

<https://idp.uoc.edu>

ARTÍCULO

# Régimen tributario del *software* de facturación de empresarios y profesionales

Rafael Oliver Cuello

ESERP Business & Law School

Fecha de presentación: agosto 2022

Fecha de aceptación: octubre 2022

Fecha de publicación: marzo 2023

## Resumen

En la lucha contra la producción, comercialización, uso o simple tenencia de programas y sistemas informáticos que permitan la manipulación u ocultación de datos contables, de facturación y de gestión de empresarios y profesionales, se ha introducido en la Ley General Tributaria una nueva obligación tributaria formal, así como una infracción tributaria que trata de evitar los sistemas informáticos que permitan la falsificación de la realidad económica contable, de facturación y gestión o no garanticen la integridad, conservación, trazabilidad e inalterabilidad de los registros, y su accesibilidad y legibilidad por parte de los órganos competentes de la Administración tributaria.

En este mismo sentido, existe una propuesta de norma reglamentaria de desarrollo de esta materia que establece los requisitos que deben adoptar los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos de facturación de empresarios y profesionales, y la estandarización de formatos de los registros de facturación. Asimismo, se prevé que todo sistema informático que se utilice para dar cumplimiento a las obligaciones contenidas en esta norma debe contar obligatoriamente con una declaración responsable de la que quede constancia formal, expedida por la persona o entidad productora, fabricante o desarrolladora de este, que asegure el compromiso por parte de dicha organización de suministrar productos digitales que cumplan con los requisitos establecidos en la Ley General Tributaria y en el desarrollo reglamentario.

## Palabras clave

fiscalidad; *software*; facturación; registros contables; administración electrónica

## *Tax regime of invoicing software of business owners and professionals*

### **Abstract**

*In the battle against the production, commercialization, use or simple possession of IT programmes and systems that allow for the manipulation or concealment of the accounting, invoicing and management data of business owners and professionals, the General Taxation Act has introduced a new formal tax obligation as well as a tax infraction that attempts to prevent IT systems that enable the falsification of the economic reality of one's accounting, invoicing and management or that do not guarantee integrity, conservation, traceability and inalterability in accounts, nor their accessibility or readability on the part of the competent entities of the taxation administration.*

*In this same vein, there is a regulatory proposal in the development of such material that establishes the requirements that IT or electronic systems must adopt when they handle the invoicing processes of business owners and professionals, in addition to the standardization of invoicing account formats. Similarly, it is foreseen that all IT systems used to comply with the obligations contained within this law are obligated to contain a declaration of responsibility which is formally recorded, issues by the person or body that produces, manufactures or develops the same, which ensures their commitment to supplying digital products that comply with the requirements established by the General Taxation Act and regulatory development..*

### **Keywords**

*taxation; software; invoicing; accounts; electronic administration*

# 1. Normativa legal de lucha contra el *software* que permite la manipulación de datos contables y de facturación

Las administraciones tributarias de diversos países, en su actividad de comprobación habitual, al examinar los sistemas informáticos de gestión empresarial, han detectado, en ocasiones, que algunos de ellos facilitan, mediante herramientas digitales diseñadas para la evasión o defraudación tributaria, la ocultación de la verdadera realidad económica y tributaria de sus usuarios, omitiendo y alterando los datos reales, o interpolando o añadiendo datos ficticios.

De forma que estas circunstancias han determinado que gran parte de estas administraciones tributarias, en línea con las recomendaciones efectuadas desde instituciones internacionales como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (en adelante, OCDE) (OCDE, 2013, 2017), hayan implantado normativas estrictas y medidas de control y seguridad específicas para dificultar el fraude y facilitar la comprobación de unos datos que, por su naturaleza, son volátiles, duplicables, fácilmente manipulables de formas muy difíciles de detectar.

Este es el origen de una de las reformas llevadas a cabo en 2021 en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT). En efecto, la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego, añade la letra j al artículo 29.2 LGT, dedicado a las obligaciones tributarias formales (Sánchez Pedroche, 2021).

Así, el artículo 29.2.j LGT ha incorporado una nueva obligación tributaria formal: «la obligación, por parte de los productores, comercializadores y usuarios, de que los sistemas y programas informáticos o electrónicos

que soporten los procesos contables, de facturación o de gestión de quienes desarrollen actividades económicas garanticen la integridad, conservación, accesibilidad, legibilidad, trazabilidad e inalterabilidad de los registros, sin interpolaciones, omisiones o alteraciones de las que no quede la debida anotación en los sistemas mismos».

