

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

DGT: 20-05-2025

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0850/2025

SUMARIO:

Procedimiento sancionador. Clases de infracciones. Infracciones de la Ley 58/2003. Incumplimiento de las obligaciones de facturación. La Ley 11/2021 incorporó a la Ley General Tributaria los arts. 29.2.j) y 201 bis, estableciendo que los programas y sistemas informáticos que soporten procesos contables, de facturación o de gestión deben garantizar la integridad, conservación, accesibilidad, legibilidad, trazabilidad e inalterabilidad de los registros. Se considera sistema informático cualquier combinación de hardware y software capaz de registrar, procesar y conservar la información, incluyendo, por analogía, ciertos sistemas basados en hojas de cálculo. Las infracciones por incumplimiento de especificaciones técnicas o certificaciones solo se aplican una vez que exista desarrollo reglamentario; en el caso de sistemas de facturación, los plazos de adaptación para productores y usuarios se extienden hasta 2025-2026. Las modificaciones o supresiones de registros solo son válidas si quedan registradas, asegurando la trazabilidad, y la Administración puede acceder y verificar los registros en formato legible, conforme a lo desarrollado en el RSIF y la Orden HAC/1177/2024.

Descripción sucinta de los hechos:

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 de diciembre).

Cuestión planteada:

La entidad consultante, con naturaleza jurídica de confederación nacional, plantea una serie de cuestiones con motivo de la incorporación de la letra j) al artículo 29.2 y del artículo 201 bis a la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 28 de diciembre).

Contestación:

En relación con los artículos 29.2.j) y 201 bis de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria:

1. Qué se considera programa o sistema informático. Y si la definición engloba a sistemas o programas de facturación o gestión que se pueden tener en formato hoja de cálculo, por ejemplo.

2. Qué ocurrirá con aquellos programas de los que se disponga con anterioridad al desarrollo reglamentario si no cumplen los requisitos que se establezcan. Si se aplica esta infracción a los programas o sistemas fabricados, producidos o comercializados con anterioridad al 10 de octubre de 2021, fecha en la que entra en vigor esta obligación, y en consecuencia se deben dejar de comercializar, si no se adapta a lo establecido en esta nueva disposición.

3. Si debe entenderse que puede llevarse a cabo cualquier modificación o supresión de registros o anotaciones en los programas o sistemas informáticos siempre y cuando quede registro y trazabilidad de ellos.

4. Qué datos debe incluir esa trazabilidad y si la misma debe ser visible desde el mismo programa en el momento de la inspección o es necesario que exista una exportación en un formato

Contestación completa

PRIMERO.

Síguenos en...



El apartado j) del artículo 29.2 así como el artículo 201 bis de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18), en adelante LGT, fueron introducidos respectivamente por los apartados cuatro y 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 la 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), adelante, Ley 11/2021, con el siguiente literal:

“Artículo 29. Obligaciones tributarias formales.

1. Son obligaciones tributarias formales las que, sin tener carácter pecuniario, son impuestas por la normativa tributaria o aduanera a los obligados tributarios, deudores o no del tributo, y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios o aduaneros.

2. Además de las restantes que puedan legalmente establecerse, los obligados tributarios deberán cumplir las siguientes obligaciones:

(...)

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.

(...)

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;

d) permitan alterar transacciones ya registradas incumpliendo la normativa aplicable;

Síguenos en...

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”.

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.

Por tanto, debe tenerse en cuenta que la finalidad última del artículo 29.2.j) 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.

Adicionalmente, conviene añadir que ese mismo artículo de la Ley General Tributaria posibilita que reglamentariamente se establezcan las 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. 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,

Síguenos en...



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.

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.

A la vista de lo anterior, se procede a dar contestación a cada una de las cuestiones planteadas teniendo en consideración que el desarrollo reglamentario de la obligación formal contenida en el artículo 29.2.j) de la LGT se ha producido exclusivamente respecto de los sistemas y programas informáticos de facturación, a fecha de publicación de esta consulta.

SEGUNDO.

La primera de las cuestiones plantea qué se considera programa o sistema informático a los efectos de la obligación formal contenida en el artículo 29.2.j) de la LGT, y si la definición engloba a sistemas o programas que pudieran ser hojas de cálculo.

En este sentido, el artículo 12 de la LGT sobre la interpretación de las normas tributarias establece:

“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”.

