España

PROHIBICIÓN Y SANCIONES AL *SOFTWARE* DE DOBLE USO. OBLIGACIÓN DE USAR *SOFTWARE* ESTANDARIZADO EN LA FACTURACIÓN

Jesús López Tello

Abogado del Área de Fiscal y Laboral de Uría Menéndez (Madrid)

Prohibición y sanciones al *software* de doble uso. Obligación de usar *software* estandarizado en la facturación

La Ley 11/2021, de 9 de julio, introdujo en el sistema tributario español la obligación de que los sistemas y programas informáticos 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, sancionando el incumplimiento de esta obligación con elevadas multas. Este foro reflexiona sobre la adecuación a derecho de los tipos sancionadores introducidos y sobre algunos de los problemas jurídicos y prácticos que se pueden desencadenar como consecuencia del establecimiento de programas informáticos de facturación estandarizados y obligatorios.

Palabras clave:
Software de doble uso, programa informático de facturación, *software* de facturación.

Prohibition and penalties for dual-use software. Obligation to use standardized billing software

Law 11/2021, of July 9, introduced an obligation in the Spanish tax system. The hardware and software in the accounting, billing or management processes of those who carry out economic activities, must guarantee the integrity, conservation, accessibility, legibility, traceability and inalterability of the records. Failing to comply with this obligation is penalised with high fines. This article reflects on the lawfulness of these fines and on

some of the legal and practical problems that can be triggered as a consequence of standardising and making billing software mandatory.

Keywords:
DUAL-USE SOFTWARE, BILLING SOFTWARE.

FECHA DE RECEPCIÓN: 15-1-2023

FECHA DE ACEPTACIÓN: 21-1-2023

López Tello, Jesús (2023). Prohibición y sanciones al *software* de doble uso. Obligación de usar *software* estandarizado en la facturación. *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, 61, pp. 118-125 (ISSN: 1578-956X).

1. La medida

El preámbulo de la Ley ("Ley 11/2021"), de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, declara en su apartado XI —dedicado a los cambios que introduce en la Ley 58/2003, General Tributaria ("LGT")— lo siguiente:

"Con el objetivo de no permitir la producción y tenencia de programas y sistemas informáticos que permitan la manipulación de los datos contables y de gestión, se establece la obligación de que los sistemas informáticos o electrónicos que soporten los procesos contables o de gestión empresarial se ajusten a ciertos requisitos que garanticen la integridad, conservación, accesibilidad, legibilidad, trazabilidad e inalterabilidad de los registros, requisitos cuya especificación técnica puede ser objeto de desarrollo reglamentario, incluyendo en este la posibilidad de someterlo a certificación.

Asimismo, en concordancia con dicha regulación, se establece un régimen sancionador específico, derivado de la mera producción de estos sistemas o programas, o la tenencia de los mismos sin la adecuada certificación".

A tal efecto, se añadió una nueva letra j) en el apartado 2 del artículo 29 LGT —"*obligaciones tributarias formales*"—, del siguiente tenor:

"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".

Y *dos nuevas infracciones tributarias*, tipificadas en el artículo 201 bis LGT, con la siguiente redacción:

"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 («d) La llevanza de contabilidades distintas referidas a una misma actividad y ejercicio económico que dificulten el conocimiento de la verdadera situación del obligado tributario»);

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.

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".

Estas modificaciones entraron en vigor el 11 de octubre de 2021, esto es, transcurridos tres meses desde la entrada en vigor de la Ley 11/2021, según establece su disposición final 7.a).

2. Desarrollo de la medida

Las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2022 (aprobadas por la Resolución de 26 de enero de 2022 de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria) declararon, dentro del apartado dedicado a "*la investigación y las actuaciones de comprobación del fraude tributario y aduanero*", que:

"El empleo de sistemas informáticos que permiten y facilitan la alteración de los registros contables de todo tipo, será en 2022 objeto aún de mayor atención y control si cabe que en ejercicios previos, extendiéndose estas labores de control a la fabricación, producción y comercialización de los mismos en el marco del desarrollo reglamentario de esta materia previsto tras la ley del fraude de 2021. El uso de este software de doble uso en beneficio del fraude ha conllevado una modificación normativa que tiene como finalidad erradicar estas prácticas fraudulentas (incorporación por Ley 11/2021 del apartado j) al artículo 29.2 de la LGT y nuevo artículo y 201.bis de la LGT). La comprobación de los sistemas para asegurar que reúnen los requisitos de integridad, conservación, trazabilidad y legibilidad de los registros tributarios, la interdicción de interpolaciones, omisiones o alteraciones ilegítimas de las que no quede la debida anotación en los sistemas, será una prioridad. En el contexto de una estrategia claramente preventiva, se tratará también de alcanzar esos objetivos trabajando conjuntamente con asociaciones de empresas especializadas en el desarrollo o comercialización de software de gestión, como forma de evitar que se desarrollen, difundan, comercialicen, descarguen o usen en el ámbito empresarial sistemas que permitan la supresión de ventas contraviniendo las disposiciones legales o reglamentarias tributarias".

