



COMISIÓN NACIONAL DE LOS
MERCADOS Y LA COMPETENCIA

**INFORME SOBRE EL PROYECTO DE REAL DECRETO
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.**

IPN/CNMC/006/23

28/02/2023

www.cnmc.es

INTERNA

INFORME SOBRE EL PROYECTO DE REAL DECRETO 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.

Expediente Nº: IPN/CNMC/006/23

PLENO

Presidenta

D^a. Cani Fernández Vicién

Vicepresidente

D. Ángel Torres Torres

Consejeros

D^a. María Ortiz Aguilar

D^a. María Pilar Canedo Arrillaga

D. Bernardo Lorenzo Almendros

D. Xabier Ormaetxea Garai

D^a. Pilar Sánchez Núñez

D. Carlos Aguilar Paredes

D. Josep Maria Salas Prat

D^a. María Jesús Martín Martínez

Secretario del Consejo

D. Miguel Bordiú García-Ovies

En Barcelona, a 28 de febrero de 2023

Vista la solicitud informe del Ministerio de Hacienda y Función Pública, en relación con el Proyecto de Real Decreto (PRD) 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, que tuvo entrada en la Comisión Nacional de los Mercados y la

Competencia (CNMC) el 7 de febrero de 2023, en ejercicio de las competencias que le atribuye el artículo 5.2 de la [Ley 3/2013, de 4 de junio, de creación de la CNMC \(Ley 3/2013\)](#), el PLENO acuerda emitir el presente informe.

1. ANTECEDENTES

En los últimos años, se ha detectado el uso de **software de supresión de ventas** (o software de doble uso), que permite a los obligados tributarios ocultar sistemáticamente sus actividades y operaciones o modificar sus importes. Las dos principales herramientas electrónicas de supresión de ventas que utilizan los defraudadores fiscales en este ámbito son el *phantomware* y los *zappers*, cuya principal diferencia es dónde reside el software¹.

La Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal² añadió al artículo 29.2 de la [Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria](#) (LGT) una nueva letra j), que establece lo siguiente:

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.

Además, la LGT tipificó como infracción grave la fabricación, producción, comercialización y tenencia de sistemas informáticos que no cumplan las especificaciones exigidas por la normativa aplicable (art. 201 bis).

¹ El *phantomware* consiste en la instalación de un programa informático como parte del registro de ventas que permite, a través de un menú oculto, manipular de forma encubierta los registros de ventas después de que se haya producido la transacción. Por su parte, los *zappers* consisten en un dispositivo externo (como un USB) o un programa externo al que se accede por Internet que permite la manipulación de los registros de transacciones, realizando una función similar al *phantomware*.

² [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.

2. CONTENIDO

El PRD consta de un artículo único, que aprueba el Reglamento, tres disposiciones adicionales y cuatro disposiciones finales.

El **artículo único** aprueba el **Reglamento**, el cual consta, a su vez, de cuatro capítulos:

- El capítulo 1, sobre Disposiciones generales (artículos 1-6), contiene aquellos preceptos que afectan a diferentes aspectos generales de aplicabilidad del Reglamento, como (i) el objeto; (ii) el régimen jurídico (los sistemas informáticos y su utilización se regirán por el presente Reglamento, por el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el [Real Decreto 1619/2012](#), de 30 de noviembre, y por las disposiciones de carácter complementario que sean dictadas en el desarrollo del presente Reglamento); (iii) el ámbito subjetivo, que aplica, con carácter general, a los obligados tributarios que utilicen sistemas informáticos y a los productores y comercializadores de dichos sistemas informáticos³; (iv) el ámbito objetivo, que aplicará a los sistemas informáticos de facturación de las operaciones de la actividad de los obligados tributario, con ciertas operaciones no afectadas por el presente Reglamento; (v) la posibilidad de solicitar a la Administración tributaria la no aplicación del Reglamento en circunstancias debidamente justificadas y (vi) la delegación del cumplimiento de los contribuyentes obligados tributarios.
- El capítulo 2, sobre los sistemas informáticos de facturación, se divide, a su vez, en cuatro secciones:
 - La sección 1ª (características y requisitos de los sistemas informáticos) establece que (i) **los obligados tributarios pueden**

³ Se incluyen a los contribuyentes que se encuentren sujetos al Impuesto sobre Sociedades, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que desarrollen actividades económicas, al Impuesto sobre la Renta de no Residentes que obtengan rentas mediante establecimiento permanente, así como 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. En el artículo se fija la no sujeción al Reglamento de las entidades exentas del Impuesto sobre Sociedades, y contiene reglas específicas para las entidades exentas parcialmente.

