

Algunas consideraciones sobre los sistemas informáticos de facturación

Rafael Oliver Cuello

Universitat Internacional de Catalunya

Fecha de presentación: agosto 2025

Fecha de aceptación: octubre 2025

Fecha de publicación: marzo 2026

Resumen

La normativa sobre los sistemas informáticos de facturación establece los requisitos que estos deben cumplir, así como sus reglas de funcionamiento, al objeto de garantizar la integridad, conservación, accesibilidad, legibilidad, trazabilidad e inalterabilidad de los registros de facturación. Su principal objetivo es la lucha contra el fraude fiscal y el reforzamiento del control tributario, permitiendo acceder a una información que posibilite las labores administrativas de comprobación tributaria. Asimismo, con esta normativa se pretende facilitar el cumplimiento voluntario mediante la automatización del suministro de información tributaria, lo cual supone una mejora en la transparencia de la aplicación de los tributos. La aplicación de esta normativa también provocará un avance en la digitalización de la actividad empresarial y profesional, que es especialmente necesario en las pequeñas y medianas empresas, repercutiendo en una mejor gestión de la información contable y facilitando una modernización de las empresas y profesionales afectados. Sin embargo, no hay que olvidar los posibles inconvenientes derivados de la denominada brecha digital y la eventual afectación a los derechos y garantías de los obligados tributarios, por lo que es importante destacar el papel que debe desempeñar en este ámbito la información y asistencia al obligado tributario, así como la colaboración social en la gestión tributaria.

Palabras clave

sistemas informáticos; Verifactu; facturación; fraude fiscal; digitalización empresarial; información y asistencia

Some considerations about billing computer systems

Abstract

must meet and their operating rules to ensure the integrity, preservation, accessibility, legibility, traceability, and unalterability of billing records. Its main goal is to combat tax fraud and strengthen tax control by enabling access to information that supports administrative tax verification tasks. Additionally, this regulation aims to promote voluntary compliance by automating the provision of tax information, thereby increasing transparency in tax enforcement. Implementing this regulation will also drive the digitization of business and professional activities, which is particularly important for small and medium-sized enterprises, leading to better management of accounting information and supporting the modernization of affected companies and professionals. Nevertheless, it is crucial not to overlook potential issues stemming from the so-called digital divide and the possible impact on taxpayers' rights and guarantees. Therefore, highlighting the importance of providing information and assistance to taxpayers, along with social cooperation in tax management, remains essential.

Keywords

computer systems; Verifactu; billing; tax fraud; enterprise digitization; information and support

Introducción

Una de las reformas llevadas a cabo en 2021 en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) por medio de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, es la incorporación de una nueva obligación tributaria formal en su art. 29.2.j LGT. Se trata de «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». En esta reforma legal, se introduce también una nueva infracción tributaria, el art. 201 bis LGT, que tiene por objeto asegurar el cumplimiento de la referida obligación tributaria formal (Sánchez Pedroche, 2021, págs. 190-191; Gómez Jiménez, 2021, págs. 1-18; Serrano Antón, 2022, págs. 63-95).

En desarrollo de la citada previsión legal, se aprueba el Real decreto 1007/2023, de 5 de diciembre, 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 (RRSIF). Asimismo,

se dicta la Orden HAC/1177/2024, de 17 de octubre, por la que se desarrollan las especificaciones técnicas, funcionales y de contenido referidas en esta norma reglamentaria.

A continuación, se realizan algunos comentarios sobre los principales objetivos de esta normativa, esto es, la lucha contra el fraude fiscal, el cumplimiento voluntario, la digitalización empresarial y la información y asistencia al obligado tributario.

1. El control tributario y la lucha contra el fraude fiscal

1.1. Concepto de SIF y sujetos obligados

Con la introducción de sistemas informáticos de facturación (SIF) certificados y la prohibición expresa del *software* de doble uso, es decir, aquellos programas que permiten modificar o eliminar registros contables sin dejar rastro, el margen de maniobra para prácticas fraudulentas se reduce considerablemente. Otro aspecto fundamental es la dificultad de ocultar ingresos mediante la no declaración de facturas. Con la exigencia de utilizar SIF certificados y la posibilidad de que la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) acceda a los registros en tiempo real se reduce la capacidad de algunos negocios para declarar solo una parte de sus ventas.

Todos estos objetivos de control tributario y lucha contra el fraude fiscal se desarrollan en el RRSIF. Las disposiciones de esta norma reglamentaria entran en vigor de forma escalonada: por un lado, los productores y comercializadores de los SIF a los que les sea de aplicación el reglamento, el 29 de julio de 2025; por otro lado, los contribuyentes del impuesto sobre sociedades (IS) deberán tener sus SIF adaptados a los requisitos del RRSIF antes del 1 de enero de 2027; y, finalmente, el resto de emisores de facturas obligados al cumplimiento del RRSIF, es decir, los contribuyentes del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), el impuesto sobre la renta de no residentes (IRNR) que operen en España por medio de establecimiento permanente y las entidades en atribución de rentas, el 1 de julio de 2027.

Quizá una de las novedades del RRSIF más conocidas por el público en general sea la incorporación de un código QR en el contenido de las facturas. Efectivamente, las facturas expedidas mediante SIF deben contener una información adicional: por un lado, la representación gráfica del contenido parcial de la factura mediante un código QR;¹ y, por otro lado, la frase «Factura verificable en la sede electrónica de la AEAT» o «Verifactu» cuando el SIF remita los registros de facturación a la Agencia Tributaria. Esta información ha de incluirse tanto en facturas completas como en facturas simplificadas. Además, hay que tener en cuenta que esta obligación de inclusión de contenido adicional en las facturas solo se exige a los obligados sujetos al RRSIF, no al resto de obligados a la emisión de facturas (como son las empresas que apliquen el SII o quienes no desarrollen actividades económicas).