Por su parte, en su comparecencia el 6 de abril de 2022 en la Comisión de Hacienda y Función Pública del Congreso de los Diputados, el entonces director general de la Agencia Estatal de Administración Tributaria dijo los siguiente:

"En materia de lucha contra el fraude, quizá lo más significativo que tenemos entre manos en estos momentos es lo que nosotros llamamos proyecto de digitalización, que es un desarrollo reglamentario pendiente de la Ley 11/2021 de prevención y lucha contra el fraude en relación con la prohibición del software de doble uso. Ya hemos enviado información pública del correspondiente desarrollo reglamentario, estamos analizando las observaciones que nos han llegado de cara a continuar con la tramitación del texto y estamos hablando de ello con las organizaciones de autónomos y pymes. Partimos de la base de que la evolución de la tecnología es increíble y lo que hace unos años parecía inimaginable ahora es factible. Por ejemplo, ahora es posible que un desarrollador de software ofrezca al mercado un software digital integral que simplemente instalándolo en la TPV—el terminal de punto de venta del ordenador desde el que se factura— permite que se cumplan los mejores estándares que impiden la utilización de software de doble uso e incluso, si tienes conexión vía Internet, que la información se pueda remitir sin coste adicional alguno a la Administración tributaria o al órgano administrativo que corresponda. Si conseguimos poner eso en marcha, de forma voluntaria para el que quiera remitir la información, estaremos en condiciones de llevarle nosotros sus libros fiscales y de ofrecerle borradores de declaración sin necesidad de que tenga que presentar el suministro inmediato de información que exige desarrollos al margen de ese software integral".

El desarrollo reglamentario aludido se refiere a sistemas informáticos que soporten los procesos de facturación de empresarios y profesionales, en relación con los cuales el 21 de febrero de 2022 se publicó un proyecto de Real Decreto, que aprobará el Reglamento que establecerá los requisitos que deberán 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. El trámite de información pública de ese proyecto finalizó el 14 de marzo de 2022, y a partir de ahí la siguiente noticia fiable de que se dispone es que el proyecto —modificado o no tras la información pública— ha entrado en el Consejo de Estado para dictamen el 10 de marzo de 2023. Esta información la ha proporcionado el propio Consejo de Estado, donde a su futuro dictamen se le ha asignado el número de registro 207/2023.

Así las cosas, las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2023 (aprobadas por la Resolución de 6 de febrero de 2023 de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria) declaran, dentro del apartado dedicado a *comprobaciones formales*, que:

"La normativa derivada de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude, pretende evitar la producción y tenencia de programas y sistemas informáticos que permitan la manipulación, alteración, omisión u ocultación de los datos de facturación y, además, contribuirá a medio plazo a mejorar la gestión tributaria, mejorando los procesos de facturación y asegurando su calidad y permitiendo ofrecer más servicios tributarios en la cumplimentación de autoliquidaciones. Ello redundará en una mayor eficiencia de los procesos de gestión empresarial, reduciendo a medio plazo los costes y contribuyendo a la digitalización de PYMES y autónomos, que constituyen pieza fundamental de la estructura económica de España.

En el marco de dicha normativa sobre prohibición del software de doble uso, se desarrollarán planes de visita específicos enfocados a la identificación de las herramientas de software de gestión y contabilidad utilizadas por los comercios y empresas objeto de la visita. Estas actuaciones incluirán la verificación del cumplimiento de los requisitos previstos en la norma tributaria en materia de facturación y emisión de tickets, así como la consistencia de los programas de software utilizados con la normativa de aplicación.

Se promoverá que los sistemas informáticos que soporten procesos de facturación tengan la capacidad de remitir registros de facturación a la Agencia Tributaria de una forma mecánica y automatizada".

