aunque se mantenga superior a la media de la Unión Europea⁴³.

Según lo expresado, el sistema de facturación electrónica italiano hoy en día cuenta con un gran volumen de datos, facilitando efectivamente el cumplimiento de obligaciones, así como la lucha contra el fraude fiscal.

3.2. El KSeF en Polonia

⁴² EUROPEAN COMMISSION, DIRECTORATE-GENERAL FOR TAXATION AND CUSTOMS UNION. (2018) *The concept of tax gaps – Report III – MTIC fraud gap estimation methodologies*, Publications Office, pp.7 y ss. Disponible en: <https://data.europa.eu/doi/10.2778/418684> (15-9-2024)

Cfr. Ismer Roland. (2021) “Towards mandatory e-invoicing for VAT and a common clearance system: rich pickings from embracing technology”, *EC Tax Review* v. 30, issue 3, p. 83. Heinemann, Marwin, and Wojciech Stiller. (2024), “Digitalization, and cross-border tax fraud: evidence from e-invoicing in Italy”, *International Tax and Public Finance*, p.4.

⁴³ European Commission, Directorate-General For Taxation And Customs Union, Poniatowski Grzegorz., Bonch-Osmolovskiy, Mikhail., Śmietanka, Adam. et al., *VAT gap in the EU – 2023 report* (2023), Publications Office of the European Union. Disponible en <https://data.europa.eu/doi/10.2778/911698> (15-9-2024).

Por efecto de la trasposición de la Directiva 2014/55/EU, la recepción y la gestión de facturas electrónicas en formato estructurado, comenzó a ser obligatoria en Polonia para las Administraciones públicas a partir del año 2019. A tal fin, se creó una plataforma de facturación electrónica conocida como PEP (por sus siglas en polaco, “*Platforma Elektronicznego Fakturowania*”).

Con posterioridad, ya en 2022, comenzó a ser preceptivo el empleo de la factura electrónica, también para los proveedores de las Administraciones⁴⁴.

Ha de señalarse que, desde su incorporación a la UE en 2005, Polonia presentaba una importante brecha recaudatoria en IVA. De ahí que se implementaran ciertas medidas para reforzar el cumplimiento, entre las que cabe destacar el sistema de pago fraccionado, el reporte de información a través de archivos con el formato SAF-T al que nos hemos referido anteriormente, denominado JFK por sus siglas en polaco (“*Jednolity Plik Kontrolny*”), que proporciona información acerca de las operaciones de manera adicional a la suministrada por las liquidaciones⁴⁵.

También, entre estas iniciativas y, a los efectos que ahora nos ocupan, destacaremos la implantación del sistema nacional de factura electrónica, denominado KseF (por sus siglas en polaco, “*Krajowy System e-Faktur*”), que habría de facilitar la emisión, remisión, recepción y visualización de facturas y que entró en fase de pruebas en 2021⁴⁶.

Con el fin de extender la obligación de la facturación electrónica a las operaciones B2B, el Estado polaco presentó ante la Comisión Europea la correspondiente solicitud de medidas excepcionales a los artículos 218 y 232 de la Directiva sobre IVA para mejorar la lucha contra el fraude. Argumentaba que el suministro de datos adicionales podría mejorar la gestión de las solicitudes de devolución, así como la verificación de las cuotas de IVA declaradas como deducibles. Además, según se indicaba, facilitaría la formación de un expediente único de IVA, la gestión de los

⁴⁴ Según la Ley de 9 noviembre de 2018 sobre facturación electrónica en contrataciones públicas, concesiones de obras o servicios de construcción y asociaciones público-privadas, en vigor desde 18 de abril de 2019.

⁴⁵ Véase Lasinski-Sulecy, Krzysztof. (2023), “Digitalization of VAT reporting in Poland” *International VAT Monitor*, vol. 34, no. 6, p. 224.