Hay que tener en cuenta, asimismo, que el artículo 29.2.j LGT dispone que se puedan establecer por medio de un reglamento las especificaciones técnicas que deban reunir los sistemas y programas informáticos o electrónicos que sean la base de los procesos contables, de facturación o de gestión de quienes desarrollen actividades económicas, así como también «los requisitos para estar debidamente certificados y sus formatos estandarizados para su legibilidad».

Además, en la misma reforma legal se introduce una nueva infracción tributaria, el artículo 201 bis LGT, que pretende asegurar el cumplimiento de la referida obligación tributaria formal. La infracción trata de evitar sistemas informáticos que permitan la falsificación de la realidad económica contable, de facturación y gestión o no garanticen la integridad, la conservación, la trazabilidad y la inalterabilidad de los registros, así como su accesibilidad y legibilidad por parte de los órganos competentes de la Administración tributaria.<sup>1</sup>

Se puede afirmar, pues, que la finalidad de estas dos modificaciones legales es luchar contra la producción, comercialización, uso o simple tenencia de programas y sistemas informáticos que permitan la manipulación u ocultación de datos contables, de facturación y de gestión de empresarios y profesionales (Serrano Antón, 2022; Turiel Martínez *et al.*, 2022).

## 1.1. Los requisitos legales del *software* de facturación y su certificación

Como se ha comentado, el nuevo artículo 29.2.j LGT establece «la obligación, por parte de los productores, comercializadores y usuarios, de que los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos

1. La doctrina destaca que la nueva infracción de la LGT no solo va dirigida a los empresarios y profesionales usuarios de este tipo de programas como obligados tributarios, sino también –y esto representa una gran novedad–, a los productores y comercializadores de dichos programas, en su consideración de tales. Véase Gómez Jiménez, C. (2021). «La modificación de la Ley General Tributaria efectuada por la Ley 11/2021, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal». *Carta Tributaria*, núm. 79, págs. 1-18.

contables, de facturación o de gestión de quienes desarrollen actividades económicas, garanticen la integridad, conservación, accesibilidad, legibilidad, trazabilidad e inalterabilidad de los registros, sin interpolaciones, omisiones o alteraciones de las que no quede la debida anotación en los sistemas mismos. Reglamentariamente se podrán establecer especificaciones técnicas que deban reunir dichos sistemas y programas, así como la obligación de que los mismos estén debidamente certificados y utilicen formatos estándar para su legibilidad».

Como han puesto de relieve los citados informes de la OCDE, el *software* de supresión de ventas, también denominado *software* de doble uso, es una creación diseñada para alterar o suprimir determinadas operaciones con trascendencia tributaria. Así, los sistemas y programas de gestión de la actividad económica operarán sin tener en cuenta dichas operaciones (si han sido suprimidas) o tomando los datos alterados y no los originales (si el programa modifica los datos reales) (Turiel Martínez, 2021).

Según comenta cierta doctrina, la introducción de estas nuevas previsiones legales sobre el *software* de doble uso supone una reacción legislativa a determinadas operaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) en sectores minoristas y de la restauración, algunas muy difundidas en los medios de comunicación, y en las que, supuestamente, se detectó el uso de este tipo de *software* para ocultar parte de los ingresos (García Novoa, 2021, pág. 2).

En cualquier caso, compartimos la opinión de la doctrina citada que destaca que, bajo la apariencia de una nueva obligación formal que recae sobre empresas que se dedican a fabricar, producir y comercializar programas informáticos, se establece un deber específico de certificación. Es importante recordar que la certificación es un instrumento esencial en la implantación de la relación cooperativa, basada en la correcta llevanza por los contribuyentes de sistemas de *compliance* tributario y que tiene su contrapunto en la certificación de la aplicación efectiva de los protocolos de buenas prácticas tributarias. De forma que la certificación efectiva de los sistemas de

gestión tributaria asegura la transparencia en la que se ha de apoyar la relación cooperativa.

Asimismo, también entendemos, como hace la doctrina citada, que tal certificación puede ser un elemento relevante para acreditar, ante la Administración tributaria o los tribunales, la voluntad del contribuyente de cumplir con sus obligaciones. Y en el marco de esa nueva relación cooperativa, en efecto, son muy importantes las prácticas administrativas de *profiling* fiscal o clasificación de los contribuyentes según el grado de cumplimiento que acrediten o según perfiles de riesgo.<sup>2</sup>

## 1.2. Régimen sancionador del incumplimiento del *software* de facturación

El nuevo artículo 201 bis LGT, como ya se ha comentado, regula la infracción tributaria grave por fabricación, producción, comercialización y tenencia de sistemas informáticos que no cumplan las especificaciones exigidas por la normativa aplicable.