Es importante destacar que en el RRSIF se regulan dos modalidades de funcionamiento de los SIF. Por un lado, los sistemas de emisión de facturas no verificables, que no remiten los registros de facturación a la AEAT, sino que únicamente los almacenan y los tienen disponibles por

si se los requiere la administración.² Y, por otro lado, los sistemas de emisión de facturas verificables, que son los que, de forma voluntaria, remiten en línea los registros de facturación correspondientes a las facturas expedidas por ellos a la AEAT.³

Antes de analizar los requisitos de los SIF que permiten el control tributario y la lucha contra el fraude fiscal, es preciso delimitar qué se entiende por sistema informático de facturación. Según el art. 1.2 RRSIF, se considera SIF el conjunto de *hardware* y *software* utilizado para expedir facturas que admita la entrada de información de facturación por cualquier vía, conserve esta información y la procese para generar otros productos derivados, con independencia de dónde se realice este proceso. Por lo tanto, hay que considerar como SIF a los equipos informáticos que incorporan programas de gestión que tienen las funciones citadas y que normalmente se usan en las áreas de administración o contabilidad por las empresas o los profesionales.

Ahora bien, se plantea la cuestión de la posible consideración como SIF de las hojas de cálculo o los procesadores de texto existentes en el mercado. A este respecto, conviene destacar que el RRSIF no es exigible si estos programas informáticos se utilizan exclusivamente para introducir los datos de las facturas, expedir e imprimir las facturas y conservar la información de facturación. Pero si, además, se utilizan para procesar la información de facturación al objeto de generar directamente los libros registros del impuesto sobre el valor añadido (IVA) o del IRPF, la contabilidad o cualquier otro resultado que se utilice para el cumplimiento voluntario de obligaciones tributarias, tendrán la consideración de SIF, resultando exigibles los requisitos que establece el reglamento.⁴

También es importante delimitar quiénes son los sujetos obligados a cumplir con el RRSIF.⁵ A esta cuestión se

1. Si bien, en caso de que la factura sea electrónica, la representación gráfica puede ser sustituida por el contenido que representa el código QR.
2. Para cumplir con los requisitos del reglamento, los sistemas de emisión de facturas no verificables deben incorporar adicionalmente determinadas medidas de control, como son el registro de eventos, la firma electrónica de los registros de facturación y de evento, permitir la posibilidad de exportación de los registros de facturación y de eventos, ofrecer la comprobación de varios requisitos (huella, firma, encadenamiento...) de los registros de facturación y de evento, gestionar alarmas, etc.
3. La remisión voluntaria de los registros de facturación es una forma de cumplir con los requisitos establecidos en el reglamento que hace innecesaria la adopción de otras medidas de control adicionales, a la vez que exime de responsabilidades de conservación y custodia de los registros a los usuarios de los SIF.
4. Véanse, al respecto, las consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos V2653-24, de 27 de diciembre de 2024 y V0073-25, de 3 de febrero de 2025.
5. Hay que tener en cuenta que, de acuerdo con el art. 1.3 RRSIF, el reglamento únicamente es aplicable a los obligados tributarios que tengan su domicilio fiscal en territorio común. Por tanto, no es aplicable a quienes estén domiciliados en el territorio del País Vasco o Navarra.

refiere el art. 3 RRSIF, que establece la aplicación del reglamento a los obligados tributarios que utilicen SIF, aunque solo los usen para una parte de su actividad, que sean contribuyentes del IS (excluidas las entidades total o parcialmente exentas); o bien contribuyentes del IRPF que desarrollen actividades económicas; o bien contribuyentes del IRNR que obtengan rentas mediante establecimiento permanente; o bien sean entidades en régimen de atribución de rentas que desarrollen actividades económicas (sin perjuicio de que dichos rendimientos se atribuyan a sus miembros o partícipes). Es importante, pues, que el sujeto obligado realice actividades económicas, tal como establece el art. 29.2.j LGT y desarrolla el art. 3.1 RRSIF.

El RRSIF también resulta de aplicación, según el art. 3.2 RRSIF, a los productores y comercializadores de los SSIF en las cuestiones relativas a sus respectivas actividades de producción y comercialización de los sistemas puestos a disposición de los obligados tributarios. En particular, los desarrolladores de SIF deben afrontar las exigencias reglamentarias para hacer posible asegurar que, durante el periodo de conservación de los registros, no se han producido interacciones indebidas sobre aquellos que los hayan alterado, modificado, interpolado, suprimido o regenerado. Además, deben cumplir con las obligaciones de certificación de los SIF.⁶

Por otra parte, hay que tener en cuenta que, tal como establece el art. 3.3 RRSIF, las disposiciones de este reglamento no son aplicables a los sujetos que utilicen el suministro inmediato de información (SII) en el IVA, ya sea de forma obligatoria o bien voluntaria.

Asimismo, es importante destacar que, según el art. 6 RRSIF, el cumplimiento de lo dispuesto por el reglamento se puede encomendar a los destinatarios de las operaciones o a terceros, siempre que se cumplan los requisitos establecidos por el art. 5 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, con las facultades otorgadas para llevar a cabo el cumplimiento de la obligación de emisión de factura.

