

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

DGT: 20-05-2025

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0849/2025

SUMARIO:

Procedimiento sancionador. Clases de infracciones. Infracciones de la Ley 58/2003. Incumplimiento de las obligaciones de facturación. Interpretación del término “transacciones”. Debe tenerse en cuenta que la finalidad última de los arts. 29.2.j) y 201 bis de la LGT es impedir o dificultar 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. En este sentido, con carácter general, no existe una definición jurídica o técnica del término “transacción”. El término “transacción” debe interpretarse como cualquier operación de negocio que sea objeto de registro en un sistema o programa informático o electrónico que soporte los procesos contables, de facturación o de gestión de quienes desarrollen actividades económicas. A título de ejemplo y con carácter enunciativo y no limitativo, en el caso de sistemas informáticos utilizados para soportar los procesos contables, podría considerarse como “transacción” cualquier anotación contable en los libros de contabilidad obligatorios (diario, mayor...) o auxiliares; en el caso de sistemas informáticos utilizados en los procesos de facturación, sería cualquier operación de entrega de bienes o prestación de servicios que se documente mediante factura; y si fueran sistemas utilizados para soportar los procesos de gestión empresarial de cualquier otra naturaleza, podría ser toda anotación de datos resultantes de la actividad desarrollada, tales como la gestión de stocks y pedidos, gestión de albaranes, gestión de pagos y cobros, gestión financiera y gestión de personal, etc.

Descripción sucinta de los hechos:

La entidad consultante, que se dedica al desarrollo de software de gestión empresarial, desea conocer qué se entiende por “transacciones” a los efectos de las letras b), c) y d) del apartado primero del artículo 201.bis de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Cuestión planteada:

Significado de la palabra “transacciones” en el contexto de la infracción tributaria contenida en el artículo 201.bis de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Contestación:

El artículo 201.bis de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18), en adelante LGT, fue introducido por el apartado veintiuno del artículo decimotercero de 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 (BOE de 10), en adelante Ley 11/2021, con el siguiente literal:

“Artículo 201 bis. Infracción tributaria por fabricación, producción, comercialización y tenencia de sistemas informáticos que no cumplan las especificaciones exigidas por la normativa aplicable.

1. 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 concurra cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) permitan llevar contabilidades distintas en los términos del artículo 200.1.d) de esta Ley;

b) permitan no reflejar, total o parcialmente, la anotación de transacciones realizadas;

c) permitan registrar transacciones distintas a las anotaciones realizadas;

Síguenos en...



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, así como su legibilidad por parte de los órganos competentes de la Administración Tributaria, en los términos del artículo 29.2.j) de esta Ley;

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

2. Constituye infracción tributaria la tenencia de los sistemas o programas informáticos o electrónicos que no se ajusten a lo establecido en el artículo 29.2.j) de esta Ley, 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 anterior no podrá ser sancionada por lo dispuesto en este apartado.

3. Las infracciones previstas en este artículo serán graves.

4. La infracción señalada en el apartado 1 anterior 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 artículo 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.

La infracción señalada en el apartado 2 anterior, 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”.

De forma simultánea a la introducción del artículo 201 bis de la LGT, el apartado cuatro del artículo decimotercero de la Ley 11/2021 incorporó al ordenamiento tributario la obligación formal de la que trae causa la referida infracción tributaria, añadida al artículo 29.2 de la LGT:

“j) 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. 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”.

En este sentido, se puede afirmar que el artículo 29.2.j) de la LGT establece una obligación que afecta a los productores, comercializadores y usuarios de programas o sistemas informáticos o electrónicos que soporten determinados procesos o sistemas de los obligados tributarios que desarrollan actividades económicas: el contable, el de facturación y el de gestión. La nueva obligación consiste en que dichos programas o sistemas 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.

Síguenos en...



Adicionalmente, conviene añadir que el artículo 29.2.j) de la LGT posibilita que reglamentariamente se regulen las circunstancias relativas al cumplimiento de las obligaciones tributarias formales. Y en aplicación de dicha habilitación, se ha aprobado 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, aprobado por el Real Decreto 1007/2023, de 5 de diciembre (BOE de 6), en adelante RSIF.

Asimismo, la disposición final tercera del citado real decreto prevé su desarrollo por Orden ministerial. Y en este sentido, las especificaciones técnicas, funcionales y de contenido referidas en el RSIF y en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE de 1 de diciembre), se han desarrollado mediante la Orden HAC/1177/2024, de 17 de octubre, por la que se desarrollan las especificaciones técnicas, funcionales y de contenido referidas en 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, aprobado por el Real Decreto 1007/2023, de 5 de diciembre; y en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE de 28), en adelante Orden.

Por consiguiente, de lo expuesto en los dos párrafos anteriores se desprende que, de las tres categorías de sistemas y programas informáticos respecto de los que se establece la obligación a que se refiere el artículo 29.2.j) de la LGT (contable, facturación y gestión empresarial), a fecha de publicación de esta consulta, se ha procedido exclusivamente al desarrollo reglamentario de los requisitos y especificaciones técnicas de aquellos que soportan los procesos de facturación.

Pues bien, en los textos normativos anteriores no existe una definición jurídica de qué se entiende por transacción.

Una vez sentado lo anterior, resulta preciso indicar lo dispuesto en el artículo 12 de la LGT sobre la interpretación de las normas tributarias:

“1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil.

2. En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.

(...)”.

Por su parte, el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil dispone lo siguiente:

“Artículo 3.

1. Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas”.

Síguenos en...



Por tanto, debe tenerse en cuenta que la finalidad última de los artículos 29.2.j) y 201 bis de la LGT es impedir o dificultar 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.

En este sentido, con carácter general, no existe una definición jurídica o técnica del término “transacción”. Por tanto, habrá que acudir a su significado usual de conformidad con la finalidad última mencionada, a la cual se dirige el régimen normativo.

Así, la acepción 2 del diccionario de la RAE señala que “transacción” es “trato, convenio, negocio”. Ello unido a la finalidad indicada, así como la propia redacción del artículo 29.2.j) de la LGT cuya indemnidad supone el bien jurídico protegido del artículo 201 bis del mismo texto legal, hace que se interprete el término “transacción” como cualquier operación de negocio que sea objeto de registro en un sistema o programa informático o electrónico que soporte los procesos contables, de facturación o de gestión de quienes desarrollen actividades económicas.

Conforme a lo anterior, a título de ejemplo y con carácter enunciativo y no limitativo, en el caso de sistemas informáticos utilizados para soportar los procesos contables, podría considerarse como “transacción” cualquier anotación contable en los libros de contabilidad obligatorios (diario, mayor...) o auxiliares; en el caso de sistemas informáticos utilizados en los procesos de facturación, sería cualquier operación de entrega de bienes o prestación de servicios que se documente mediante factura; y si fueran sistemas utilizados para soportar los procesos de gestión empresarial de cualquier otra naturaleza, podría ser toda anotación de datos resultantes de la actividad desarrollada, tales como la gestión de stocks y pedidos, gestión de albaranes, gestión de pagos y cobros, gestión financiera y gestión de personal, etc.

Lo que comunico a usted con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley General Tributaria

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos de consultas tributarias de la Dirección General de Tributos.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