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

Síguenos en...



No obstante lo anterior, por lo que respecta al concreto ámbito de los programas y sistemas informáticos de facturación, sí que existe una definición en las disposiciones contenidas en su desarrollo reglamentario. En concreto, lo dispuesto el artículo 1.2 del RSIF, que establece la siguiente definición de sistema informático de facturación:

“2. (...)

Se considera sistema informático de facturación al conjunto de hardware y software utilizado para expedir facturas mediante la realización de las siguientes acciones:

- a) Admitir la entrada de información de facturación por cualquier método.

- b) Conservar la información de facturación, ya sea mediante su almacenamiento en el propio sistema informático de facturación o mediante su salida al exterior del mismo en un soporte físico de cualquier tipo y naturaleza o a través de la remisión telemática a otro sistema informático, sea o no de facturación.

- c) Procesar la información de facturación mediante cualquier procedimiento para producir otros resultados derivados, independientemente de dónde se realice este proceso, pudiendo ser en el propio sistema informático de facturación o en otro sistema informático previa remisión de la información al mismo por cualquier vía directa o indirecta”.

En este punto, es necesario traer a colación lo dispuesto en los artículos 4 del Código Civil y 14 de la LGT que señalan respectivamente, que:

“1. Procederá la aplicación analógica de las normas cuando éstas no contemplen un supuesto específico, pero regulen otro semejante entre los que se aprecie identidad de razón”.

“No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales”.

A la vista de lo anterior, en tanto en cuanto actualmente no existe una definición jurídica concreta de “sistemas y programas informáticos” que soporten los procesos contables o de gestión, aunque sí de facturación, dicha última definición establecida en el artículo 1.2 del RSIF resultaría aplicable analógicamente, *mutatis mutandi*, para esclarecer qué se entendería por sistemas y programas informáticos que soportan los procesos contables o de gestión.

Por consiguiente, que un programa concreto así como cualquier combinación posible de hardware y software, sean constitutivos de un sistema informático de los comprendidos en el artículo 29.2.j) de la LGT, estará supeditado a la posibilidad de realizar las acciones enunciadas en los términos mencionados, relativas a la entrada, procesamiento y conservación de la información que en ellos se introduzca. No obstante, esta cuestión se configura como una cuestión de hecho que deberá ser probada por cualquier medio de prueba admitido en Derecho según establece el artículo 106 de la LGT, ante los órganos de aplicación de los tributos de la Administración tributaria, a quienes corresponderá valorarlas.

TERCERO.

La segunda cuestión planteada pregunta qué ocurrirá con aquellos programas de los que se disponga con anterioridad al desarrollo reglamentario si no cumplen los requisitos que se establezcan.

Síguenos en...



Como ya se indicó anteriormente, los artículos 29.2.j) y 201 bis de la LGT fueron introducidos respectivamente por los apartados cuatro y veintiuno del artículo decimotercero de la Ley 11/2021. Por su parte, la disposición final séptima de la Ley 11/2021, relativa a la entrada en vigor, determinó que:

“Disposición final séptima. Entrada en vigor.

La presente Ley entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado». No obstante:

a) Los apartados cuatro y veintiuno del artículo decimotercero y la disposición adicional segunda entrarán en vigor transcurrido el plazo de tres meses desde la entrada en vigor de esta Ley”.

Así pues, en la medida en que la Ley 11/2021 fue objeto de publicación en el BOE de 10 de julio de 2021, puede concluirse que el apartado j) del artículo 29.2 y el artículo 201 bis de la LGT entraron en vigor con fecha 11 de octubre de 2021. Por consiguiente, desde dicha fecha ha de entenderse plenamente vigente la obligación a que se refiere el artículo 29.2.j) de la LGT.

Por lo que respecta a la infracción contemplada en el artículo 201 bis de la LGT y vigente igualmente desde el 11 de octubre de 2021, debemos aclarar en primer lugar que contiene dos infracciones distintas a tenor del literal de sus dos primeros apartados, que se reproducen de nuevo a continuación:

“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 concorra 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;

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”.

Síguenos en...