⁴⁶ Portal KseF disponible en: <https://ksef.podatki.gov.pl/aplikacja-podatnika-ksef-i-inne-narzedzia/> (15-9-2024).

pagos fraccionados de este impuesto, así como el análisis de los flujos financieros o el sistema de registro en línea para el sector minorista⁴⁷.

A mayor abundamiento, en su solicitud de excepción a la aplicación de ciertos preceptos de la Directiva sobre el IVA, Polonia argumentó que la facturación electrónica obligatoria podría emplearse para facilitar a los sujetos pasivos liquidaciones o declaraciones recapitulativas cumplimentadas, al menos parcialmente, y para surtir funciones de archivo público de las facturas emitidas o recibidas, de manera que se facilitaría el cumplimiento tributario⁴⁸.

Finalmente, la Decisión de Ejecución del Consejo 2022/1003 autorizó a Polonia a exigir la factura electrónica, prescindiendo del consentimiento del destinatario, y según un formato estructurado previamente establecido, aunque únicamente cuando el emisor se encontrase establecido en su territorio⁴⁹.

Esta medida excepcional estaría inicialmente en vigor entre 2024 y 2026 y, tras ser evaluados sus resultados, podría ser prorrogada. Se preveía así la generalización de la facturación electrónica en julio de 2024, pero las dificultades técnicas han retrasado su puesta en funcionamiento primero hasta 2025 y después hasta 2026. Ahora se prevé un inicio en dos fases: una para grandes sujetos pasivos desde el 1 de febrero de 2026 y otra para el resto a partir del 1 de abril de 2026⁵⁰.

Pese a no estar en vigor todavía, cabe indicar que la facturación electrónica obligatoria en Polonia encuentra también excepciones. Así, con carácter general no se aplica a aquellos sujetos pasivos que no tengan establecimiento permanente en su territorio, cuando el destinatario sea un consumidor final, o ciertos regímenes especiales como el de venta a distancia. Sin embargo, se reserva al Ministro de Finanzas Públicas la posibilidad de extender la facturación electrónica obligatoria a otros supuestos⁵¹.

A nivel técnico, el modelo polaco se encuentra claramente inspirado por el SdI a que nos acabamos de referir. En breve síntesis, indicar que las facturas se emiten en formato estructurado y emplean un lenguaje XML, realizándose la presentación a través de KseF, que realiza dos tipos de

⁴⁷ *Cfr.* Considerando 4 de la Decisión de Ejecución del Consejo 2022/1003.

⁴⁸ *Cfr.* Considerando 5 de la Decisión de Ejecución del Consejo 2022/1003.

⁴⁹ Artículo 1 y 2 de la Decisión de Ejecución del Consejo 2022/1003.

⁵⁰ En Polonia, conforme al artículo 113 de la Ley de IVA, tienen una exención plena aquellos cuya cifra de negocios no supera 200.000 eslotis el año anterior.

⁵¹ Artículo 106 de la Ley de 11 marzo 2004 de IVA en Polonia.

validaciones: una primera, consistente en la comprobación de que el presentador se encuentra registrado a efectos de IVA y una segunda, relativa a la coherencia y a la estructura formal de la factura.

Hechas las anteriores verificaciones, el sistema asigna a cada documento un número de identificación compuesto por treinta y cinco caracteres (denominado “KseF ID”) y facilita un resguardo, comúnmente conocido como UPO (por sus siglas en polaco, “*Urzędowe Poświadczeniu Odbioru*”) que acredita la presentación y la correcta recepción.

Decíamos que una de las funciones de la facturación electrónica obligatoria era la de facilitar un archivo o repositorio, de este modo, en Polonia se prevé que las facturas enviadas estén disponibles durante diez años. Mediante el KseF ID se podrán realizar consultas en la plataforma y comprobar la integridad de la factura, mostrándose esta como una funcionalidad más que vendría a facilitar las relaciones con la Administración tributaria y con otros sujetos pasivos.

