

EL SOFTWARE DE OCULTACIÓN DE VENTAS Y EL REPORTING DE FACTURAS

Javier Hurtado Puerta

*Inspector de Hacienda del Estado
(España)*

SUMARIO

1. Fundamentos doctrinales y normativos.
2. Contenido del RD 1007/2023, de 5 de diciembre
3. Aspectos comunes y diferenciales de la prohibición de Software de ocultación y la obligatoriedad de la factura electrónica B2B
4. El modelo español de facturación electrónica
5. Las obligaciones de facturación y la UE. El Proyecto ViDA

1. Fundamentos doctrinales y normativos.

La idea de evitar el software de ocultación de ventas ha estado presente en las intenciones de las Administraciones tributarias desde hace casi 10 años. De hecho, la Agencia Tributaria tomó la decisión de proponer la aprobación de una obligación de suministro de la información de las facturas, hoy conocida como Suministro de Información Inmediata, o por sus iniciales, SII, el año 2014. Ese mismo año, fue descartada una propuesta para el control de cajas registradoras que se planteaba para la lucha contra la ocultación de ventas en operaciones dirigidas a consumidores finales. Es difícil de creer, aunque sea cierto, que la inspiración del modelo vasco hoy vigente, conocido como Ticket Bai, fue la propia Hacienda Estatal.

Por lo demás, han sido varios los antecedentes analizados para que los sistemas informáticos se comporten de una forma homogénea y tendente al cumplimiento tributario. La OCDE en un documento de 2014 ya se refiere a los principios de «cumplimiento por diseño» en un artículo titulado *Compliance by Design: achieving improved SME Tax compliance by adopting a system perspective*¹. Entre los enfoques sistemáticos se aborda el uso de programas informáticos normalizados que eviten los costes de reproceso de la información y aseguren la calidad del dato. De este modo se agiliza la gestión, ahorrando recursos, y se garantiza el cumplimiento fiscal. Por otra parte, el uso de soluciones tecnológicas para contrarrestar el Software de Ocultación de Ventas (*Sales Supression Software*) fue ya objeto de atención en un documento de 2017 que, bajo el principio de que en un mundo de tecnologías de la información la Administración Tributaria debe utilizar herramientas tecnológicas para la lucha contra la evasión, pasaba revista a los distintos enfoques internacionales en la materia bajo el título *Herramientas Tecnológicas para erradicar el Fraude Fiscal (Technology Tools to Tackle tax evasion and tax fraud)*².

A partir de los citados fundamentos de Administración tributaria, y tras el obligado paréntesis ocasionado por la Pandemia, el 9 de julio de 2021 fue aprobada la Ley 11/2021 de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal (en denominación abreviada), en cuyo contenido se introduce en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, un nuevo artículo 29.2.j) que introduce una medida revolucionaria, la obligación para productores, comercializadores y usuarios de sistemas informáticos de que los programas o sistemas que soporten procesos contables, de facturación o de gestión de empresarios 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 mismos, remitiendo por lo demás a Reglamento el desarrollo de las especificaciones de tales sistemas y la obligación de que estos se hallen certificados. Con base en dicha norma y en la habilitación que contiene, el pasado 5 de diciembre tras larga tramitación, fue aprobado el

1 <https://www.oecd.org/tax/administration/tax-compliance-by-design-9789264223219-en.htm>

2 <https://www.oecd.org/tax/crime/technology-tools-to-tackle-tax-evasion-and-tax-fraud.htm>

Real Decreto 1007/2023 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. Una Orden del Ministerio de Hacienda y Función Pública, a la que se refiere la disposición final tercera del real Decreto, detallará técnicamente las especificaciones y demás aspectos recogidos en el Reglamento.³

2. Contenido del RD 1007/2023, de 5 de diciembre

Si bien el RD 1007/2023, contiene un detalle que no puede abarcarse en tan corto espacio, podemos destacar como sus líneas principales las siguientes:

2.1.- El RD no altera el contenido sustantivo de la factura, regulado en RD 1619/2012 de Obligaciones de Facturación, ni la libertad de su formato (sin perjuicio de lo que se establece en el artículo 12 de la Ley Crea y Crece para la facturación B2B).