En el apartado 1 de este precepto, se establece que «constituye infracción tributaria la fabricación, producción y comercialización de sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos contables, de facturación o de gestión por parte de las personas o entidades que desarrollen actividades económicas, cuando concorra cualquiera de las siguientes circunstancias:

- a) permitan llevar contabilidades distintas en los términos del artículo 200.1.d LGT;
- b) permitan no reflejar, total o parcialmente, la anotación de transacciones realizadas;
- c) permitan registrar transacciones distintas a las anotaciones realizadas;
- d) permitan alterar transacciones ya registradas incumpliendo la normativa aplicable;
- e) no cumplan con las especificaciones técnicas que garanticen la integridad, conservación, accesibilidad,

2. La experiencia de la calificación de los contribuyentes como cumplidores o incumplidores tiene ya cierta tradición en el mundo aduanero, con la figura del operador confiable. Y pronto será una realidad en el IVA, con la propuesta de Directiva presentada por la Comisión Europea para la reforma del régimen del impuesto, fruto del Informe de 3 de octubre de 2017. La propuesta de directiva incluye la figura del contribuyente certificado. Véase C. García Novoa (2021). «Algunas novedades de la Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal», cit., pág. 3.

legibilidad, trazabilidad e inalterabilidad de los registros, así como su legibilidad por parte de los órganos competentes de la Administración tributaria, en los términos del art. 29.2.j LGT;

- f) no se certifiquen, estando obligado a ello por disposición reglamentaria, los sistemas fabricados, producidos o comercializados».

Y en el apartado 2 del artículo 201 bis LGT, se establece que «constituye infracción tributaria la tenencia de los sistemas o programas informáticos o electrónicos que no se ajusten a lo establecido en el art. 29.2.j LGT, cuando los mismos no estén debidamente certificados teniendo que estarlo por disposición reglamentaria o cuando se hayan alterado o modificado los dispositivos certificados. La misma persona o entidad que haya sido sancionada conforme al apartado 1 del art. 201 bis LGT no podrá ser sancionada por lo dispuesto en este apartado 2».

La infracción del apartado 1 de este precepto legal se sancionará con «multa pecuniaria fija de 150.000 euros, por cada ejercicio económico en el que se hayan producido ventas y por cada tipo distinto de sistema o programa informático o electrónico que sea objeto de la infracción. No obstante, las infracciones de la letra f del apartado 1 de este art. 201 bis LGT se sancionarán con multa pecuniaria fija de 1.000 euros por cada sistema o programa comercializado en el que se produzca la falta del certificado».

Y la infracción del apartado 2 se sancionará con «multa pecuniaria fija de 50.000 euros por cada ejercicio, cuando se trate de la infracción por la tenencia de sistemas o programas informáticos o electrónicos que no estén debidamente certificados, teniendo que estarlo por disposición reglamentaria, o se hayan alterado o modificado los dispositivos certificados» (Rovira Ferrer, 2021, 2022).

Algún autor ha criticado este régimen sancionador por considerar que la configuración de esta nueva infracción presenta elementos de colisión con algunos principios fundamentales del derecho sancionador tributario (García Novoa, 2021, págs. 5-6). Así, desde la exigencia de tipicidad, se puede entender afectado este principio, puesto que las especificaciones técnicas, que serán la base de la certificación, van a ser objeto de regulación vía reglamento, por lo que es, por lo tanto, una norma reglamentaria la que complementa el tipo infractor, lo cual puede producir una quiebra a las exigencias de seguridad jurídica.

Además, según esta opinión doctrinal, en relación con la culpabilidad, en cuanto se sanciona la mera tenencia del *software*, no necesariamente ligada a su producción o comercialización, estamos ante un tipo infractor semejante a lo que en el derecho penal son los delitos de mero peligro. Se sanciona un hecho de simple riesgo, sin requerirse una consumación. Es por eso por lo que, en este tipo de infracciones, igual que ha exigido la jurisprudencia respecto a los delitos, es necesario asegurar la culpabilidad, verificando la concurrencia de una especie de dolo de peligro. Si se está sancionando por una conducta de mero peligro como es la simple tenencia del *software*, con independencia de su utilización, la necesaria concurrencia de culpabilidad requiere dolo de peligro, que implica un elemento cognitivo (conocer que el *software* que se tiene es de doble uso, susceptible de ocultar información) y un elemento volitivo.