3.3. El *ChorusPro* y las plataformas de desmaterialización en Francia

Por lo que respecta a Francia, desde 2012 la Administración central se encontraría obligada a recibir y procesar aquellas facturas electrónicas que le remitieren los contratistas públicos en formato electrónico⁵².

Como resultado de la transposición de la Directiva de facturación electrónica en la contratación pública, las grandes empresas y progresivamente las compañías de menor tamaño quedarían obligadas a facturar electrónicamente en sus operaciones B2G. Para el despliegue de esta operativa se creó un portal que recibiría el nombre de *ChorusPro*, que habría de permitir la presentación, transmisión y recepción de facturas en formato electrónico estructurado⁵³.

La Ley de Finanzas de 2019 ya previó la implantación de la factura electrónica en las operaciones B2B, si bien de manera gradual y progresiva, al objeto de mejorar la recaudación y el control del IVA⁵⁴. Para

⁵² Artículo 25 de la Ley 776 de 4 de agosto de 2008 de Modernización de la economía en Polonia.

⁵³ Artículos 1 y 2 de la Ordenanza 697 de 26 de junio de 2014 para el desarrollo de la factura electrónica. La plataforma *ChorusPro* se encuentra disponible en: <https://entreprendre.service-public.fr/vosdroits/R52176> (15-9-2024).

⁵⁴ Según el artículo 153 de la Ley 1479 de 28 diciembre de 2019 de Finanzas para 2020. Artículo 3 de la Ordenanza 1190 de 15 septiembre de 2021, relativa a la Generalización

ello se solicitó la preceptiva excepción a la aplicación de ciertos preceptos de la Directiva sobre el IVA, argumentado la necesidad de facilitar el cumplimiento voluntario de las obligaciones, la reducción de los plazos de pago o la reducción de los costes de gestión, autorizándose mediante Decisión de Ejecución (UE) 2022/133.

No obstante, la entrada en vigor de esta obligación para las operaciones B2B ha sufrido distintos avatares y retrasos, posponiéndose hasta septiembre de 2026 para las grandes y medianas empresas, y hasta 2027 para las microempresas⁵⁵.

Debe señalarse que la obligación de facturación electrónica afectaría únicamente a los sujetos pasivos establecidos en Francia y no se aplica a aquellas operaciones no sujetas, exentas, o en las que no exista obligación de facturar⁵⁶.

Como nota diferencial respecto al modelo italiano, hemos de señalar que se instrumenta, o mediante alguna de las *plateforme de dématérialisation partenaire* o mediante plataformas de desmaterialización asociadas, conocidas como *pdp*, elaboradas por proveedores de servicios, que deben superar un procedimiento de certificación y servirán para validar la factura⁵⁷. A continuación, se remitirían a través de *ChorusPro*, que es la plataforma pública inicialmente concebida en el ámbito de la contratación pública.

3.4. El sistema de facturación electrónica en España

España ha sido el segundo Estado miembro de la Unión Europea que implantó la factura electrónica obligatoria en las operaciones B2G, contando por tal causa con una consolidada experiencia en la digitalización del cumplimiento de obligaciones tributarias.

de la facturación electrónica en transacciones entre sujetos del Impuesto sobre el Valor Añadido y transmisión de datos de las transacciones.

⁵⁵ Según el artículo 91 de la Ley 1322 de 29 de diciembre de 2023 de Finanzas para el ejercicio 2024.

⁵⁶ Las exenciones se recogen en los artículos 261 a 262 del Código General de Impuestos francés.

⁵⁷ Artículo 289 *bis* uno del Código General de Impuestos. En cuanto a los requisitos de la facturación electrónica, debe tenerse en cuenta el Decreto 1299 de 7 octubre de 2022, relativo a la generalización de la facturación electrónica en las transacciones entre sujetos del Impuesto sobre el Valor Añadido y a la transmisión de datos de las transacciones.