En el supuesto de que se delegue la emisión de factura en el cliente, es este quien, además de expedir materialmente

la factura, deberá generar y, en su caso, remitir el registro de facturación de alta que exige el reglamento. Y en el caso de delegación del cumplimiento en terceros, es especialmente relevante el supuesto de los asesores fiscales o gestores administrativos. A este respecto, conviene tener presente que esta posibilidad se prevé expresamente por el art. 7 RRSIF, cuando señala que puede utilizarse un mismo SIF para su cumplimiento por parte de diversos obligados tributarios en el ejercicio de su actividad económica siempre que los registros de facturación de cada obligado tributario se encuentren diferenciados y se cumplan los requisitos exigidos en el reglamento por separado para cada uno de los obligados tributarios.

1.2. Requisitos de los SIF

Una vez analizados los obligados al cumplimiento del RRSIF, conviene detenerse en los requisitos de los SIF, que es una cuestión central de esta normativa, que se desarrolla en el art. 8 RRSIF, así como en los arts. 6 a 9 de la Orden HAC/1177/2024. En este sentido, hay que hacer referencia a la integridad e inalterabilidad de los registros de facturación, la trazabilidad de registros, su conservación, accesibilidad y legibilidad, el registro de eventos, la capacidad de remisión y la disociación de la información (Sánchez Gallardo, 2025, págs. 119-143).

En relación con el primero de los requisitos mencionados, hay que subrayar que los SIF deben garantizar la integridad e inalterabilidad de los registros de facturación de forma que, una vez generados y registrados, no puedan ser alterados sin que el sistema lo detecte y avise de ello. En consecuencia, cualquier necesidad de corrección o anulación de los datos registrados debe ser realizada mediante al menos un registro de facturación adicional posterior, de forma que se conserven inalterables los datos originalmente registrados. La integridad e inalterabilidad de los datos registrados se ha de asegurar utilizando cualquier proceso técnico fiable que garantice el carácter fidedigno y completo de los registros de facturación desde que hayan sido grabados en el sistema informático.

Respecto al requisito de la trazabilidad de los registros, lo que se pretende es garantizar que no haya saltos en la

6. Corresponde a la persona o entidad productora del sistema informático certificar, mediante una declaración responsable, que el sistema informático cumple con lo dispuesto en la normativa (art. 13 RRSIF). La certificación es el medio por el que el usuario puede utilizar el producto con la tranquilidad de que cumple los requisitos establecidos al respecto, los cuales, de otro modo, no serían fáciles de constatar.

secuencia de generación de los registros de facturación, así como que dicha secuencia se corresponda con la de la fecha y hora de generación empleadas. Es decir, se trata de asegurar que se cuenta con todos los registros de facturación generados y que estos están en el mismo orden en que fueron generados.

Los registros generados han de conservarse adecuadamente, es decir, el SIF debe almacenar bajo su control los registros que genere. Para ello, se permite que los registros de facturación generados se almacenen remotamente, incluso en la nube, a condición de que se cumpla la normativa que les sea de aplicación. Adicionalmente, los SIF deben ofrecer un procedimiento de descarga, volcado y archivo seguro de los registros de facturación generados, que deben poder ser exportados a un almacenamiento externo en formato electrónico legible.⁷ El plazo para la conservación es el mismo que se establece en el art. 19.1 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, conforme al cual las facturas deben conservarse durante el plazo de prescripción del IVA, que, con carácter general, es de cuatro años.⁸

El registro de eventos consiste en que el SIF detecte y recoja automáticamente, en el momento en que se produzcan, determinadas interacciones con dicho sistema informático, operaciones realizadas con él o sucesos ocurridos durante su uso, guardando los datos correspondientes a cada uno de ellos, que deben poder ser consultados desde el propio SIF. Se deben firmar electrónicamente todos los registros de eventos que se generen, cumpliendo de forma análoga las especificaciones dadas al respecto para el caso de los registros de facturación.⁹

Por otra parte, los SIF deben tener capacidad de remitir por medios electrónicos a la AEAT de forma continuada, segura, correcta, íntegra, automática, consecutiva, instantánea y fehaciente, todos los registros de facturación generados. Esta capacidad ha de poder utilizarse, por

ejemplo, ante un requerimiento de la Agencia Tributaria para comunicar directamente los registros que le sean requeridos, o también para adoptar en cualquier momento la modalidad de sistema de emisión de facturas verificables, con remisión inmediata en línea a la AEAT.

El último de los requisitos de los SIF es el relativo a la disociación de la información. En el art. 8.4 RRSIF se dispone que en los SIF deberá encontrarse debidamente disociado el acceso a la información con trascendencia tributaria del acceso a la posible información confidencial de carácter no patrimonial, de forma que la administración tributaria pueda acceder directamente a la consulta y al resto de funcionalidades exigidas sobre la información de los registros de facturación y de eventos. De esta forma, queda preservada la confidencialidad de otros datos distintos contenidos en el sistema informático, no pudiendo acceder indebidamente a ellos por esta vía.

1.3. Los registros de facturación

Siguiendo con el análisis de las obligaciones que impone el RRSIF, hay que referirse a los registros de facturación, tema regulado en los arts. 9 a 12 RRSIF y en los arts. 10 a 14 de la Orden HAC/1177/2024. A este respecto, conviene destacar que los SIF que sean utilizados por los obligados tributarios deben generar automáticamente un registro de facturación de alta de forma simultánea o inmediatamente anterior a la expedición de cada factura. En función de la forma en que funcione el SIF correspondiente, el registro de facturación así generado se enviará a la Agencia Tributaria o será debidamente conservado.