3. Valoración

3.1. Prohibición y sanciones al *software* de doble uso

Según el diccionario, software es el "conjunto de programas, instrucciones y reglas informáticas para ejecutar ciertas tareas en una computadora" (RAE, s.f.), de modo que "software de doble uso" no significa esencialmente nada distinto de que un programa informático es capaz de eje-

cutar al menos dos tareas. La expresión es, pues, inútil para tipificar una conducta jurídicamente sancionable.

Yendo al texto de la LGT —artículos 29.2.j) y 201 bis— parecería que se trata de *software* que soporta los procesos contables, de facturación o de gestión de empresarios o profesionales, cuando concurra cualquiera de las siguientes circunstancias:

A. permite llevar contabilidades distintas referidas a una misma actividad y ejercicio económico;

B. permite no reflejar, total o parcialmente, la anotación de transacciones realizadas;

C. permite registrar transacciones distintas a las anotaciones realizadas;

D. permite alterar transacciones ya registradas incumpliendo la normativa aplicable;

E. no cumple 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;

F. no está certificado, estando obligado a ello por disposición reglamentaria.

Los apartados *e)* y *f)* anteriores se refieren a *software* que no cumpla las especificaciones técnicas que se establezcan (*e*) o que no se certifique estando obligado a ello (*f*). No se trata, por tanto, de lo que el *software* sea capaz de hacer, sino de que, con independencia de su uso potencial, no se ajusta a las especificaciones o a la certificación fijadas por las normas. La bondad de la prohibición y sanción de la fabricación, producción, comercialización o tenencia de este tipo de *software* solo podrá juzgarse a la luz de las normas de especificaciones y certificación. Esas normas no deberían generar restricciones en el mercado, favorecer a unos fabricantes sobre otros, retrasar o dificultar el desarrollo o la aplicación de tecnología, o, en general, suponer gravosos costes administrativos, de tiempo y de gestión.

Los apartados *a), b), c),* y *d)* sí hacen referencia a usos prohibidos que permitiría el *software*.

El enunciado del apartado *a)* se entiende bien, aunque no tanto su significado práctico. En efecto, ese apartado prohíbe el *software* que permita llevar contabilidades distintas referidas a una misma actividad y ejercicio económico. En nuestra experiencia, todo programa contable permite llevar la contabilidad de más de una empresa, y eso carece de maldad. Por el contrario, es imprescindible para los grupos de sociedades o los profesionales de la gestión contable. Lo perverso ni siquiera estaría en que en el programa se crearan dos empresas para recoger la misma actividad, sin con ello solo se pretende comparación de magnitudes o proyección de datos. La falta de contribución al Tesoro tiene lugar con la declaración tributaria inexacta —que desencadena las correspondientes infracciones por falta de ingreso—, y el puro incumplimiento de obligaciones contables y registrales ya tiene su propia infracción y sanción en el artículo 200 LGT. Finalmente, muchas sociedades y empresas españolas forman parte de grupos multinacionales con sistemas contables y de registro comunes a todo el grupo, operando en multiplicidad de países, y el sistema contable

debe permitir llevar registros informáticos susceptibles de ser convertidos en asientos contables distintos para la misma actividad, para cumplir con distintas legalidades internacionales contables —del grupo, de la matriz, de las filiales— y monedas —diferentes moneda funcional contable y moneda de curso legal—. Conjugar la prohibición *ex ante* con las necesidades del tráfico moderno se nos antoja un imposible, salvo con un coste seguramente desmesurado.

Los apartados *b), c),* y *d)* se refieren a que el programa no permita omisiones y alteraciones. En este caso, la definición de la conducta prohibida y sancionada —el tipo del injusto— es muy vaga y de difícil comprensión. Para empezar, los programas tienen que permitir la corrección de errores, y permitir la corrección de errores no puede ser confundido en vía de aplicación de los tributos con la alteración de registros. En efecto, los programas contables se alimentan con los datos que introduce un operador o que se toman de otro sistema o programa. Si en el registro en el programa de un dato o conjunto de datos se comete un error de hecho o de concepto contable, su corrección implica necesariamente eliminar o alterar el registro erróneo, y desde luego eso no puede ser "*alterar transacciones ya registradas*". Por lo demás, la técnica legislativa de estos apartados es muy deficiente. No se entiende lo que quieren decir. Por ejemplo, ¿qué significa que el programa "*permita registrar transacciones distintas a las anotaciones realizadas*"? Podría entenderse que la conducta fraudulenta fuera la de que el programa tuviera un algoritmo —que pudiera utilizar el usuario a voluntad— que le llevara automáticamente a registrar ciertas transacciones efectivamente realizadas de una forma que contablemente se corresponda con otro tipo de operación, o por un valor distinto del que en la realidad se hizo la transacción. Pero la norma no dice esto, y está tipificando una conducta sancionable. La formulación de estos apartados es tan abierta por su amplitud, vaguedad e indefinición que, citando al Tribunal Constitucional, *su efectividad depende de una decisión prácticamente libre y arbitraria del aplicador* (STC 104/2009, de 4 de mayo, FJ 2). Así las cosas, la norma vulnera a nuestro juicio el principio de taxatividad o *lex certa* que, conforme al principio de seguridad jurídica (artículo 9.3 Constitución española), exige que *los tipos sancionadores se contengan en normas concretas, precisas, claras e inteligibles* (STC 185/2014, de 6 de noviembre, FJ 8).