En 2015 se impusieron a Administraciones y contratistas públicos las obligaciones de expedir y aceptar facturas en un formato electrónico estructurado. Esta medida se concibió como un instrumento de lucha contra la morosidad de las Administraciones públicas, toda vez que permite una mejor constancia de la recepción de la documentación por parte del poder adjudicador. Además, se crearon puntos generales de entrada y se ordenó la práctica de anotaciones en registros contables de facturas, con el propósito de mejorar el seguimiento del gasto público⁵⁸.

La publicación de la Directiva 2014/55/UE europea sobre facturación electrónica en la contratación pública y de sintaxis admitidas, obligó a realizar ciertos cambios y adaptaciones en el conocido formato *facturae*, hoy en día ya de amplísimo uso.

Esta obligación de expedir y remitir facturas electrónicas, aunque en un formato no necesariamente estructurado, se aplicó pronto también a las operaciones B2C, si bien únicamente para los prestadores de ciertos servicios calificados como de *especial trascendencia económica*, cuando el destinatario lo hubiera solicitado o aceptado expresamente, con independencia de que se tratara de empresarios, profesionales o particulares⁵⁹.

Tras la crisis de la COVID-19, la facturación electrónica cobró impulso en el contexto del Plan de Recuperación Transformación y Resiliencia. En concreto, el Componente 13 de las *Medidas de impulso a la pyme* se refería a la aprobación de una ley de creación y crecimiento empresarial, que finalmente se concretó en la anteriormente referenciada *Ley Crea y Crece*.

Entre las novedades de esta última norma, se encuentra la obligatoriedad para empresarios y profesionales de expedir, remitir y recibir facturas electrónicas en sus relaciones comerciales con otros empresarios y profesionales, así como de informar de los estados de la factura, a fin de que puedan conocerse los plazos de pago⁶⁰.

⁵⁸ Artículo 4 de la Ley 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.

⁵⁹ Comenzó a aplicarse a partir del 15 enero de 2015, en aplicación del artículo 2 *bis* de la Ley 56/2007, de 28 de diciembre, de Medidas de Impulso de la Sociedad de la Información, en la redacción dada por la DF 2ª de la de la Ley de Impulso a la factura electrónica.

⁶⁰ Artículo 12 de la *Ley Crea y Crece*, por el que se modifica la Ley 56/2007, de 28 de diciembre, de Medidas de Impulso de la Sociedad de la Información.

Según indica la Exposición de Motivos, la factura electrónica se concibe como un instrumento para digitalizar las relaciones empresariales, reducir costes administrativos y, ante todo, luchar contra la morosidad, en este caso comercial, mediante una mejor constancia de la fecha *a quo* desde la que se computan los correspondientes intereses.

La obligación de facturación electrónica entre empresarios y profesionales prevista en la *Ley Crea y Crece* está condicionada a la aprobación de un reglamento cuyo borrador fue publicado en junio de 2023⁶¹. También está pendiente la aprobación de una excepción a las normas comunitarias que conceden al emisor libertad para elegir la forma y que exigen la aceptación del destinatario para su emisión de forma electrónica⁶².

En España, se ha optado por una puesta en funcionamiento gradual, comenzando por aquellos empresarios y profesionales con una facturación anual superior a ocho millones de euros, quienes quedan obligados a expedir, remitir y recibir facturas electrónicas en el plazo de un año desde la aprobación del indicado reglamento de desarrollo. El resto de los sujetos pasivos, es decir, aquéllos con una facturación inferior a ocho millones, cuentan con un plazo de adaptación de dos años.

Cabe destacar que habrán de expedir facturas electrónicas los empresarios o profesionales en el IVA en las operaciones en las que el destinatario sea un empresario o profesional en el IVA. Esta obligación no será aplicable cuando una de las dos partes de la operación no tenga en el territorio español la sede de su actividad económica, o no tenga en el mismo un establecimiento permanente al que se dirija la facturación o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual⁶³.