2.2.- El RD tiene vocación de universalidad que se materializa en los siguientes aspectos.

En el ámbito objetivo se incluyen todas las facturas emitidas. Es decir, tanto facturas entre empresarios (B2B), como al sector público (B2G) o a consumidores finales (B2C), incluyendo en este último caso las simplificadas.

En su ámbito subjetivo, están incluidos todos los autónomos y las sociedades (PYMES), a excepción de aquellos que estén obligados (o que voluntariamente opten) al Suministro de Información Inmediata (SII). Así mismo, se excluyen los empresarios de ciertos regímenes simplificados de IVA (en la medida que no tengan obligación de facturar, y sin perjuicio de que, si optan por hacerlo, deban someterse a las reglas del RD).

En cuanto al ámbito territorial, se incluye todo el territorio español sujeto al régimen común, es decir excluyendo los Territorios Históricos forales de País Vasco (sujetos a Ticket Bai), y Navarra. Se incluyen, pues, también aquellos territorios en los que no rige el IVA como Canarias, Ceuta y Melilla.

2.3.- El RD tiene como objetivo principal regular la forma en que los sistemas informáticos de facturación deben cumplir con las exigencias legales de integridad, conservación, accesibilidad, legibilidad, trazabilidad e inalterabilidad de los registros de facturación.

No obstante, la norma persigue otros objetivos adicionales;

- facilitar el cumplimiento de obligaciones fiscales (usando veri*factu),
- digitalizar y normalizar los registros de facturación de PYMES y autónomos

³ https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT_Desarrolladores/EEDD/2023/Seminario-EEDD-SIF-FE-1123.pdf

- prever una futura factura electrónica B2B, así como los DRR (Digital Reporting Requirements) de operaciones Intracomunitarias, de acuerdo con las previsiones de la Directiva ViDA.

2.4.- Regula el contenido del «Fichero de alta de factura» que contiene un número de menciones tasadas, predefinidas y obligatorias. Resumidamente son:

- a) NIF e identidad del expedidor y destinatario (si no es fra. simplificada).
- b) Indicación de si es factura en nombre de tercero. En tal caso identificación de dicho tercero.
- c) Número y serie de la factura.
- d) Fecha de expedición.
- e) Tipo de factura expedida (completa o simplificada) y, detalle adicional.
- f) Indicación de si la factura es rectificativa de otra anterior, identificando ésta.
- g) Indicación de si es recapitulativa (detallando cuáles son las facturas sustituidas).
- h) Descripción general de las operaciones (se excluyen datos protegidos).
- i) Base imponible, tipo, cuota de IVA y tipo y cuota de recargo de equivalencia.
- j) Importe total factura.
- k) Régimen IVA aplicado en su caso.
- l) Indicación del No sujeción o exención a IVA, y causa.
- m) Número y serie de la factura anterior, así como parte de la huella o «hash» de dicho registro (control por encadenamiento de registros de facturación).
- n) Código de identificación del sistema informático utilizado y su fabricante.
- ñ) Fecha y hora de generación del registro de facturación.

En cualquier caso, la norma posibilita que se programe en múltiples aplicaciones en el mercado.

2.5.- Añade elementos de seguridad:

- el hash encadenado, que permite dejar una huella de auditoría trazable de cualquier alteración operada a posteriori en un registro,
- la firma electrónica del sistema emisor,
- el registro de eventos,

- o, alternativamente a las dos anteriores, el envío inmediato a la Sede Electrónica de la Agencia Tributaria.

2.6.- Se admiten dos modalidades igualmente válidas para cumplir con la norma.

La modalidad Veri*factu, que supone la transmisión de los ficheros de facturación a la Agencia Tributaria de forma inmediata a su producción. La elección de esta modalidad determina el acceso a ciertos servicios fiscales de asistencia (listing, precursor de libros-registros...)

La modalidad NO veri*factu, que supone que el sistema informático emisor, bajo responsabilidad del usuario, debe conservar en sede local los registros y asegurar su inalterabilidad e integridad a lo largo del tiempo.