Hay que tener en cuenta que, una vez producido un registro de facturación de alta, si es necesario cambiar algún dato, debe generarse otro registro que complete, modifique o anule el contenido del anterior, pero no puede alterarse o manipularse el primer registro de facturación. Procede

7. Los SIF que remitan a la AEAT los registros de facturación no están obligados a conservar los registros generados, por cuanto estos ya obran en poder de la administración.
8. De acuerdo con lo que se dispone en el art. 8 de la Orden HAC/1177/2024, por accesibilidad debe entenderse el proporcionar acceso rápido, fácil e intuitivo a las funcionalidades exigidas al SIF por la normativa correspondiente, así como a los registros de facturación generados por el SIF, bien para consultarlos o para descargarlos de forma segura y fidedigna, independientemente de dónde y cómo se encuentren almacenados y conservados. Por su parte, la legibilidad consiste en que los registros de facturación generados tengan la estructura, contenido y formato exigidos, de forma que, mediante procesos electrónicos automáticos, puedan ser leídos y entendidos.
9. Este registro de eventos solo es obligatorio en el caso de los sistemas de emisión de facturas no verificables, no siendo necesario en los casos de sistemas de emisión de facturas verificables (es decir, los SIF que remiten a la AEAT los registros de facturación).

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. En cualquier caso, es importante el mantenimiento o conservación en el SIF de las facturas emitidas, aunque sean erróneas, con su correspondiente numeración, y sin perjuicio de que se anulen posteriormente y se sustituyan por nuevas facturas correctas.

Todos los SIF deben añadir una huella o *hash* a los registros de facturación de alta y de anulación que generen. Se trata del resultado de aplicar una función o algoritmo de cálculo de huella a una determinada información (en este caso, a unos datos del registro). La huella o *hash* de un registro juega un papel fundamental para saber si se ha mantenido la integridad e inalterabilidad de ciertos datos relevantes del registro. Es obligatoria para todos los registros que genere el SIF, tanto los de facturación (alta y anulación) como, en su caso, los registros de evento. Y se debe emplear por todos los SIF, independientemente del modo de funcionamiento (emisión de facturas verificables o no verificables).

Finalmente, hay que señalar que los registros de facturación de alta y de anulación deben ser firmados electrónicamente, cuando se trate de sistemas de emisión de facturas no verificables. En cambio, los sistemas de emisión de facturas verificables no tienen la obligación de firmar electrónicamente los registros de facturación.¹⁰

Conviene destacar, a nuestro juicio, que toda esta regulación de los requisitos de los SIF y de los registros de facturación debe necesariamente enmarcarse en el ámbito de la armonización fiscal europea. Como ha puesto de relieve la doctrina, aunque el ordenamiento jurídico tributario europeo aún no esté plenamente unificado desde el punto de vista material, sí se está consolidando una infraestructura digital homogénea, donde los Estados miembros interactúan bajo protocolos, formatos y garantías legales compartidas (Sanz Castaño, 2025, págs. 1-16). En este ámbito de la facturación electrónica, en particular, y de la administración electrónica, en general, a nivel europeo, se debería evolucionar hacia un marco de principios comunes, garantías constitucionales para el contribuyente

européico y competencias claramente delimitadas entre los Estados miembros y la Unión Europea. En caso contrario, gran parte de los objetivos de la normativa española de los SIF serán de muy difícil consecución.

1.4. Régimen sancionador

La Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, introduce una nueva infracción tributaria, en el art. 201 bis LGT, que tiene por objeto asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria formal incorporada en el art. 29.2.j LGT. El nuevo art. 201 bis LGT 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 este precepto legal se establece que constituye infracción tributaria la fabricación, producción y comercialización de sistemas informáticos cuando concorra cualquiera de las siguientes circunstancias: **a)** permitan llevar contabilidades distintas en los términos del art. 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, legibilidad, trazabilidad e inalterabilidad de los registros; **f)** no se certifiquen, estando obligado a ello por disposición reglamentaria, los sistemas fabricados, producidos o comercializados. Esta infracción se sanciona con multa de 150.000 euros por cada ejercicio en el que se hayan producido ventas y por cada tipo distinto de sistema informático que sea objeto de la infracción. No obstante, las infracciones por falta de certificación de los SIF se sancionan con multa pecuniaria fija de 1.000 euros por cada sistema comercializado en el que se produzca la falta del certificado.

Asimismo, se dispone 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 estos no estén debidamente certifica-

10. La justificación de esta diversa exigencia de firma electrónica es que los sistemas de emisión de facturas verificables remiten automáticamente a la AEAT los registros de facturación generados y este proceso de remisión ya incluye la autenticación del remitente mediante certificado electrónico cualificado, así como medios de transmisión seguros.

dos. Esta infracción se sanciona con multa fija de 50.000 euros por cada ejercicio, cuando se trate de la infracción por la tenencia de sistemas informáticos que no estén debidamente certificados, teniendo que estarlo por disposición reglamentaria, o se hayan alterado o modificado los dispositivos certificados.

Este régimen sancionador ha sido criticado doctrinalmente 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, en tanto las especificaciones técnicas, que serán la base de la certificación, son objeto de regulación vía reglamento, siendo, por lo tanto, una norma reglamentaria la que complementa el tipo infractor, lo cual puede producir una quiebra a las exigencias de seguridad jurídica.

Por otra parte, en relación con la culpabilidad, se considera según esta opinión doctrinal que, en tanto 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 ámbito penal son los delitos de mero peligro. Se sanciona un hecho de simple riesgo, sin requerirse una consumación. 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.