1. Así, en relación con la infracción contenida en el primer apartado del artículo 201 bis de la LGT, destinada a los fabricantes, productores y comercializadores de sistemas informáticos que soportan los procesos contables, de facturación y de gestión de quienes desarrollan actividades económicas, debemos indicar que las circunstancias comprendidas en las letras a), b), c) y d) son susceptibles de ser apreciadas por los órganos competentes de la Administración tributaria desde que se produjera su entrada en vigor, esto es, desde el 11 de octubre de 2021.

Sin embargo, la respuesta respecto a la aplicación de las circunstancias contenidas en las letras e) y f) ha de ser objeto de matiz, en tanto que se remiten expresamente a especificaciones técnicas y certificaciones que, para poder ser apreciadas por la Administración tributaria, previamente, han de ser objeto del oportuno desarrollo reglamentario. En consecuencia, teniendo en cuenta la aplicación del principio de tipicidad que rige el régimen sancionador tributario, hasta que no entre en vigor el referido desarrollo reglamentario respecto de cada categoría de sistema informático, esto es, contable, de facturación y de gestión, no podrá apreciarse la concurrencia de las circunstancias contenidas en las letras e) y f) del apartado 1 del artículo 201 bis de la LGT.

En este sentido, debemos aclarar que, a fecha de publicación de esta consulta, de las tres categorías de sistemas informáticos a que se refiere el artículo 29.2.j) de la LGT (contable, facturación y gestión), solo se ha procedido al desarrollo reglamentario de los requisitos y especificaciones técnicas que deben adoptar los sistemas informáticos de facturación mediante el RSIF y la Orden.

Así, la disposición final cuarta del Real Decreto 1007/2023, por el que se aprueba el RSIF, exige que los productores y comercializadores de los sistemas informáticos de facturación “deberán ofrecer sus productos adaptados totalmente al reglamento en el plazo máximo de nueve meses desde la entrada en vigor de la orden ministerial a que se refiere la disposición final tercera de este real decreto”.

Por su parte, la Orden HAC/1177/2024, de 17 de octubre, que fue publicada en el BOE de 28 de octubre de 2024, contiene una disposición final única que establece:

“La presente orden entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado», sin perjuicio de la aplicación de lo establecido por la disposición final cuarta del Real Decreto 1007/2023, de 5 de diciembre”.

La Orden fue publicada en el Boletín Oficial del Estado el 28 de octubre de 2024, por lo que entró en vigor el 29 de octubre de 2024, fecha en la que a su vez se abrió el plazo de 9 meses que concede la disposición final cuarta del Real Decreto 1007/2023 a los productores y comercializadores de los sistemas informáticos para que ofrezcan sus productos totalmente adaptados al reglamento.

Por tanto, habida cuenta de que la Orden entró en vigor el 29 de octubre de 2024, se puede concluir que los productores y comercializadores de sistemas informáticos de facturación deberán, en principio, ofrecer sus productos adaptados totalmente al RSIF desde el 29 de julio de 2025.

Así, se puede concluir que a partir del 29 de julio de 2025, los órganos competentes de la Administración tributaria estarán en plena condición de apreciar la posible concurrencia de las circunstancias contenidas en las letras e) y f) del apartado 1 del artículo 201 bis de la LGT, por lo que atañe exclusivamente a los sistemas informáticos de facturación.

2. El apartado 2 del artículo 201 bis de la LGT regula una segunda infracción relativa a la tenencia de sistemas o programas informáticos “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”.

Síguenos en...



Pues bien, de conformidad con el razonamiento expuesto en el apartado anterior, se puede afirmar, mutatis mutandi, que los órganos competentes de la Administración tributaria podrán valorar que un obligado tributario incurre en dicha infracción cuando los requisitos y condiciones relativos a la certificación del programa o sistema informático en cuestión, hayan sido objeto del oportuno desarrollo reglamentario y entren en vigor.

En el sentido expuesto, y por lo que respecta exclusivamente a los sistemas informáticos de facturación, conviene añadir que están sometidos a las disposiciones contenidas en el RSIF los siguientes obligados tributarios que desarrollan actividades económicas, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 3.1 del mismo texto legal:

“1. El presente Reglamento se aplicará a los obligados tributarios que se indican a continuación, que utilicen sistemas informáticos de facturación, aunque solo los usen para una parte de su actividad:

a) Los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades.