Algún otro autor también se muestra crítico con el régimen sancionador descrito (Pérez Tena, 2021). El bien jurídico protegido inmediato en el artículo 201 bis LGT es el interés público en que los instrumentos informáticos y electrónicos que se utilizan en la confección de los asientos contables y registrales y en la emisión de facturas no estén diseñados para lesionar la corrección de la información tributaria y, más allá, el crédito tributario. Se trata, según esta opinión doctrinal, de un bien jurídico difuso, no se exige lesión o ataque concretos a los bienes jurídicos mediatos, pues el peligro ha sido apreciado *ex ante* en el objeto material de la acción, por lo cual el juicio de antijuridicidad material en las conductas tipificadas se difumina. Por otra parte, también se critica que el artículo 201 bis.1.f LGT no protege dicho bien jurídico, sino que tipifica como ilícito un incumplimiento formal insustancial, la no solicitud de certificación de un *software* seguro y fiable. Se protege, pues, un mero interés administrativo formal sin bien jurídico relevante y, por ello, su desatención no constituye una omisión materialmente antijurídica.

Finalmente, según esta opinión, la previsión legal de sanciones reiteradas en cada ejercicio por comercialización o tenencia de *software* de doble uso, además de no ser respetuosa con el principio de proporcionalidad, genera, en tanto no se haya producido la ruptura jurídica de la acción, un *bis in idem* prohibido, por sancionarse al mismo sujeto por una única acción y con el mismo fundamento, por lo cual las sanciones subsiguientes previstas legalmente vulneran el artículo 25.1 de la Constitución española.

## 2. Desarrollo reglamentario de los sistemas informáticos de facturación de empresarios y profesionales

Como ya se ha comentado, el artículo 29.2.j LGT dispone que se puedan establecer por medio de un reglamento las especificaciones técnicas que deben reunir los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos contables, de facturación o de gestión de quienes desarrollen actividades económicas, así como también los requisitos para estar debidamente certificados y sus formatos estandarizados para su legibilidad.

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

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

Tal como se pone de relieve en el preámbulo del PRSF, «en indirecta relación con este texto reglamentario propuesto, la factura electrónica se presenta como una modalidad cada vez más extendida, que se encuentra incardinada en los esfuerzos para la digitalización del tejido empresarial español impulsados desde las Administraciones públicas (Delgado García, 2020b). Existen sensibles diferencias entre la normativa de factura electrónica, que afecta a la documentación, conservación y transmisión de estos documentos, y la materia regulada en este PRSF, que se refiere a los requisitos que deben adoptar los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los

procesos de facturación de empresarios y profesionales, y la estandarización de sus formatos. El contenido de este texto reglamentario propuesto resulta compatible con la implantación de la factura electrónica, generando adicionalmente sinergias entre ambas normativas» (Martos García, 2011; Domínguez-Macaya Lournaga, 2020; Delgado García, 2014).

### 2.1. Objeto y ámbito de aplicación de la regulación del software de facturación

De acuerdo con el artículo 1 PRSF, la norma reglamentaria propuesta tiene por objeto la regulación de los requisitos y especificaciones técnicas que debe cumplir cualquier sistema y programa informático o electrónico utilizado por quienes desarrollen actividades económicas,<sup>3</sup> «cuando soporte los procesos de facturación o de emisión de otros documentos justificantes de las operaciones correspondientes a su actividad, para garantizar la integridad, conservación, accesibilidad, legibilidad, trazabilidad e inalterabilidad de los registros de facturación sin interpolaciones, omisiones o alteraciones de las que no quede la debida anotación en los sistemas mismos, con la información sobre todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 29.2.j LGT».

Respecto al ámbito de aplicación, esta norma se aplicará, por un lado, a los obligados tributarios que utilicen sistemas informáticos de facturación, aunque solo los usen para una parte de su actividad, que sean contribuyentes del impuesto sobre sociedades, del impuesto sobre la renta de las personas físicas que desarrollen actividades económicas, del impuesto sobre la renta de no residentes que obtengan rentas mediante establecimiento permanente y las entidades en régimen de atribución de rentas que desarrollen actividades económicas, sin perjuicio de la atribución de rendimientos que corresponda efectuar a sus miembros. Por otro lado, esta norma también se aplicará a los productores y comercializadores de los sistemas informáticos.