Asimismo, hay que señalar que el bien jurídico protegido inmediato en el art. 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. Una crítica que puede realizarse es que se trata 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 (Pérez Tena, 2021,

págs. 5-46). Por otra parte, también se critica que el art. 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, también puede criticarse que la previsión legal de sanciones reiteradas 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 art. 25.1 de la Constitución Española.

2. El fomento del cumplimiento voluntario

Además del principal objetivo de control tributario y lucha contra el fraude fiscal, la normativa sobre los SIF tiene también el objetivo del fomento del cumplimiento voluntario por parte del obligado tributario, mediante la automatización del suministro de información. Se trata de una mejora en la transparencia de la aplicación de los tributos, que, sin duda, tendrá como consecuencia la correspondiente mejora en el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los titulares de las actividades económicas (Gómez Requena, 2025, pág. 79-82).

Todo ello tiene que ver con las previsiones en el RRSIF sobre los sistemas de emisión de facturas verificables. Como ya se ha comentado, en el reglamento se regulan dos modalidades de funcionamiento de los SIF: por un lado, los sistemas de emisión de facturas no verificables, que no remiten los registros de facturación a la AEAT, sino que únicamente los almacenan y los tienen disponibles por si se los requiere la administración; y, por otro lado, los sistemas de emisión de facturas verificables, que son los que, de forma voluntaria, remiten en línea los registros de facturación correspondientes a las facturas expedidas por ellos a la AEAT.

Los sistemas de emisión de facturas no verificables deben incorporar adicionalmente determinadas medidas de con-

trol, como son el registro de eventos, la firma electrónica de los registros de facturación y de evento, permitir la posibilidad de exportación de los registros de facturación y de eventos, ofrecer la comprobación de varios requisitos (huella, firma, encadenamiento...) de los registros de facturación y de evento, gestionar alarmas, etc. Mientras que en los sistemas de emisión de facturas verificables no es necesaria la adopción de estas medidas de control adicionales, y se exime de responsabilidades de conservación y custodia de los registros a los usuarios de los SIF.

Los sistemas de emisión de facturas verificables se encuentran regulados en los arts. 15 y 16 RRSIF y en los arts. 16 y 17 de la Orden HAC/1177/2024. Así, se dispone por el reglamento que los obligados tributarios que utilicen SIF para el cumplimiento de la obligación de facturación pueden remitir voluntariamente a la AEAT, de forma automática y segura por medios electrónicos, todos los registros de facturación generados por dichos sistemas informáticos, de acuerdo con las especificaciones técnicas que se establezcan para la remisión.

Se presume que los sistemas de emisión de facturas verificables cumplen por diseño con los requisitos establecidos en el RRSIF, garantizando, pues, la integridad, conservación, accesibilidad, legibilidad, trazabilidad e inalterabilidad de los registros de facturación generados por ellos. Además, se dispone expresamente que no se les aplica lo dispuesto en el art. 14.2 RRSIF, es decir, la posibilidad de que la AEAT requiera una copia de los registros de facturación conservados. Tampoco tendrán la obligación de realizar la firma electrónica de los registros de facturación a la que se refiere el art. 12 RRSIF, siendo suficiente con que calculen la huella o *hash* de dichos registros.¹¹

Cabe plantearse cuáles son las ventajas que tiene la emisión de facturas verificables, desde el punto de vista del usuario. En primer lugar, los usuarios de los SIF no están obligados a almacenar y exportar, así como conservar accesibles y legibles los registros de facturación y los

registros de evento. En segundo lugar, no han de recibir requerimientos de la AEAT para que remitan posteriormente los registros de facturación de sus facturas expedidas (pues esta información ya está a disposición de la administración), con el consiguiente ahorro de recursos que ello supone. En tercer lugar, no están obligados a asegurar que, en todo momento, el reloj empleado por el SIF para datar los registros de facturación y de evento tiene la hora exacta (con un margen de error de un minuto). En cuarto lugar, permite a sus clientes comprobar que las facturas emitidas han quedado registradas en la AEAT por medio de los códigos QR que se incorporan a las facturas,¹² con todo lo que ello supone en cuanto a transparencia y calidad en el cumplimiento tributario. En quinto lugar, permiten disponer de servicios electrónicos de la AEAT que les faciliten la presentación de los libros registros de facturas expedidas, completándolos a partir de la información que ya se suministró al remitir los registros de facturación, así como ayudas en la confección de sus autoliquidaciones. Y, finalmente, está previsto que la AEAT ponga operativo un servicio que permita la descarga de la totalidad de los registros de facturación emitidos y comunicados por cada obligado tributario, así como la descarga de los registros emitidos por los proveedores de ese mismo obligado tributario, en la medida que también utilicen la emisión de facturas verificables (Sánchez Gallardo, 2025, págs. 146-147).

Sin embargo, la remisión de los registros de facturación a la AEAT no exime de la obligación de confeccionar el libro registro de facturas emitidas ni de presentar la declaración anual de operaciones con terceras personas (modelo 347) ni de presentar la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias (modelo 349).

Asimismo, es importante tener en cuenta la posibilidad de remisión de información de la factura por parte de los destinatarios, cuestión regulada en el art. 17 RRSIF. El receptor de la factura puede proporcionar de forma voluntaria determinada información de esta a la AEAT, facilitando

11. No debe confundirse la emisión de facturas verificables con el cumplimiento del deber de envío de las facturas a los clientes. Esta obligación de envío de las facturas emitidas, cuando se efectúa por un SIF que cumple las especificaciones del reglamento, no tiene ninguna diferencia respecto a las facturas emitidas por otros sistemas. Por lo tanto, la forma en que se expida y reciba la factura depende de que sea facturación en papel o electrónica y, en este segundo caso, de si es estructurada o no.