No estarán sometidas a las obligaciones establecidas en este real decreto las entidades exentas a que se refiere el apartado 1 del artículo 9 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Las entidades parcialmente exentas a que se refieren los apartados 2, 3 y 4 del artículo 9 de la misma Ley estarán sometidas a esta obligación exclusivamente por las operaciones que generen rentas que estén sujetas y no exentas del Impuesto.

b) Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que desarrollen actividades económicas.

c) Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que obtengan rentas mediante establecimiento permanente.

d) 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.

(...)

3. El presente Reglamento no se aplicará a los contribuyentes que lleven los libros registros en los términos establecidos en el apartado 6 del artículo 62 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre”.

Por su parte, la disposición final cuarta del Real Decreto 1007/2023, por el que se aprueba el RSIF, en la redacción dada por el apartado Uno del artículo único del Real Decreto 254/2025, de 1 de abril, por el que se modifica 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 (BOE de 2), según la cual:

“Disposición final cuarta. Entrada en vigor y efectos.

Síguenos en...



El presente real decreto y el reglamento entrarán en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado».

No obstante, los obligados tributarios a que se refiere el artículo 3.1.a) de dicho reglamento tendrán adaptados los sistemas informáticos a las características y requisitos que se establecen en el citado reglamento y en su normativa de desarrollo antes del 1 de enero de 2026. El resto de obligados tributarios mencionados en el artículo 3.1 deberán tener operativos los sistemas informáticos adaptados a las características y requisitos que se establecen en el citado reglamento y en su normativa de desarrollo antes del 1 de julio de 2026.

Los obligados tributarios a que se refiere el artículo 3.2 de dicho reglamento, en relación con sus actividades de producción y comercialización de los sistemas informáticos, deberán ofrecer sus productos adaptados totalmente al reglamento en el plazo máximo de nueve meses desde la entrada en vigor de la orden ministerial a que se refiere la disposición final tercera de este real decreto. No obstante, en relación con sistemas informáticos incluidos en los contratos de mantenimiento de carácter plurianual contratados antes de este último plazo, deberán estar adaptados al contenido del reglamento con anterioridad a las fechas indicadas en el párrafo anterior.

En el plazo máximo de nueve meses desde la entrada en vigor de la orden ministerial a que se refiere la disposición final tercera de este real decreto estará disponible en la sede de la Agencia Estatal de Administración Tributaria el servicio para la recepción de los registros de facturación remitidos por los Sistemas de emisión de facturas verificables”.

De conformidad con lo indicado en el tercer párrafo de la disposición reproducida, debe tenerse en cuenta 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).

La disposición final única de la Orden HAC/1177/2024, de 17 de octubre, establece:

“Disposición final única. Entrada en vigor.

La presente orden entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado», sin perjuicio de la aplicación de lo establecido por la disposición final cuarta del Real Decreto 1007/2023, de 5 de diciembre”.

La Orden fue publicada en el Boletín Oficial del Estado el 28 de octubre de 2024, por lo que entró en vigor el 29 de octubre de 2024, fecha en la que a su vez se abrió el plazo de nueve meses que concede la disposición final cuarta del Real Decreto 1007/2023, de 5 de diciembre, a los obligados tributarios del artículo 3.2 del RSIF para que ofrezcan sus productos adaptados totalmente al mismo.

A la vista de las disposiciones reproducidas, se puede afirmar que los usuarios deberán tener sus sistemas informáticos de facturación adaptados a la normativa, antes de 1 de enero de 2026 en el caso de las entidades a las que se refiere el apartado a) del artículo 3.1. del RSIF y el 1 de julio de 2026 para los obligados tributarios a los que se refieren los apartados b), c) y d) del mismo artículo. En relación con los sistemas informáticos incluidos en los contratos de mantenimiento de carácter plurianual contratados antes de que venzan los nueve meses concedidos a los fabricantes y comercializadores, los mismos deberán estar adaptados al contenido del reglamento, respectivamente, con anterioridad a las fechas señaladas, es

Síguenos en...



decir antes del 1 de enero de 2026 para las entidades a las que se refiere el artículo 3.1.a) del RSIF y antes del 1 de julio de 2026 para los restantes obligados tributarios.

CUARTO.

En la tercera cuestión se plantea si debe entenderse que puede llevarse a cabo cualquier modificación o supresión de registros o anotaciones en los programas o sistemas informáticos siempre y cuando quede registro y trazabilidad de ellos.