Desde un punto de vista objetivo, el Reglamento será de aplicación a los sistemas informáticos que soporten los pro-

3. A estos efectos, el concepto de actividad económica se entenderá de acuerdo con la definición dada en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas.

cesos de facturación de las operaciones correspondientes a la actividad de quienes desarrollen actividades económicas.<sup>4</sup>

Hay que tener en cuenta, asimismo, que se prevé en el artículo 5 PRSF que «el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT, previa solicitud de la persona o entidad interesada, podrá resolver la no aplicación de este Reglamento en relación con sectores empresariales o profesionales o con contribuyentes determinados, cuando quede justificado por las prácticas comerciales o administrativas del sector de que se trate, o con el fin de evitar perturbaciones en el desarrollo de las actividades económicas; o bien en relación con las operaciones respecto de las cuales se aprecien circunstancias excepcionales de índole técnico que imposibiliten dicho cumplimiento».

Es importante destacar, por otra parte, que, de acuerdo con el artículo 6 PRSF, las obligaciones establecidas en este reglamento «podrán cumplirse materialmente por el destinatario de la operación o por un tercero, siempre que concurra en este la misma condición de destinatario o tercero a efectos de facturación».

## 2.2. Características y requisitos de los sistemas informáticos de facturación

Los obligados tributarios que utilicen sistemas informáticos de facturación, según el artículo 7 PRSF, «podrán utilizar una de las dos opciones siguientes:

- a) un sistema informático que cumpla los requisitos establecidos en la LGT y en este Reglamento, en cuyo caso el productor del mismo deberá incorporar, así como entregar a sus clientes y comercializadores, una declaración responsable del cumplimiento de los requisitos reglamentarios; o
- b) la aplicación informática que a tal efecto ponga a disposición la Administración tributaria».

De acuerdo con el artículo 8.1 PRSF, el sistema informático tendrá que cumplir con dos importantes requisitos, que

deberán realizarse de forma automatizada. Por un lado, por cada entrega de bienes o prestación de servicios deberá generar, de forma simultánea o inmediatamente anterior a la expedición de la factura, un registro de facturación de alta. Y, por otro lado, deberá tener capacidad de remitir información a la Administración tributaria de forma continuada, segura, correcta, íntegra, automática, consecutiva, instantánea y fehaciente en relación con todos los registros de facturación generados por medios electrónicos, en particular los registros de facturación.

Asimismo, es importante destacar que, según el artículo 8.2 PRSF, el sistema informático deberá garantizar la integridad, la inalterabilidad, la trazabilidad y la conservación de los registros de facturación. La integridad e inalterabilidad de los registros de facturación «debe garantizarse de forma que, una vez registrados los datos de facturación, estos queden protegidos contra cualquier acción que comprometa la exactitud, autenticidad y completitud de los datos almacenados, de manera que ninguno de los datos registrados pueda ser alterado, ni por el propio sistema informático, ni por el usuario ni por ningún dispositivo, sistema o programa informático o electrónico externo».<sup>5</sup>

En este sentido, el sistema informático «no dispondrá de ninguna funcionalidad que permita, de forma presencial o remota, alterar u ocultar los datos originales previamente registrados. Cualquier necesidad de rectificación o anulación de los datos registrados deberá ser realizada mediante al menos un registro de facturación adicional posterior, de forma que se conserven inalterables los datos originalmente registrados. Además, el sistema informático deberá permitir a la Administración tributaria el acceso inmediato y, en su caso, extracción de todos o parte de los datos registrados».

Como se ha comentado, también se tendrá que garantizar la trazabilidad de los registros de facturación, que deberán estar encadenados de manera que pueda verificarse su rastro siguiendo su secuencia de creación desde el primero al último.<sup>6</sup> Todos los datos registrados deberán encontrarse correctamente fechados, indicando

4. Sin embargo, el Reglamento no se aplicará a las operaciones descritas en el artículo 4 PRSF, entre las que se pueden citar las obligaciones establecidas para quienes tributen en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del impuesto sobre el valor añadido, entre otras.

5. Se entenderá por alteración de los registros de facturación cualquier eliminación, adición o modificación, ya sea total o parcial, de los datos de cualquier registro de facturación original.