El Reglamento no se aplicará tampoco 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. Se exceptiona, por lo tanto, la aplicación del Reglamento a las entidades que se encuentran incluidas en el [Suministro Inmediato de Información \(SII\)](#).

utilizar un sistema informático propio (que puede ser utilizado por diversos obligados tributarios) o bien la aplicación informática que pueda desarrollar la Administración tributaria (artículo 7) y que (ii) los sistemas informáticos propios deben garantizar la integridad, conservación, accesibilidad, legibilidad, trazabilidad, e inalterabilidad de los registros de facturación. Además, deberán tener capacidad de remitir por medios electrónicos a la Administración tributaria los registros de facturación de forma continuada y automática (artículo 8).

- La sección 2ª (registros de facturación) recoge, en los artículos 9 al 12, la forma de generar los distintos registros de facturación, de alta y anulación, así como su contenido e introduce la necesidad de generar huella o “hash” a los registros de facturación, así como su firma electrónica.
- La sección 3ª (certificación de los sistemas informáticos) señala en el artículo 13 las características de **la declaración responsable de los productores de los sistemas informáticos**, que actuará a modo de certificación del cumplimiento de la normativa por sus sistemas informáticos
- La sección 4ª (verificación del cumplimiento de la obligación por parte de la Administración tributaria) recoge la posibilidad de verificación presencial de los sistemas informáticos por la Administración tributaria (artículo 14).
- El capítulo 3, sobre sistemas de emisión de facturas verificables, describe las características que deben cumplir los sistemas informáticos para ser considerados sistemas de emisión de facturas verificables. Se ofrece la posibilidad al obligado tributario para que, voluntariamente, remita, de forma automática y segura por medios electrónicos, a la Administración tributaria todos los registros de facturación generados por los sistemas informáticos. Por otro lado, se establecen las características y peculiaridades de los **“sistemas de emisión de facturas verificables” o “sistemas VERI*FACTU”** (en ese caso se presume el cumplimiento de ciertos requisitos de seguridad, como la no obligación de firma electrónica, y los que afectan a la conservación futura).
- El capítulo 4, sobre la posibilidad de remisión de información por parte del receptor de la factura (artículo 17), permite remitir información a la

Administración Tributaria, facilitando los datos obtenidos de la lectura del código «QR».

El PRD contiene **tres disposiciones adicionales** que regulan: (i) que cuando exista autorización concedida por el Departamento de Gestión Tributaria, en virtud de la cual no se disponga de ciertos datos de facturación mencionados en este Reglamento, no resultará obligatorio incluir dichos datos en los registros de facturación; (ii) aclaraciones a ciertos casos que afectan a las agencias de viajes y (iii) la posibilidad de integrar en los Libros registros la información de los registros de facturación remitida a la Administración tributaria por ciertos sistemas informáticos.

Por último, en el PRD se regulan **cuatro disposiciones finales**: (i) la modificación de los artículos 6, 7 y 8 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre⁴; (ii) el título competencial; (iii) la habilitación reglamentaria mediante

⁴ En el artículo 6, se establece la incorporación de determinada información en las facturas expedidas por los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos de facturación de empresarios y profesionales (código «QR» y, en su caso, la mención de «Factura verificable en la sede electrónica de la AEAT» o «VERI*FACTU»).

En el artículo 7, se incluye un nuevo apartado 5, que contienen las mismas especificaciones que el artículo anterior en relación con las facturas simplificadas.

En el artículo 8, se establece una presunción de autenticidad del origen e integridad de contenido de las facturas expedidas con los sistemas informáticos que cumplen los requisitos que establece el Reglamento contenido en PRD.

Orden Ministerial⁵; y (iv) la entrada en vigor al día siguiente de su publicación en el Boletín Oficial del Estado, si bien con particularidades⁶.

3. VALORACIÓN

3.1. Observaciones generales

El PRD establece una obligación para las empresas de disponer de un sistema de facturación que asegure no solo que los registros den una imagen fiel de la facturación real, sino que, además, resulten accesibles a la Administración tributaria en tiempo real y de forma continua. La medida se justifica por la necesidad de reforzar el control de las prácticas fraudulentas en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, lo que se incardina en una razón imperiosa de interés general.