Se excluyen igualmente aquellas operaciones en que la expedición de facturas es voluntaria. A título de ejemplo, podemos indicar el supuesto en que resulte de aplicación el régimen especial de recargo de equivalencia, el simplificado o las operaciones del régimen especial de agricultura, ganadería y pesca⁶⁴.

⁶¹ Véase el Proyecto de Decreto por el que se desarrolla la *Ley Crea y Crece* en lo referido a la factura electrónica entre empresas y profesionales, disponible en: https://portal.mineco.gob.es/RecursosArticulo/mineco/ministerio/participacion_publica/audiencia/ficheros/ECO_Pol_AP_20230619_RD_factura_electronica.pdf(15-9-2024).

⁶² DF 8^a de la *Ley Crea y Crece*.

⁶³ Artículo 3, apartados 1 y 2, del borrador de reglamento de desarrollo *Ley Crea y Crece*.

⁶⁴ Artículo 4 del borrador de reglamento de desarrollo de la *Ley Crea y Crece*.

En cuanto a la operativa el intercambio de facturas electrónicas podrá realizarse a través de una solución pública de facturación, gestionada por la AEAT. Dicha solución pública de facturación es definida, en el propio borrador de Reglamento de la *Ley Crea y Crece*, como un conjunto de herramientas provistas por la AEAT que sirven de infraestructura tanto a la propia facturación electrónica, como de la emisión y recepción de facturas, para aquellos empresarios o profesionales que escojan utilizarla. También podrán emplearse plataformas privadas, que se conciben como infraestructuras tecnológicas que permiten el direccionamiento entre el emisor de la factura y su destinatario. Todas ellas integrarán el nuevo sistema español de factura electrónica⁶⁵.

Quedan en nuestra opinión, ciertas cuestiones por resolver en el diseño del sistema. Por ejemplo, si cabe suprimir la llevanza de los libros de IVA a través del SII a aquellos sujetos pasivos que, en todo caso, deben remitir copia íntegra de la factura a la solución pública de facturación, o cómo emplear el sistema para facilitar el cumplimiento cooperativo de las obligaciones.

4. EPÍLOGO

A lo largo de estas páginas hemos visto cómo, ante las muy escuetas previsiones de la Directiva sobre el IVA, los Estados miembros de la Unión Europea han adoptado estrategias dispares en torno a la digitalización de la obligación de facturar y de reportar información acerca de las operaciones.

El reciente Proyecto IVA en la Era Digital facilita la facturación electrónica obligatoria, al prever una modificación de la Directiva sobre el IVA que autoriza a los Estados miembros a suprimir, en sus respectivos ordenamientos internos, el hasta ahora imprescindible consentimiento del destinatario a la recepción por medios electrónicos. Este Proyecto también crea nuevas obligaciones de notificación de las operaciones intracomunitarias, prácticamente en tiempo real, a través de un novedoso *VIES* central.

Es, por tanto, de esperar que la factura electrónica en formato estructurado, que ya es obligatoria para las operaciones B2G, se expanda con rapidez hasta el sector privado en todos los Estados miembros. En este punto, resulta muy valiosa la experiencia de aquellos países donde ya se

⁶⁵ Artículo 2 c) del borrador de Reglamento de la *Ley Crea y Crece*.

encuentra en funcionamiento o en una fase avanzada de proyecto, como sucede en Italia, Francia, Polonia o España. Este trabajo recoge las líneas maestras de tales sistemas, refiriendo ciertas similitudes y diferencias.

Ha quedado patente que resultan muy variadas y, hasta ahora estrictamente nacionales, las plataformas empleadas por los Estados miembros. En Italia encontramos el *Sistema di Intercambio*, en Francia el *Chorus Pro* y en Polonia el *Ksef*, respondiendo todos ellos a un modelo de *clearance* que sirve para la puesta a disposición del destinatario y, en ocasiones, para la propia emisión de las facturas. Como se ha visto, en ciertos casos se admite también el uso de plataformas privadas, si bien certificadas por el Estado, como las *pdp* en Francia o la solución pública de facturación proyectada en el borrador de desarrollo de la *Ley Crea y Crece*.