12. En dichas facturas, además, también ha de aparecer la frase «Factura verificable en la sede electrónica de la AEAT» o «Verifactu».

los datos contenidos en el código QR de la factura.¹³ En aquellos casos en los que en la factura figure la frase «Factura verificable en la sede electrónica de la AEAT» o «Verifactu», esta remisión por parte del receptor le permite verificar que la factura recibida ha sido remitida a la AEAT por su emisor. Esta posibilidad está abierta a cualquier destinatario de facturas, sea empresario o profesional, o bien sea consumidor final. La remisión de información no tiene la consideración de denuncia pública. Es importante destacar que esta información puede ser utilizada por la AEAT para el ejercicio de sus competencias para la aplicación de los tributos y, en particular, en sus funciones de control tributario.

3. La digitalización de la actividad empresarial y profesional

La normativa sobre los SIF, sin duda, provocará un avance en la digitalización de la actividad empresarial y profesional, especialmente en las pequeñas y medianas empresas. El efecto de la utilización de sistemas informáticos de facturación que cumplan con una serie de requisitos que los hacen más sólidos y transparentes incidirá en una modernización de la gestión empresarial.

La digitalización de la actividad empresarial y profesional ha sido y es uno de los objetivos de la normativa tributaria que, desde hace algunos años, ha apostado claramente por el empleo de las tecnologías de la información y la comunicación en las relaciones de la administración con los obligados tributarios. Algunos de los hitos más importantes en este proceso de digitalización y fomento de la administración electrónica son la generalización de las declaraciones tributarias electrónicas, el empleo de las notificaciones electrónicas, la facturación electrónica en el sector público, el suministro inmediato de información en el IVA, el suministro inmediato de libros contables en los impuestos especiales y la futura facturación electrónica obligatoria entre empresarios y profesionales.¹⁴

Destacan dos de los ámbitos de digitalización señalados, por su proximidad con la normativa de los SIF: el suministro inmediato de información en el IVA y la facturación electrónica obligatoria entre empresarios y profesionales.

El SII comporta la llevanza de los libros registro (los libros registro de facturas expedidas, de facturas recibidas, de bienes de inversión y de determinadas operaciones intracomunitarias) a través de la sede electrónica de la AEAT, mediante el suministro prácticamente inmediato de los registros de facturación. Los contribuyentes deben remitir a la administración tributaria de forma continuada los detalles sobre la facturación por vía electrónica, y con esta información actualizada se van configurando, casi en tiempo real, los libros registro del tributo. En consecuencia, se trata de uno de los cambios más significativos que se han introducido en la gestión del IVA desde la creación de este impuesto (Delgado García, 2017, págs. 101-124; Longás Lafuente, 2017, pág. 50; Ruiz Zapatero, 2017, pág. 2).

Conviene aclarar que mediante este sistema de gestión del IVA no se está estableciendo la obligación de enviar las facturas a la AEAT, pues lo que se debe remitir son los campos de los registros de facturación que se concretan en la Orden HFP/417/2017, de 12 de mayo, por la que se regulan las especificaciones normativas y técnicas que desarrollan la llevanza de los libros registro del IVA a través de la sede electrónica de la AEAT.

El SII presenta un doble ámbito de aplicación subjetivo, pues en algunos casos resulta de aplicación obligatoria, mientras que en otros supuestos el contribuyente puede optar por acogerse al mismo. El SII, según disponen los arts. 62.6 y 71.3.5.º del Reglamento del IVA, es obligatorio para los empresarios y profesionales y otros sujetos pasivos cuyo periodo de liquidación coincida con el mes natural: grandes empresas (facturación superior a 6.010.121,04 euros en el año anterior), grupos de IVA e inscritos en el registro de devolución mensual del IVA. Por otro lado, podrán utilizar de forma voluntaria el SII quienes ejerzan la opción a través de la correspondiente declaración censal, en cuyo caso, su período de declaración será mensual y la

13. A tal efecto, la Agencia Tributaria ha de facilitar una ruta específica en su sede electrónica o a través de la aplicación que al efecto ponga a su disposición para recibir dicha información. El acceso a la sede electrónica o a la aplicación ha de mostrar los datos del código QR en formato legible.

14. La normativa sobre los SIF se enmarca, pues, en el proceso de potenciación de la administración digital. Véase al respecto Delgado García (2023, págs. 405-421).

opción se entenderá prorrogada para los años siguientes en tanto no se produzca la renuncia a la misma.

Un paso más en el proceso de digitalización de la gestión empresarial es la facturación electrónica obligatoria entre empresarios y profesionales, que se incluye como una de las medidas normativas de la Ley 18/2022, de 28 de septiembre, de Creación y Crecimiento de Empresas (LCCE). El art. 12 LCCE establece que todos los empresarios y profesionales deberán expedir, remitir y recibir facturas electrónicas en sus relaciones comerciales con otros empresarios y profesionales.

En cuanto a la entrada en vigor de este régimen de facturación electrónica obligatoria, hay que tener en cuenta los períodos transitorios que se establecen en la norma legal, atendiendo al tamaño de los sujetos afectados, puesto que la incidencia de estas nuevas obligaciones formales no es idéntica en los profesionales y empresas de menor tamaño que en las grandes empresas, con una mayor capacidad de acceso a las tecnologías de la información y la comunicación.