⁵ La disposición final tercera hace referencia a cuantos aspectos sean necesarios y, en particular los siguientes: (i) las especificaciones técnicas y funcionales que deberá reunir el sistema informático; (ii) las condiciones y límites de la aplicación informática; (iii) la estructura, contenido, detalle, formato, diseño y características de la información que deberá incorporarse al registro de facturación de alta; (iv) la estructura, contenido, detalle, formato, diseño y características de la información que deberá contener el registro de facturación de anulación; (v) las especificaciones de política de firma y requisitos que deberán cumplir la huella o “hash” y, en su caso, la firma electrónica de los registros de facturación de alta y de anulación, así como las posibles limitaciones en el uso de determinados certificados para supuestos específicos; (vi) el contenido mínimo de la declaración responsable; (vii) las especificaciones técnicas de la remisión voluntaria; (ix) las herramientas a que se refiere la disposición adicional tercera de este Real Decreto; (x) el contenido, formato, diseño, plazos de remisión y características de la información a que se refiere la DA 3ª de este Real Decreto que podrá añadirse a la del registro de facturación de alta a efectos de completar el contenido y estructura del libro de facturas expedidas, y, en su caso, de los libros registros de ventas e ingresos, y de ingresos, y dar por cumplida dicha obligación mediante la llevanza en la Sede de la Agencia Tributaria y (xi) los plazos y forma de renunciar al “Sistema de emisión de facturas verificables”,

⁶ Los obligados tributarios a que se refiere el artículo 3.1. del Reglamento [contribuyentes incluidos que utilicen sistemas informáticos de facturación] deberán tener operativos los sistemas informáticos antes del 1 de **julio de 2024**. Los obligados tributarios a que se refiere el artículo 3.2 del Reglamento [productores y comercializadores de los sistemas informáticos incluidos], en relación con sus actividades de producción y comercialización de los sistemas informáticos, deberán ofrecer sus productos adaptados totalmente al Reglamento anexo en el plazo máximo de 9 meses desde la entrada en vigor de la Orden Ministerial de desarrollo a que se refiere la DA 3ª del PRD. 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 anexo con anterioridad al 1 de julio de 2024. En el plazo máximo de 9 meses desde la entrada en vigor de la Orden Ministerial a que se refiere la DF 3ª de este PRD 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.

Desde una óptica general, debe advertirse que **la solución concreta por la que se ha optado en el PRD no viene impuesta por la legislación**. En efecto, la LGT exige que los registros de facturación proporcionen una imagen fiel de la facturación real de la empresa, pero no que estén diseñados para permitir un acceso en tiempo real y continuo por la Administración⁷.

Según las comparaciones realizadas por la OCDE, en otros países se ha optado por soluciones regulatorias diferentes ante el mismo problema. Así, algunos países han regulado con un enfoque sectorial, centrado en aquellas actividades económicas donde se dan más frecuentemente comportamientos fraudulentos, mientras que otros han apostado por enfoques más centrados en incentivos que en obligaciones⁸. Asimismo, las soluciones planteadas se basan en diferentes técnicas para asegurar la invariabilidad de los registros de datos: la regulación y certificación de las cajas registradoras, los requisitos del contenido de los datos, la seguridad de los datos (firma digital del recibo), el almacenamiento de datos, la accesibilidad de los datos en línea (acceso remoto de la administración fiscal) y la transmisión de datos (informes a la administración fiscal).

Ante el margen de maniobra existente, es imperativo justificar, conforme a los principios de buena regulación, que la opción elegida es eficiente, en el sentido de que es la que minimiza las cargas y su efecto distorsionador sobre la competencia⁹. Para ello, deben valorarse las posibles alternativas y elegir la menos lesiva. Sin embargo, el PRD no ha hecho un análisis en este sentido, por lo que resulta difícil discernir si la opción elegida es verdaderamente eficiente.

En primer lugar, la obligación supondrá una carga para las empresas (por la necesidad de adquirir un nuevo software de facturación), que el PRD reconoce, pero no concreta. En efecto, la MAIN reconoce que las medidas previstas en el PRD *pueden suponer una incidencia en las cargas fiscales indirectas que soportan los empresarios, pero no las cuantifica ni identifica y simplemente asume que se compensarán con las ventajas del nuevo sistema (el subrayado es nuestro)*:

⁷ En concreto, el art. 29.2.j LGT exige que los 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 [...]*”.