3.2. Obligación de usar *software* estandarizado en la facturación

Ya se ha dicho que existe un proyecto de Real Decreto en esta materia, de cuyo texto conocemos el que fue sometido al trámite de información pública en febrero de 2022 y al que en adelante nos referiremos (el "Proyecto"). La memoria del análisis de impacto normativo del Proyecto define los *objetivos que se persiguen* del modo siguiente:

"1) Regular las condiciones y requisitos que deben cumplir los sistemas informáticos que soporten los procesos de facturación de todos los empresarios que usen sistemas electrónicos para su facturación.

2) Asegurar que dichos sistemas, mediante sistemas informáticos de seguridad cumplan con las exigencias legales de la integridad, conservación, accesibilidad, legibilidad, trazabilidad e inalterabilidad de los registros.

3) Asegurar que los sistemas y programas, tengan la capacidad de remitir tales registros de una forma mecánica y automatizada. En particular definir la posibilidad de que, mediante el envío a la sede de la Agencia Tributaria, los sistemas informáticos cumplan los requisitos de la norma.

4) Permitir una pluralidad de desarrollos de aplicaciones en el mercado sin impedir la libre concurrencia siempre que se cumplan las condiciones, estructura de registro que exigen las normas.

5) Posibilitar que el público participe de la calidad del sistema de facturación de sus proveedores permitiendo contrastar las facturas en sede cuando estas se hayan remitido o comunicarlas cuando no se hayan remitido".

Pues bien, por parte de los agentes sociales se hicieron llegar comentarios al Proyecto, que es de esperar que hayan sido tenidos en cuenta para garantizar que los objetivos que se persiguen se alcancen sin comprometer el correcto funcionamiento del tráfico de bienes y servicios. Así, y entre otros:

i. El Proyecto prevé su entrada en funcionamiento el 1 de enero de 2024, por lo que fácilmente el plazo de adaptación para los operadores será, en el mejor de los casos, de unos meses. Es un plazo demasiado corto, por lo que, sin perjuicio de su aplicación voluntaria anticipada, se propone que la fecha de aplicación obligatoria se posponga, como mínimo, al 1 de enero de 2025.

ii. El Proyecto excluye su aplicación a una serie de operaciones en las que no existe obligación de expedir factura (artículo 4 del Proyecto). Estas operaciones no agotan el ámbito de las operaciones que en el Reglamento que regula las obligaciones de facturación (aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre) pueden realizarse sin emitir factura o con factura emitida en condiciones especiales. El Proyecto y el Reglamento de facturación deberían estar bien coordinados.

iii. El Proyecto establece (artículo 8.1.a) que por cada entrega de bienes o prestación de servicios el sistema informático deberá generar automáticamente, de forma simultánea o inmediatamente anterior a la expedición de la factura, un registro de facturación de alta. Sin embargo, el artículo 63.4 del Reglamento del IVA (aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre) permite que, en ciertos casos, la anotación individualizada de las facturas pueda sustituirse por la de asientos resúmenes. El Proyecto y el Reglamento del IVA deberían estar bien coordinados.

iv. El Proyecto busca garantizar la *inalterabilidad de los registros*. Objetivo lógico de la regulación, pero que debe perseguirse tendencialmente y como marco que permita un fácil control *ex post*, y no con una inflexibilidad sancionadora incompatible con la realidad. Por ejemplo, algo tan sencillo y normal como la restauración del sistema por parte del usuario utilizando una copia de seguridad previa —herramienta imprescindible en cualquier sistema informático de negocios moderno— hace conceptualmente posible la eliminación de los registros introducidos en el sistema desde la fecha y hora de la copia de seguridad hasta la fecha y hora de la restauración.