6. A estos efectos, el sistema informático deberá proporcionar funcionalidades que permitan el seguimiento de los datos registrados de forma clara y fiable.

el momento en que se efectúa el registro. El sistema informático contendrá, al menos, una función de cierre de cada periodo impositivo y del año. Y deberá permitir la trazabilidad de los datos en los casos de descarga, volcado y almacenamiento de los registros.

Por último, hay que recordar que el sistema informático deberá garantizar la conservación de todos los registros de facturación generados por el propio sistema informático.

También es importante el papel que se le confiere en la norma propuesta al registro de eventos. Así, según el artículo 8.4 PRSF, «el sistema informático deberá contar con un registro de eventos que recoja automáticamente todas las interacciones con dicho sistema informático, las operaciones realizadas con él y los sucesos producidos durante su uso, como el arranque y parada del sistema informático, la entrada y salida de usuarios, los errores producidos, la instalación inicial y las actualizaciones realizadas. Además, deberá guardar los datos correspondientes a cada uno de ellos, como el tipo, nombre y descripción del evento; el usuario que lo ha realizado o bajo el cual se ha producido; el momento en el que se ha dado y los datos propios representativos de cada evento».

El registro de eventos deberá conservarse hasta el periodo de prescripción de las obligaciones tributarias que se produzcan durante el funcionamiento del sistema informático y, mediante el empleo de cualquier proceso técnico fiable, podrá ser exportado a un almacenamiento externo de forma segura que garantice la integridad e inalterabilidad de sus datos, que tendrán una estructura y formato estándares legibles.

### 2.3. Generación y contenido de los registros de facturación informáticos

Como ya se ha comentado, los obligados tributarios que utilicen sistemas informáticos para el cumplimiento de la obligación de facturación deberán generar un registro de facturación de alta de forma simultánea o inmediatamente anterior a la expedición de la factura.

En el artículo 10 PRSF se detalla el contenido del registro de facturación de alta. Entre las informaciones que se deben incluir, se pueden citar el número de identificación fiscal y nombre y apellidos, razón o denominación social completa del obligado a expedir la factura; el número y, en su caso, serie de la factura; la fecha de expedición de la factura y la fecha en que se hayan efectuado las operaciones; el tipo de factura expedida, indicando si se trata

de una factura completa o simplificada; la descripción general de las operaciones; el importe total de la factura y, en su caso, el importe de la retención que se soportará; y la fecha, hora, minuto y segundo en que se genere el registro de facturación de alta, entre otras menciones.

Por su parte, como también se ha comentado, procederá la generación de un registro de facturación de anulación cuando se haya emitido erróneamente una factura y sea, por lo tanto, necesario anular su correspondiente registro de facturación de alta.

A estos efectos, en el artículo 11 PRSF se especifica el contenido del registro de facturación de anulación, que deberá incluir la siguiente información: el número de identificación fiscal y nombre y apellidos, razón o denominación social completa del obligado a la expedición de la factura; el número y, en su caso, serie de la factura correspondiente al registro de facturación de alta que se anule; la fecha de expedición de la factura correspondiente al registro de facturación de alta que se anule; el código identificativo de carácter alfanumérico correspondiente al registro de facturación de alta que se anule; el código de identificación del sistema informático utilizado; el número de identificación fiscal y nombre y apellidos, razón o denominación social completa del destinatario o del tercero cuando la obligación se cumpla por estos; y la fecha, hora, minuto y segundo en que se genere el registro de facturación de anulación.

También hay que tener en cuenta, según el artículo 12 PRSF, que los sistemas informáticos deberán añadir una huella o hash a los registros de facturación de alta y de anulación. Asimismo, estos registros de facturación de alta y de anulación deberán ser firmados electrónicamente. Esta firma electrónica no será obligatoria para los sistemas informáticos que realicen la remisión de todos los registros de facturación a la AEAT.

### 2.4. La certificación de los sistemas informáticos de facturación

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



pecificaciones que, en su desarrollo, se aprueben mediante Orden Ministerial».

La declaración responsable deberá constar por escrito y de modo visible en el propio sistema informático en cada una de sus versiones, así como para el cliente y el comercializador en el momento de la adquisición del producto, y ser conservada durante el período de prescripción de las obligaciones tributarias que se devenguen durante su funcionamiento.<sup>7</sup>

Por otra parte, en relación con la verificación del cumplimiento de la obligación por parte de la Administración tributaria, se prevé en el artículo 14 PRSF que esta «podrá personarse en el lugar donde se encuentre o se utilice el sistema informático, y podrá exigir el acceso completo e inmediato a donde resida el registro de los datos». También podrá requerir y obtener copia de los registros de facturación conservados. Asimismo, la Administración tributaria podrá requerir de los productores o comercializadores de sistemas informáticos la información necesaria para verificar el cumplimiento de los requisitos reglamentarios de los sistemas informáticos producidos o comercializados.