⁸ Véase [Technology Tools to Tackle Tax Evasion and Tax Fraud](#) (OCDE, 2017). En el anexo A del documento se recoge la experiencia de diferentes países para hacer frente al problema de la supresión electrónica de las ventas.

⁹ Art. 4 de la Ley 40/2015; art. 129 de la Ley 39/2015.

[...] *Esas cargas, sin embargo, hay que entenderlas con dos claves: por un lado con la perspectiva de que, **a medio plazo, esas mismas obligaciones redunden en una minoración de las obligaciones formales**, tanto en lo que se refiere a la propia facturación, que puede quedar automatizada, como en la llevanza de libros fiscales obligatorios y, en un estadio más avanzado, en la posible eliminación de obligaciones formales. En última instancia, disponer de la información de las facturas debe permitir completar el modelo de control cruzado iniciado con el sistema SII y **facilitar la elaboración de pre-declaraciones o borradores de IVA y de IRPF para empresarios**, si bien para esa finalidad el reglamento solo supone un primer paso que deberá ser completado.*

Sin poner en duda que, al menos, una parte de los costes de transición al nuevo sistema de facturación podrían quedar cubiertos en el medio plazo por las ventajas generadas por el nuevo sistema, como indica la MAIN, parece necesario un análisis más detallado sobre esta cuestión que corrobore tal suposición y permita conocer mejor la posible incidencia temporal de la medida sobre las empresas y el tiempo de recuperación de los costes (la MAIN únicamente indica que los beneficios se observarán “a medio plazo”). Si resultara tan obvio que las ventajas exceden a las cargas del nuevo sistema, sería lógico observar que las empresas están voluntariamente adoptando estos sistemas o asumir que lo harían en cuanto la interconexión con la Administración tributaria esté disponible, pero no se sugiere que esto esté ocurriendo ni vaya a ocurrir así.

En segundo lugar, de cara al análisis de los costes, debe tenerse en cuenta que la obligación afectará principalmente a pymes y autónomos, dado que las grandes empresas ya están obligadas a cumplir con el sistema de suministro inmediato de información (SII), establecido para la gestión del IVA¹⁰. Así que la obligación tendrá previsiblemente un efecto mayor sobre las empresas más vulnerables, lo que puede ocasionar un mayor impacto negativo sobre la competencia en los mercados.

En tercer lugar, la regulación prevista contempla la posibilidad de que la Administración tributaria desarrolle un sistema de facturación para las empresas, como alternativa a los sistemas privados (art. 7 PRD). Esta previsión puede tener un impacto distorsionador sobre la competencia en el mercado de soluciones

¹⁰ Aprobado en el [Real Decreto 596/2016, de 2 de diciembre, para la modernización, mejora e impulso del uso de medios electrónicos en la gestión del IVA](#). El SII es obligatorio para los empresarios y profesionales y otros sujetos pasivos cuyo periodo de liquidación coincida con el mes natural: grandes empresas (facturación superior a 6.010.121,04 euros en el año anterior), grupos de IVA e inscritos en el REDEME (Registro de Devolución mensual del IVA). Igualmente lo podrán utilizar de forma voluntaria quienes ejerzan la opción a través de la correspondiente declaración censal, en cuyo caso, su período de declaración será mensual.

informáticas, al afectar de modo negativo a las empresas competidoras de la Administración. En efecto, se generan tres clases de riesgos de difícil detección: primero, que las empresas privadas no cuenten con la misma información que la Administración tributaria para el desarrollo de sus soluciones informáticas; segundo, que los clientes otorguen más confianza a la solución pública por el hecho de serlo; y tercero, que la solución pública no repercuta todos sus costes.

Frente a estos riesgos, ni el PRD ni la MAIN justifican que el mercado de soluciones de software de facturación sea poco competitivo, o incapaz de desarrollar las soluciones requeridas por la norma en el tiempo previsto (aspectos que podrían justificar la intervención pública directa). Tampoco se introduce ninguna medida explícita para asegurar la neutralidad competitiva, más allá de referencias generales a ella en el preámbulo de la norma.

Por todo lo anterior, se recomienda realizar una identificación pormenorizada de los costes que supondrá la nueva norma, de su impacto sobre las diferentes tipologías de empresas y sobre la competencia en los mercados, incluyendo el mercado de soluciones informáticas (que se verá afectado por la irrupción de una solución pública).