Así, las previsiones legales contenidas en el art. 12 LCCE producirán efectos, para los empresarios y profesionales cuya facturación anual sea superior a ocho millones de euros, al año de aprobarse el desarrollo reglamentario (que actualmente todavía no ha sido aprobado). Para el resto de los empresarios y profesionales, este artículo producirá efectos a los dos años de aprobarse el desarrollo reglamentario.¹⁵

4. La información y asistencia al obligado tributario

A pesar de las indudables ventajas que aporta una mayor digitalización de la actividad empresarial y profesional, hay que tener en cuenta los posibles inconvenientes derivados de la denominada brecha digital y la eventual afectación a los derechos y garantías de los obligados

tributarios. Por ello, es importante destacar el papel que debe desempeñar la información y asistencia al obligado tributario, al objeto de facilitar un mejor cumplimiento de la normativa en este ámbito (Delgado García, 2022, págs. 73-99).

Por lo que se refiere a la asistencia tributaria, la normativa de los SIF, cuando se emplean sistemas de emisión de facturas verificables, prevé algunas actuaciones de asistencia destacables. Así, hay que señalar que está previsto el desarrollo de la posibilidad de integrar los registros de facturación generados y remitidos a la AEAT por medio de los sistemas de emisión de facturas verificables en el contenido del libro registro de facturas expedidas del IVA, así como en los libros registros de ventas e ingresos del IRPF.¹⁶ También se prevé que los destinatarios de las facturas cuya información haya sido remitida por sistemas de emisión de facturas verificables, además de poder verificar en línea la información de esas facturas recibidas, puedan descargarla para integrarla en sus libros registros.

En relación con la información al obligado tributario en este campo, destaca la existencia del informador verifactu, que la Agencia Tributaria ha puesto a disposición de los obligados tributarios en su sede electrónica. Se trata de una herramienta que ofrece información tributaria sobre los requisitos que deben cumplir los sistemas y programas informáticos o electrónicos de facturación a empresarios y profesionales y los registros de facturación. El usuario debe seleccionar las opciones que correspondan en los desplegados que se le van mostrando. Una vez seleccionados, los resultados se muestran al final, pudiendo obtener una copia del resultado de la consulta introduciendo la dirección de correo electrónico donde se envía la información en formato PDF.

Respecto a la colaboración social en la gestión de los tributos, conviene resaltar la posibilidad de que las empresas desarrolladoras de software puedan remitir los registros de facturación de los obligados tributarios en el marco de lo dispuesto en el RRSIF. Como terceros que actúen en representación del obligado tributario, tales empresas

15. Es importante destacar, asimismo, que la entrada en vigor de la facturación electrónica obligatoria entre empresarios y profesionales está supeditada a la obtención de la excepción comunitaria a los arts. 218 y 232 de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA, que establece como requisito el consentimiento del destinatario de la factura electrónica.

16. A estos efectos, la AEAT pondrá a disposición de los usuarios de estos SIF 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.

desarrolladoras de *software* pueden suscribir el acuerdo de colaboración social en la aplicación de los tributos (tipo 17. Empresas de sistemas informáticos de facturación).

En definitiva, ante la imposición de la relación electrónica, tanto con la administración como en el ámbito empresarial y profesional, hay que apostar, además de la potenciación de los servicios de información y asistencia, por una normativa clara y unas garantías específicas que acrediten o aseguren que los obligados a la concreta relación electrónica tienen acceso efectivo a los medios electrónicos.¹⁷ De lo contrario, podría provocar la existencia de discriminaciones o indefensiones en la relación administrativa, así como distorsiones indeseadas en las actividades económicas llevadas a cabo por empresarios y profesionales.

Conclusiones

La normativa sobre los SIF tiene un claro objetivo de lucha contra el fraude fiscal. En el momento de emisión de cualquier factura, el SIF deberá generar y guardar o remitir a la AEAT un resumen de la factura que incorpore algunas medidas de seguridad que garanticen el cumplimiento de los requisitos a los que se refiere la norma legal: integridad, conservación, accesibilidad, legibilidad, trazabilidad e inalterabilidad de los registros. Además, se establece la obligación de utilizar sistemas informáticos de facturación certificados, así como la obligación de que los SIF incluyan un código QR en las facturas expedidas, cuya lectura permita a quien las reciba remitir algunos de sus datos a la Agencia Tributaria para su verificación. Todo ello, pues, en la línea de reforzar el control tributario, permitiendo acceder a una información que posibilite las labores administrativas de comprobación tributaria.

Ahora bien, además de este principal objetivo de control tributario y lucha contra el fraude fiscal, la normativa sobre los SIF tiene también otras metas que merecen ser objeto de análisis. Así, hay que hacer referencia al fomento del cumplimiento voluntario por parte del obligado tributario. En efecto, con esta normativa, se pretende

también facilitar el cumplimiento voluntario mediante la automatización del suministro de información. Se prevé que el destinatario de la factura capture un resumen de la información contenida en esta y la envíe a la Agencia Tributaria, que responderá indicando si dicha información consta ya en su sistema o no y, en su caso, si coincide con los datos que suministra el destinatario. De esta forma, se incrementa la transparencia del sistema tributario, ya que, con independencia de que el emisor de la factura suministre o no los registros de facturación a la AEAT, el destinatario siempre tendrá la posibilidad de realizar dicho suministro. Esta mejora en la transparencia de la aplicación de los tributos, sin duda, tendrá como consecuencia la correspondiente mejora en el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los titulares de las actividades económicas.