Los Estados miembros, con carácter general, únicamente obligan a emplear estos sistemas a los sujetos pasivos que estén establecidos o que, al menos, cuenten con un establecimiento permanente en su territorio. Además, su implementación es habitualmente gradual: con una primera fase voluntaria y una segunda fase obligatoria para los sujetos pasivos con mayor volumen de operaciones.

La factura electrónica asegura un mayor control de las operaciones y se presenta como un potente instrumento para luchar contra la morosidad y el fraude fiscal, facilitando al mismo tiempo el cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias y la puesta a disposición de los sujetos pasivos de borradores de liquidaciones o declaraciones fiscales.

Pese a sus relevantes ventajas, la puesta en marcha de estos sistemas de facturación electrónica no está exenta de retos y dificultades, porque requiere una cuidadosa consideración de la capacidad de los sujetos pasivos para abordar los cambios tecnológicos que exige.

Sea como fuere, la gran disparidad existente entre los modelos adoptados por los Estados miembros, en nuestra opinión demandaría una mayor convergencia.

BIBLIOGRAFÍA

Direction Générale des Finances Publiques (2020), *Rapport de la Direction Générale des Finances publiques La TVA à l'ère du digital en France, ministère de l'Économie, des finances et de la relance*,

disponible en : <https://www.vie-publique.fr/files/rapport/pdf/277192.pdf> (15-9-2024).

European Commission, Fiscalis Project Group 074, (2017) *VAT listings – implementation in EU Member States*, disponible en: https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2018-01/vat_listings_in_eu_en.pdf (15-9-2024).

European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs Union, Poniatowski Grzegorz., Bonch-Osmolovskiy, Mikhail., Śmietanka, Adam et al. (2023), *VAT gap in the EU – 2023 report*, Publications Office of the European Union, Disponible en: <https://data.europa.eu/doi/10.2778/911698> (15-9-2024).

European Commission, Directorate-General For Taxation And Customs Union, (2018), *The concept of tax gaps – Report III – MTIC fraud gap estimation methodologies*, Publications Office, <https://data.europa.eu/doi/10.2778/418684> (15-9-2024).

Heinemann, Marwin y Wojciech Stiller. (2024), “Digitalization, and cross-border tax fraud: evidence from e-invoicing in Italy, *International Tax and Public Finance*, pp. 1-43.

Ismer, Roland (2021) “Towards Mandatory E-Invoicing for VAT and a Common Clearance System: Rich Pickings from Embracing Technology”, *EC Tax Review*, 30(3).

Lasinski-Sulecy, Krzysztof. (2023), “Digitalization of VAT reporting in Poland” *International VAT Monitor*, vol. 34, no. 6, pp. 223-227.

Malvárez Pascual, Luis Alberto (2022), “Estudio del Proyecto de Reglamento que establece los requisitos que deben adoptar los programas informáticos que soporten los procesos de facturación un paso en la digitalización de las empresas y en su interconexión con la Administración tributaria”, *Quincena fiscal*, n.º 12, pp. 29-96.

Romero Flor, Luis María (2017), El nuevo procedimiento de Suministro Inmediato de Información (SII), *Quincena fiscal*, n.º 18, pp. 117-138.

Selera, Pawel (2023), “Mandatory E-Invoicing from 2024: key features of the system and European background”, *International VAT Monitor*, vol. 34, n.º 6, 2023, pp. 229-235.

Serrano Antón, Fernando (2022), “La digitalización como factor de cambio en los sistemas de facturación y suministro de información: hacia una tributación fluida basada en el *data analytics* y la inteligencia artificial”, *Nueva Carta Tributaria. Revista de Opinión*, n.º 92, pp.63-95.