## 2.5. Los sistemas de emisión de facturas verificables

En el artículo 15 PRSF se prevé la posibilidad de remisión de los registros de facturación generados a la Administración tributaria. Así, los obligados tributarios que utilicen sistemas informáticos para el cumplimiento de la obligación de facturación «podrán remitir voluntariamente a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de forma automática y segura por medios electrónicos, todos los registros de facturación generados por los sistemas informáticos, de acuerdo con las especificaciones técnicas que se establezcan para la remisión».

La respuesta de aceptación formal por parte de la sede electrónica de la AEAT de los registros a ella remitidos supondrá automáticamente la incorporación de la información de dichos registros en los libros registros de ventas e

ingresos, y de ingresos de los obligados tributarios y, en su caso, en el libro registro de facturas expedidas.<sup>8</sup>

En este sentido, en la disposición adicional cuarta del PRSF se contempla la integración de los registros de facturación en los libros registro que se regulan en el artículo 68 del Reglamento del impuesto sobre la renta de las personas físicas, así como en el artículo 63 del Reglamento del impuesto sobre el valor añadido (Delgado García, 2020a). A estos efectos, la AEAT «pondrá a disposición de los usuarios de sistemas de emisión de facturas verificables, de forma conjunta, la información que le sea remitida de las facturas expedidas y facilitará las herramientas necesarias que permitan completar en la sede electrónica la llevanza de los libros registros mencionados».

Según el artículo 16 PRSF, aquellos sistemas informáticos que sean utilizados por el obligado tributario para remitir efectivamente por medios electrónicos a la AEAT de forma continuada, segura, correcta, íntegra, automática, consecutiva, instantánea y fehaciente todos los registros de facturación generados tendrán la consideración de «sistemas de emisión de facturas verificables».

Se presumirá que los sistemas de emisión de facturas verificables cumplen por diseño los requisitos reglamentarios. Además, no tendrán la obligación de realizar la firma electrónica de los registros de facturación, siendo suficiente con que calculen la huella o hash de dichos registros. Asimismo, se entenderá que un obligado tributario opta por un sistema de emisión de facturas verificables por el hecho de iniciar sistemáticamente la remisión de facturas a la sede electrónica de la AEAT.

La opción en el uso de los sistemas de emisión de facturas verificables se prolongará, al menos, hasta la finalización del año natural en el que se haya producido, de forma efectiva, el primer envío de los registros de facturación y se haya obtenido la primera respuesta de aceptación formal por parte de la sede electrónica de la AEAT y se entenderá automáticamente prorrogada salvo que se renuncie de manera expresa.

7. Esta declaración responsable podrá ser solicitada por el cliente o por la Administración tributaria a la persona o entidad productora o comercializadora del sistema informático.
8. Véase el artículo 68 del Reglamento del impuesto sobre la renta de las personas físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo y el artículo 63 del Reglamento del impuesto sobre el valor añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, respectivamente.

## 2.6. Posibilidad de remisión de información por parte del receptor de la factura

El receptor de la factura, ya sea empresario o consumidor final, de acuerdo con el artículo 17 PRSF, podrá proporcionar de forma voluntaria determinada información de esta a la AEAT, mediante el código identificativo de carácter alfanumérico o la lectura del código QR contenido en la factura, con un dispositivo con capacidad para la lectura del código y de transmisión y recepción de datos.

En aquellos casos en los que en la factura figure la frase «Factura verificable en la sede electrónica de la AEAT», esta remisión por parte del receptor le permitirá verificar que la factura recibida ha sido remitida a la AEAT por el emisor de esta.

Es importante destacar que estas remisiones de información no tendrán la consideración de denuncias de infracciones tributarias. Y también hay que tener en cuenta que la AEAT podrá utilizar la información proporcionada por el receptor de la factura para el ejercicio de sus competencias en la aplicación de los tributos.