El RD pretende que los sistemas veri*factu tengan la más alta implantación, al ser estos los que mejor aseguran los objetivos pretendidos por la norma.

2.7.- Exigir en los sistemas la capacidad de remitir tales registros de forma estándar y automatizada. En la previsión está que el sistema Veri*factu llegue a ser un día el sistema de suministro universal de información de facturas para PYMES y Autónomos. Este cambio, sin embargo, no se producirá inmediatamente ya que exige de modificaciones normativas, pero el desarrollo tecnológico debe estar listo.

2.8.- Una novedad del Real Decreto 1007/2023, tendente a asegurar el control, consiste en atribuir a cualquier cliente (incluyendo de forma especial al consumidor final) la facultad de verificar la calidad e integridad fiscal de la factura que le ha sido entregada, así como la del sistema de facturación del empresario que realice una venta de bienes o servicios. Ello se consigue permitiendo el contraste en la Sede Electrónica de la Agencia Tributaria de cierta información, contenida en un código QR, que deberá aparecer impreso en todas las facturas o facturas simplificadas. La Sede Electrónica devolverá al usuario un mensaje de confirmación en el caso de que sea de la modalidad veri*factu, o bien conservará razón de esa factura para ulteriores contrastes.

2.9.- La certificación se producirá mediante declaración responsable emitida por el fabricante o desarrollador del programa con el siguiente contenido:

- Manifestación expresa de que el sistema informático cumple con lo dispuesto en el art 29.2.j) LGT, con el Reglamento 1007/2023 y con la Orden Ministerial de desarrollo.
- La auto-certificación deberá constar por escrito, estar visible dentro del propio programa informático y ser conservada durante el período de prescripción de los hechos imposables a que se refieran los registros de facturación.

2.10.- Los desarrolladores y fabricantes de sistemas informáticos deben adaptar los productos de software de facturación, para su venta y distribución en plazo máximo de 9 meses a partir de la entrada en vigor de la OM.

Los empresarios deberán tener operativos y adaptados sus sistemas a los requisitos del Reglamento y de su normativa de desarrollo antes del 1 de julio de 2025.

2.11.- La OM desarrollará diversos aspectos de detalle técnico, especialmente el concreto diseño de los registros. Para agilizar la implantación de la medida el contenido de la OM ha sido compartido, en sus líneas maestras, por la Agencia Tributaria con el sector de desarrollo de software⁴.

3. Aspectos comunes y diferenciales de la prohibición de Software de ocultación y la obligatoriedad de la factura electrónica B2B

Hay dos conceptos que a menudo se confunden cuando se trata de hablar de la factura electrónica: por un lado, el reporte fiscal o suministro de información de facturas, concepto que se corresponde, por ejemplo, con el Suministro Inmediato de Información (SII); por otro lado, la factura electrónica propiamente entendida, que es la que se emite, transmite y recibe electrónicamente. Este segundo concepto, que no tiene *a priori* ninguna consecuencia fiscal, se enmarca en el contexto de las obligaciones mercantiles o económicas. Los dos proyectos aludidos, se refieren, pues, a dos visiones muy diferentes de la facturación.

Es cierto, no obstante, que ambos proyectos contienen también aspectos que los acercan a los modelos de suministro de información de facturas. El Real Decreto 1007/2023, contempla, como una de las modalidades para dar cumplimiento a la obligación, a la denominada Veri*factu, en la que la inmutabilidad de la factura queda asegurada mediante su envío inmediato a la Sede Electrónica de la Agencia Tributaria para la conservación por esta. Por su parte, el texto sometido a información pública del Reglamento de facturación electrónica contiene una obligación consistente en enviar copia fiel de las facturas al llamado «repositorio de facturas». Es decir, ambos contienen cláusulas que encierran: el RD 1007/2023 un suministro de información de facturas, y el Reglamento de facturación electrónica un suministro de las facturas electrónicas mismas cuando sean B2B.