En este contexto, con respecto a la “modificación o supresión de registros o anotaciones en los programas o sistemas informáticos” planteada por el consultante, debe decirse que cualquier funcionalidad o mecanismo del sistema informático contable, de facturación o de gestión, que permita alterar los registros de las operaciones sin que quede constancia de ello mediante la debida anotación en el sistema mismo, supondría un incumplimiento de la obligación formal establecida en el artículo 29.2.j) de la LGT.

Por lo que se refiere a cualquier sistema y programa informático que soporte los procesos contables o de gestión a que se refiere el artículo 29.2.j) de la LGT, deberá garantizarse la integridad, conservación, accesibilidad, legibilidad, trazabilidad e inalterabilidad de los registros, sin interpolaciones, alteraciones u omisiones de las que no quede la debida anotación en el sistema mismo. Contrario sensu podrán llevarse a cabo las modificaciones o supresiones de registros o anotaciones que sean necesarias en los programas o sistemas informáticos antes referidos para su correcta utilización, siempre y cuando quede el debido registro y trazabilidad de estos, cumpliendo el resto de los requisitos anteriormente señalados.

Dichos requisitos, en el caso concreto de los sistemas informáticos de facturación, han sido objeto de desarrollo en el RSIF.

En concreto, por lo que se refiere a los principios de integridad e inalterabilidad de los sistemas informáticos de facturación, así como de trazabilidad de los mismos, el artículo 8.2 del RSIF dispone lo siguiente:

“2. El sistema informático deberá garantizar:

a) 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 informático lo detecte y avise de ello.

Se entenderá por alteración de los registros de facturación la ocultación o eliminación de cualquier registro de facturación originalmente generado y registrado por el sistema informático, o la ocultación o modificación, total o parcial, de los datos de cualquier registro de facturación originalmente generado y registrado por el sistema informático, o la adición de registros de facturación, simulados o falsos, distintos a los originalmente generados y registrados por el sistema informático.

Cualquier necesidad de corrección 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.

La integridad e inalterabilidad de los datos registrados se asegurará 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.

Síguenos en...



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

Cualquier funcionalidad o mecanismo que permita alterar u ocultar el rastro de las operaciones supone un incumplimiento de este requisito.

Todos los datos registrados deberán encontrarse correctamente fechados, indicando el momento en que se efectúa el registro”.

Adicionalmente, los artículos 6 y 7 de la Orden desarrollan estos aspectos (integridad, inalterabilidad y trazabilidad).

Conforme con lo anterior, en el caso concreto de los sistemas informáticos de facturación, cualquier modificación y supresión de los datos registrados tendrá que realizarse, en su caso, en el marco de las obligaciones y los procedimientos regulados en el RSIF y la Orden.

QUINTO.

Por último, el consultante plantea qué datos debe incluir esa trazabilidad y si la misma debe ser visible desde el mismo programa en el momento de la inspección o es necesario que exista una exportación en un formato concreto.

Como se ha indicado anteriormente, la trazabilidad de los datos ha sido objeto de desarrollo reglamentario exclusivamente en el ámbito de los sistemas informáticos de facturación, estando regulada en el artículo 8.2 del RSIF, antes reproducido, y en el artículo 7 de la Orden. Dicho precepto señala lo siguiente:

“Artículo 7. Trazabilidad de los registros de facturación.

Se denominará cadena de registros de facturación a la secuencia de registros de facturación en donde cada uno de ellos contiene la referencia del registro de facturación cronológicamente anterior, en los términos indicados en las letras a) y b) de este artículo.

La trazabilidad de los registros de facturación generados por el sistema informático, a que se refiere el artículo 8.2.b) del Reglamento, se garantizará cumpliendo los siguientes requisitos:

a) Cada registro de facturación, de alta o de anulación, contendrá el siguiente conjunto de datos referido al registro de facturación, de alta o de anulación, inmediatamente anterior por orden cronológico de fecha de generación:

1.º NIF del obligado a expedir la factura a que se refiere el registro de facturación inmediatamente anterior.

2.º Número de serie y número de la factura a que se refiere el registro de facturación inmediatamente anterior.

Síguenos en...



3.º Fecha de expedición de la factura a que se refiere el registro de facturación inmediatamente anterior.

4.º Los primeros 64 caracteres de la huella o «hash» del registro de facturación inmediatamente anterior.