## Conclusiones

La finalidad de la introducción en la LGT de los artículos 29.2.j y 201 bis es luchar contra la producción, la comercialización, el uso o la simple tenencia de programas y sistemas informáticos que permitan la manipulación u ocultación de datos contables, de facturación y de gestión de empresarios y profesionales. Para ello, además de

incorporar una nueva obligación tributaria formal y una nueva infracción tributaria, se utiliza la técnica del establecimiento de un deber específico de certificación, lo cual merece un juicio positivo.

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

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

## Referencias bibliográficas

- DELGADO GARCÍA, A.M. (2014). «La regulación de la factura electrónica en el sector público». *Revista de Internet, Derecho y Política*, núm. 18. págs. 97-107. <https://doi.org/10.22201/cgep.9786070255458e.2014>.
- DELGADO GARCÍA, A.M. (2020a). *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el emprendimiento*, págs. 242-244. Pamplona: Aranzadi.
- DELGADO GARCÍA, A.M. (2020b). «Algunas consideraciones fiscales sobre la creación de empresas». *Revista Nueva Fiscalidad*, núm. 3. págs. 81-109.
- DOMÍNGUEZ-MACAYA LAURNAGA, J. (2020). «La e-factura como elemento esencial de la Administración electrónica integral». En: *La implantación de la administración electrónica y de la e-factura*, págs. 289-290. Madrid: Wolters Kluwer.
- GARCÍA NOVOA, C. (2021). «Algunas novedades de la Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal. Software de doble uso, lista de morosos y prohibición de amnistías fiscales». *Revista Quincena Fiscal*, núm. 17. pág. 2.
- GÓMEZ JIMÉNEZ, C. (2021). «La modificación de la Ley General Tributaria efectuada por la Ley 11/2021, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal». *Carta Tributaria*, núm. 79.
- MARTOS GARCÍA, J.J. (2011). «La integridad del contenido y la autenticidad de origen en la transmisión o puesta a disposición de la factura». *Revista de Internet, Derecho y Política*, núm. 12, págs. 85-94.
- OCDE (2013, febrero). *Supresión de ventas: Una amenaza para los ingresos fiscales*.
- OCDE (2017, marzo). *Technology Tools to Tackle Tax Evasion and Tax Fraud*.
- PÉREZ TENA, J.R. (2021). «La lucha contra el software de doble uso en la Ley General Tributaria: un ensayo de infracciones tributarias permanentes». *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 463, págs. 5-46.
- ROVIRA FERRER, I. (2021). «La iniciación del procedimiento sancionador en materia tributaria». En: *Prevención y fraude: nuevas medidas tributarias. Adaptado a la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal*, págs. 357-397. Madrid: Wolters Kluwer.
- ROVIRA FERRER, I. (2022). «El plazo de caducidad de la acción sancionadora de la Administración tributaria». *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 194, págs. 163-193.
- SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A. (2021). «Comentarios a la nueva Ley de represión del fraude fiscal». *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 461-462, págs. 1-320.
- SERRANO ANTÓN, F. (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». *Revista Nueva Fiscalidad*, núm. 2, págs. 63-95.
- TURIEL MARTÍNEZ, A.G. (2021). «Nuevos requisitos legales en el ámbito tributario para el software de gestión de actividades económicas: una posible solución técnica». *Revista Quincena Fiscal*, núm. 20, págs. 1-11.
- TURIEL MARTÍNEZ, A.; MATA SIERRA, M.T.; GONZÁLEZ APARICIO, M. (2022). «Implicaciones tributarias de la utilización de software diseñado para la defraudación tributaria». *Revista Nueva Fiscalidad*, núm. 2, págs. 123-158.

**Cita recomendada**

OLIVER CUELLO, Rafael (2023). «Régimen tributario del *software* de facturación de empresarios y profesionales». *IDP. Revista de Internet, Derecho y Política*, núm. 37. UOC [Fecha de consulta: dd/mm/aa]  
<http://dx.doi.org/10.7238/idp.v0i37.403577>



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

**Sobre el autor**

Rafael Oliver Cuello

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. ESERP Business & Law School  
[prof.roliver@eserp.com](mailto:prof.roliver@eserp.com)

Doctor en Derecho (Universidad de Barcelona, 1997). Catedrático acreditado (AQU Catalunya, 2008). Profesor colaborador en la Universitat Oberta de Catalunya (desde 1999). Anteriormente, profesor agregado en la Universidad Pompeu Fabra (2004-2013), profesor titular en ESADE - Universidad Ramon Llull (2001-2004) y profesor titular interino en la Universidad de Lérida (1997-2001).