Veamos a continuación cuáles son las diferencias entre ambos proyectos:

Diferencias	<i>RD Veri*factu.</i>	<i>E-factura B2B.</i>
ORIGEN LEGAL	Art 29.2.j) de LGT, Ley 11/2021 de Prevención de Fraude (Mº HACIENDA).	Art 12 de Ley 28/2022 de Creación y Crecimiento de Empresas (Mº AA ECONÓMICOS).
DESARROLLO REGLAMENTARIO	Aprobado por RD 1007/2023, de 5 de diciembre.	En tramitación prevista aprobación para mayo/junio 2025.

⁴ https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT_Desarrolladores/EEDD/2023/Seminario-EEDD-SIF-FE-1123.pdf

Diferencias	<i>RD Veri*factu.</i>	<i>E-factura B2B.</i>
ÁMBITO SUBJETIVO	Empresarios / profesionales no obligados al SII.	Todos los empresarios / profesionales.
ÁMBITO OBJETIVO	Todas las facturas: B2B y B2C.	Solo facturas B2B.
ÁMBITO TERRITORIAL	Territorio común (se exceptúan País Vasco y Navarra).	Territorio español sin excepciones.
PROPÓSITO Y OBJETIVOS	Facturación segura. Evitar fraude fiscal. Simplificar obligaciones.	Digitalización y mayor eficiencia empresarial. Conocer y reducir los plazos de pago.
PLAZOS ENTRADA EN VIGOR	1 de Julio de 2025.	Un año (> 8MM €) ó dos años (<8MM €) desde la publicación del Reglamento.

Vistas las distintas perspectivas de la regulación de la materia, pero su evidente confluencia y sinergias, no puede dejar de plantearse la necesidad de una cierta concertación de ambos proyectos. En este sentido debe reforzarse la idea de un único modelo de datos, procesado de distintas formas a partir de una información común. Ninguno de los dos proyectos introduce menciones que no sean actualmente obligatorias en el mundo de la facturación, y por ello serán precisamente las herramientas de digitalización las que deberán permitir, de forma sencilla y eficiente, dar cumplimiento unitariamente a las obligaciones fiscales y mercantiles que se exigen.

4. El modelo español de facturación electrónica

La Ley de Creación y Crecimiento de empresas, Ley 18/2022, de 28 de septiembre, ha irrumpido en el mundo de la facturación desde un plano que podríamos considerar original. Si hasta ese momento la regulación de la factura y sus distintas formas había sido patrimonio, casi exclusivo, de la normativa tributaria, con cierta subordinación a las Directivas de la Unión Europea, en materia de IVA, la ley «Crea y crece» la aborda desde otra perspectiva. Efectivamente, como señala la Exposición de Motivos de la citada ley, son dos los objetivos que se persiguen con la esta Ley: por una parte, *reducir los costes de transacción del tráfico mercantil*, agilizando los trámites, y ahorrando tiempo y dinero a gran escala; por otra parte, *facilitar el acceso a la información e los plazos de pago de las facturas* con la intención confesada de disminuir dichos plazos⁵. Todo lo anterior se entiende sin detrimento de las potestades administrativas de control

⁵ En este sentido está tramitándose un Proyecto de Real Decreto por el que se crea y regula el Observatorio Estatal de Morosidad Privada (adscrito al Ministerio hoy llamado de Industria y Turismo), que deberá estar terminado antes de que se apruebe el Reglamento de Facturación Electrónica.

fiscal que, como es lógico, giran de una forma muy significativa alrededor de la facturación.

No se trata por ello de una normativa esencialmente tributaria, sino mercantil y de impacto económico general. Sin embargo, tampoco cabe ignorar la honda trascendencia que la factura electrónica entre empresarios tiene en el mundo tributario, ni la necesidad que los poderes públicos tienen de facilitar al empresariado una solución eficiente, sencilla y asequible que permita asegurar una implantación universal de la factura B2B a un bajo coste, en especial para los autónomos, la pequeña y la micro empresa, colectivos que suponen más del 97% del censo empresarial español.