En los artículos 10 y 11 constan los detalles sobre estos campos.

b) La única excepción al contenido de la letra a) se dará cuando no haya registro de facturación anterior por tratarse del primer registro de facturación generado en el sistema informático desde su instalación o puesta en marcha inicial, en cuyo caso no será necesario incluir los datos de la letra a) pero se deberá identificar dicho registro como el primer registro de la cadena.

c) Para un determinado obligado tributario, cada sistema informático producirá una única cadena de registros de facturación, es decir, todos los registros de facturación de un mismo obligado tributario generados por un mismo sistema informático deberán formar parte de la misma cadena.

d) La cadena de registros de facturación generada contendrá tanto los registros de facturación de alta como los registros de facturación de anulación.

e) El sistema informático deberá incorporar a los registros de facturación la fecha y hora exactas del momento en que son generados, de acuerdo al territorio desde donde se expide la correspondiente factura. Si el sistema informático no cuenta con la capacidad de proporcionar esos datos por sus propios medios, podrá tomarlos de otros sistemas que incorporen reloj.

f) En cualquier caso, el obligado tributario usuario del sistema informático deberá asegurarse de que la fecha y hora empleadas por dicho sistema informático para fechar los registros de facturación son exactas, con un margen máximo de error admitido de un minuto.

g) La fecha y hora de generación de cada registro de facturación deberá incluir el huso horario aplicado en el momento de la generación del registro, todo ello de acuerdo con lo especificado en los artículos 10.c) y 11.c).

h) El sistema informático deberá permitir realizar el seguimiento de la secuencia de la cadena de registros de facturación, tanto hacia delante como hacia atrás, de forma rápida, fácil e intuitiva.

A tal efecto, al menos deberá permitir que, a partir de cualquier registro de facturación existente en el sistema informático, se pueda saltar al anterior (siempre que este se encuentre disponible en el sistema informático) o al posterior (excepto si el registro de partida fuera el último generado) dentro de la cadena de registros de facturación, indicando de forma clara y visible si para ese salto dado el encadenamiento de la huella o «hash» es correcto o no y si las respectivas fechas y horas de generación respetan el orden temporal entre sí y con respecto a la fecha actual del sistema.

Adicionalmente, el sistema informático podrá ofrecer el lanzamiento, periódico o bajo demanda, de un proceso de comprobación de toda o de parte de la cadena de registros de facturación. En caso de que se trate de una comprobación parcial, se deberá permitir especificar de alguna manera qué parte de la cadena se comprobará.

i) Salvo cuando se trate del primer registro de facturación, cada vez que el sistema informático vaya a generar un nuevo registro de facturación, de alta o de anulación, antes deberá comprobar que se cumplen los siguientes requisitos:

Síguenos en...



1.º El último registro de facturación generado está correctamente encadenado.

2.º La fecha y hora de generación del último registro de facturación generado no es superior en más de un minuto a la fecha y hora actuales que se utilizarán para fechar el registro de facturación a generar.

j) Cuando el sistema informático detecte cualquier tipo de circunstancia que impida garantizar o que vulnere o pueda vulnerar la trazabilidad y el encadenamiento de los registros de facturación generados, deberá avisar de ello, procediendo de la misma forma que se indica en el artículo 6.f)”.

Por lo que se refiere al acceso al mismo está relacionado con los principios de conservación y accesibilidad de los propios registros, que se regulan en los artículos 8.2.c) del RSIF y 8 de la Orden, así como con las facultades reconocidas a la Administración Tributaria en el artículo 14 del RSIF.

Así, los citados preceptos señalan, respectivamente,

“Artículo 8. Requisitos de los sistemas informáticos de facturación.

(...)

2. El sistema informático deberá garantizar:

(...)

c) La conservación, durante el plazo previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, así como la accesibilidad y legibilidad, de todos los registros de facturación generados por el propio sistema informático.

El sistema informático deberá contar con un procedimiento de descarga, volcado y archivo seguro de los registros de facturación generados por él, que deberán poder ser exportados a un almacenamiento externo en formato electrónico legible.

Artículo 8. Conservación, accesibilidad y legibilidad de los registros de facturación.