También es importante tener en cuenta que la aplicación de la normativa sobre los SIF, sin duda, provocará un avance en la digitalización de la actividad empresarial y profesional. Es especialmente necesaria esta transformación digital de la gestión en las pequeñas y medianas empresas. El empleo de SIF certificados repercutirá en una mejor gestión de la información contable, lo que, a su vez, ha de provocar una modernización de las empresas y profesionales afectados. Se trata de un paso más en el fortalecimiento de la administración electrónica tributaria y la digitalización empresarial, que ya comenzó hace unos años con la generalización de las declaraciones tributarias electrónicas, el empleo de las notificaciones electrónicas, la facturación electrónica en el sector público, el suministro inmediato de información en el IVA, el suministro inmediato de libros contables en los impuestos especiales y la futura facturación electrónica obligatoria entre empresarios y profesionales.

No obstante, a pesar de las indudables ventajas que aporta una mayor digitalización de la actividad empresarial y profesional, no hay que olvidar los posibles inconvenientes derivados de la denominada brecha digital y la eventual afectación a los derechos y garantías de los obligados tributarios. En este sentido, es importante destacar el papel

17. Uno de los aspectos que hay que tener en consideración a la hora de establecer soluciones es huir de las uniformidades, teniendo presente la variedad de circunstancias y necesidades de la ciudadanía, de forma que, dentro del grupo de empresarios y profesionales, hay que tener en cuenta que existen muchas diferencias en cuanto al acceso a las tecnologías de la información. Véase Díaz Calvarro (2021, pág.7). En el mismo sentido, véase Gil Rodríguez (2023, págs. 105-147).

que debe desempeñar en este ámbito la información y asistencia al obligado tributario, así como la colaboración social que puede producirse por parte de determinadas entidades, especialmente, los proveedores de sistemas informáticos, al objeto de facilitar un mejor cumplimiento de la normativa en este ámbito.

Referencias bibliográficas

- DELGADO GARCÍA, A.M. (2017). «La regulación del suministro inmediato de información». *Revista Quincena Fiscal*, n.º 20. DOI: <https://doi.org/10.7238/idp.v0i26.3130>
- DELGADO GARCÍA, A.M. (2022). «Información y asistencia tributaria para las empresas a través de Internet». En: OLIVER CUELLO, R. (dir.). *Las tecnologías de la información en la actividad empresarial: aspectos legales y fiscales*. Pamplona: Aranzadi.
- DELGADO GARCÍA, A.M. (2023). «Los servicios de ayuda de la administración tributaria para el cumplimiento de las obligaciones fiscales». En: OLIVER CUELLO, R. (dir.). *El derecho, la empresa y la comunicación en la sociedad de la información*. Bosch Editor: Barcelona. DOI: <https://doi.org/10.2307/jj.11786266.20>
- DÍAZ CALVARRO, J.M. (2021). «La brecha digital y su repercusión en los derechos y garantías de los contribuyentes: análisis crítico». *Revista Quincena Fiscal*, n.º 10.
- 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*, n.º 17.
- GIL RODRÍGUEZ, I. (2023). «La brecha digital, un reto pendiente para la administración tributaria». *Revista Nueva Fiscalidad*, n.º 2. DOI: <https://doi.org/10.14679/2086>
- 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*, n.º 79.
- GÓMEZ REQUENA, J.A. (2025). *La digitalización de las relaciones tributarias en el desarrollo de un sistema tributario inteligente*. Barcelona: Atelier. DOI: <https://doi.org/10.71237/MjvRAb4M>
- LONGÁS LAFUENTE, A. (2017). «Suministro inmediato de información en la gestión de los libros del IVA». *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 408. DOI: <https://doi.org/10.51302/rcyt.2017.4387>
- 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*, n.º 463. DOI: <https://doi.org/10.51302/rcyt.2021.7437>
- RUIZ ZAPATERO, G. (2017). «Base legal de la obligación de suministro electrónico a la administración de todos los registros de facturación». *Revista Quincena Fiscal*, n.º 10.
- SÁNCHEZ GALLARDO, F.J. (2025). *Memento Experto Verifactu*. Madrid: Lefebvre.
- SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A. (2021). «Comentarios a la nueva Ley de represión del fraude fiscal». *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 461-462. DOI: <https://doi.org/10.51302/rcyt.2021.7425>
- SANZ CASTAÑO, J.F. (2025). «Digitalización y tecnologías disruptivas, de la interconexión técnica a la integración normativa: ¿hacia un ordenamiento jurídico tributario europeo?». *Revista Quincena Fiscal*. n.º 11. DOI: <https://doi.org/10.69592/2952-1955-EXTRA-MAYO-2025-ART-2>
- 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*, n.º 2.

Cita recomendada

OLIVER CUELLO, Rafael (2026). «Algunas consideraciones sobre los sistemas informáticos de facturación». *IDP. Revista de Internet, Derecho y Política*, núm. 44. UOC. [Fecha de consulta: dd/mm/aa]. DOI: <http://dx.doi.org/10.7238/idp.v0i44.9800374>



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. Universitat Internacional de Catalunya
 roliver@uic.es

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Decano de la Facultad de Derecho. Universitat Internacional de Catalunya. Profesor colaborador en la Universitat Oberta de Catalunya y en ESERP. Doctor en Derecho (Universitat de Barcelona, 1997). Colegiado en el Ilustre Colegio de la Abogacía de Barcelona. Anteriormente, catedrático en ESERP - Universitat de Vic (2014-2024), profesor agregado en la Universitat Pompeu Fabra (2004-2013), profesor titular en ESADE - Universitat Ramon Llull (2001-2004), profesor titular interino en la Universitat de Lleida (1997-2001).