El modelo que fue conocido en el trámite de información pública y el que recientemente se ha remitido a la Comisión Europea es, por lo tanto, un modelo mixto en el que la participación privada y pública se conjugan para configurar lo que se denomina en el texto «el modelo español de facturación electrónica». Este modelo se compone de:

- 3.1) Plataformas privadas interconectadas que replican las estructuras de facturación electrónica más avanzadas que actualmente aplican con éxito algunas de las grandes corporaciones en variados sectores económicos, y que, de este modo, podrán tener continuidad en el nuevo modelo.
- 3.2) Una «Solución pública de facturación electrónica», para cuyo desarrollo se ha contado con la Agencia Tributaria, que cumplirá una función triple:
 - Servir como Sistema de facturación básico para aquellos empresarios que no demanden necesidades de facturación específicas.
 - Ser el nodo de interconexión de las plataformas privadas cuando no les sea posible o necesaria la interconexión directa.
 - Ser repositorio central de facturas, sirviendo al propósito de control de los plazos de pago.

De este modo, la visión conjunta de los Ministerios de Economía, Comercio y Empresa y de Hacienda ha hecho posible asignar a la Agencia Tributaria un reto sin precedentes, en la confianza de que la experiencia y capacidad de gestión que esta ha demostrado en el desarrollo de grandes sistemas informáticos, así como la previa existencia de infraestructuras de identificación y conexión muy bien conocidas por el empresariado, pueden servir como base para la construcción de la arquitectura tecnológica del modelo.

5. Las obligaciones de facturación y la UE. El Proyecto ViDA

Fue con la Directiva 2014/55/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, relativa a la facturación electrónica en la contratación pública, cuando la UE se pronuncia por primera vez sobre la facturación electrónica, si bien en un ámbito reducido como es la contratación pública. Como establece el párrafo 37 de los considerandos de la citada Directiva, esta no pretende direc-

tamente la ruptura de la regla de la libertad de forma de facturación, dado que la Directiva 2006/112/CE (del IVA) contiene disposiciones relativas al uso de las facturas electrónicas a efectos del IVA, y en particular, en su artículo 232 garantiza que el emisor no pueda imponer el uso de la factura electrónica al receptor. Por ello la Directiva 2014/55/UE incide exclusivamente en el derecho de los Estados miembros a imponer a los poderes adjudicadores y a las entidades adjudicadoras la obligación de recibir facturas electrónicas en determinadas condiciones.

Hoy la facturación electrónica obligatoria en el ámbito de la contratación pública está absolutamente extendida en la UE, con apenas un par de excepciones y, si bien los formatos admitidos no concuerdan exactamente con los sistemas empleados en distintos países, estos han regularizado sus sistemas ante la UE asegurando la convertibilidad inmediata a la norma europea (EN16931). La norma europea define para esta finalidad una Estructura Básica (CORE), que incluye información estándar obligatoria en todas las facturas (Semántica) y unas sintaxis en UBL o CII, así como una Especificación Básica de Uso de la Factura (CIUS - Core Invoice Using Specification) que es una versión restringida de la norma y utiliza solo alguna de las diferentes opciones proporcionadas por la factura básica. El sistema FACE y en particular Facturae son, en este sentido, cumplidores del estándar UE derivado de la mencionada Directiva.

Después de los referidos antecedentes, el planteamiento del Proyecto de Directiva ViDA (VAT in the Digital Age) es en esta materia revolucionario. Por una parte, va a cambiar la forma de reporte fiscal (o suministro de información) de las Operaciones intracomunitarias⁶, que pasará a realizarse operación a operación y suministrarse a un Sistema Central gestionado por la Comisión Europea, y, por otra parte, introducirá, en caso de ser aprobado en la forma proyectada, una excepción al principio de libertad de facturación, obligando a la facturación electrónica en el concreto mundo de la facturación transnacional intracomunitaria. Por el contrario, aunque se prevé la facturación electrónica doméstica haciendo que la derogación singular del artículo 232 de la Directiva IVA deje de ser necesaria, todo apunta a una falta de acuerdo de los Estados Miembros sobre una rígida sintaxis única en la facturación electrónica doméstica, sin perjuicio de que la convertibilidad se impondrá como regla.

Si todo sigue su curso, es probable la aprobación de la Directiva en este año 2024, estando prevista la entrada en vigor de sus disposiciones para 2028.

6 El sistema es actualmente conocido como VIES o VAT Information Exchange System.