1. El sistema informático deberá garantizar la conservación de todos los registros de facturación generados por él que se encuentren dentro del propio sistema informático, independientemente del método o lugar empleado para hacerlo, y deberá permitir el acceso a donde estos se conserven, así como su recuperación y consulta en formato electrónico legible por parte de la Administración tributaria.

2. Los registros de facturación podrán ser conservados fuera del sistema informático que los generó. Para ello, este deberá permitir descargar, volcar o copiar y archivar de forma segura, mediante su exportación a un soporte de almacenamiento externo en formato electrónico legible, los registros de facturación generados en él. El resultado de la exportación deberá contener la copia fidedigna de todos los registros de facturación exportados.

Síguenos en...



A este respecto, deberá ofrecer, al menos, la posibilidad de exportar todos los registros de facturación generados en un periodo.

Únicamente formando parte de un proceso de exportación correcto, los registros de facturación exportados podrán dejar de ser conservados por el sistema informático, en cuyo caso deberá avisar claramente de esta circunstancia, siempre y cuando ello no suponga el incumplimiento por este de ningún requisito del Reglamento y de esta orden. Además, para evitar la aparición de huecos entre los registros de facturación conservados en el sistema informático, esta posibilidad de dejar de conservarlos solo podrá aplicarse a registros de facturación consecutivos empezando siempre por los más antiguos que aún se conserven en el sistema informático.

El proceso de exportación deberá ser independiente de la política de copias de seguridad de los datos que pudieran establecerse para el sistema informático.

3. En cualquier caso, el obligado tributario usuario del sistema informático deberá garantizar, durante el mismo plazo previsto para la conservación de las copias o matrices de las facturas expedidas según el artículo 19.1 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, la conservación, accesibilidad y legibilidad de todos los registros de facturación generados correspondientes a las facturas por él expedidas a lo largo del tiempo, se encuentren o no en el sistema informático que los generó, e incluso cuando se haya cambiado de sistema informático.

4. El acceso a las funcionalidades del sistema informático necesarias para llevar a cabo las acciones mencionadas en los apartados 1 y 2 sobre los datos que obren en él deberá poderse realizar por el usuario del mismo de forma rápida, fácil e intuitiva. Asimismo, el resultado de aplicar esas funcionalidades sobre dichos datos, especialmente en el caso del acceso para su consulta, deberá ser efectivo con prontitud desde el momento del lanzamiento de su ejecución. Todo ello con independencia de dónde se encuentren conservados los datos del sistema informático.

5. A los efectos de legibilidad, la información conservada, o en su caso exportada, deberá mantener la estructura y formato indicados en los artículos 10 y 11, de acuerdo con el tipo de registro de facturación de que se trate.

Artículo 14. Verificación del cumplimiento de la obligación por parte de la Administración tributaria.

1. Con los requisitos, formalidades y límites establecidos por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, que aprueba el Reglamento de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, la Administración tributaria podrá personarse en el lugar donde se encuentre o se utilice el sistema informático, y podrá exigir el acceso completo e inmediato a donde residan los registros de facturación y de eventos, o sus copias seguras, así como su descarga, volcado o copiado y consulta, siempre en formato legible, obteniendo, en su caso, el código de usuario, contraseña y cualquier otra clave de seguridad que fuera necesaria.

2. La Administración tributaria podrá requerir y obtener copia de los registros de facturación conservados de acuerdo con lo dispuesto en la letra c) del apartado 2 del artículo 8 de este Reglamento, que deberá ser suministrada en formato electrónico mediante soporte físico o mediante envío automático y seguro por medios electrónicos a su sede electrónica, de acuerdo con los requisitos, formalidades y límites establecidos por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y por el Real Decreto 106 /2007, de 27 de julio, que aprueba el Reglamento de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

Síguenos en...



3. La Administración tributaria podrá también requerir de los productores o comercializadores de sistemas informáticos la información necesaria para verificar el cumplimiento de los requisitos del presente Reglamento de los sistemas informáticos producidos o comercializados.”.

Por lo que se refiere a la trazabilidad en cualquier otro ámbito de los sistemas y programas informáticos soporten los procesos contables o de gestión, distintos de la facturación, no habiendo desarrollo reglamentario que regule una forma específica de asegurar la trazabilidad de tales los registros, esta deberá someterse a las prácticas que sean comunes en la auditoría informática, evitándose, por tanto, prácticas que supongan en general la ocultación de los registros anulados, omitidos o alterados.

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...