Adicionalmente, se detallan diversos aspectos del articulado del PRD que son susceptibles de mejora.

3.2. Observaciones particulares

3.2.1. Sujetos obligados (arts. 3 y 5 del Reglamento)

Están sujetos al Reglamento todos los contribuyentes que utilicen sistemas informáticos de facturación, aunque solo los usen para una parte de su actividad, del impuesto de sociedades (IS) (salvo las entidades exentas), del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) que desarrollen actividades económicas, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR) que obtengan rentas mediante establecimiento permanente y de las entidades en régimen de atribución de rentas que desarrollen actividades económicas.

Tampoco resulta aplicable “...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”. La implementación de un sistema de tramitación del IVA para la gestión electrónica de los libros registro del IVA para las **grandes empresas**, que permite suministrar a estas una información completa y muy detallada a los

efectos de este impuesto casi en tiempo real (a través del denominado suministro inmediato de información, [SII](#)), hace que estas entidades no estén en la práctica sujetas a este PRD.

Dado que se excluye de la aplicación del Reglamento a las grandes empresas, porque estas ya están sujetas a otro sistema similar (el SII), cabe valorar si ambos sistemas establecen cargas similares. A este respecto, se aprecia que, en algunos aspectos, el Reglamento puede plantear exigencias más gravosas para pymes y autónomos que el SII para las grandes empresas, como el proceso de registro y verificación de facturas por parte de la AEAT¹¹.

Por otra parte, se contempla la posibilidad de que la Administración tributaria exima de la aplicación del Reglamento a las empresas que lo soliciten, “*cuando quede justificado **por las prácticas comerciales o administrativas del sector de que se trate, o con el fin de evitar perturbaciones en el desarrollo de las actividades económicas***”, o “*cuando las operaciones respecto de las cuales se aprecien circunstancias excepcionales de índole técnico que imposibiliten dicho cumplimiento*”. Sería conveniente una mayor delimitación de todas estas

¹¹ El Reglamento incluido en el PRD introduce una serie de obligaciones que no se encuentran recogidas en la regulación aplicable al Suministro Inmediato de Información (SII) como (i) la obligación de añadir una huella o “hash” a los registros de facturación de alta y de anulación y que dichos registros sean firmados electrónicamente (artículo 12) o (ii) la necesidad de certificación de los sistemas informáticos, mediante una declaración responsable de la persona o entidad productora del sistema informático (artículo 13).

La regulación aplicable al SII se encuentra fundamentalmente en el [Real Decreto 596/2016](#), de 2 de diciembre, para la modernización, mejora e impulso del uso de medios electrónicos en la gestión del Impuesto sobre el Valor Añadido, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre. En este [documento de la AEAT](#) se explican los cambios que introduce el RD 596/2016 para la creación del SII.

Además, cabe señalar que los obligados tributarios que, de acuerdo con el PRD, utilicen los denominados “sistemas de emisión de facturas verificables” o “sistemas VERI*FACTU”. remitirán los registros de facturación a la sede electrónica de la AEAT de forma automática e instantánea (es decir, en tiempo real). Por su parte, las empresas incluidas en el SII suministran la información en tiempo casi real. Así, el plazo para la remisión electrónica de las anotaciones registrales de las facturas expedidas es de cuatro días naturales desde la expedición de la factura, salvo que se trate de facturas expedidas por el destinatario o por un tercero, en cuyo caso, dicho plazo será de ocho días naturales ([artículo 69 bis del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido](#), Disposición adicional única y Disposición transitoria cuarta del [Real Decreto 596/2016](#)).

posibles excepciones, puesto que otorgan un amplio margen de discrecionalidad que puede afectar a la seguridad jurídica.

En definitiva, se recomienda asegurar que el Reglamento no impone obligaciones más gravosas para pymes y autónomos que el que existe para las grandes empresas, y que se realice una delimitación más tasada de las causas de su inaplicabilidad en casos individuales.

3.2.2. La aplicación informática de la Administración tributaria (art. 7 del Reglamento)

El PRD permite que los contribuyentes utilicen un sistema informático que cumpla los requisitos establecidos en la LGT y el Reglamento, bien la aplicación informática que a tal efecto pueda desarrollar la Administración tributaria.

El desarrollo por parte de la Administración tributaria de un sistema de facturación podría suponer un efecto expulsión sobre los desarrolladores privados, con evidentes riesgos para la competencia derivados de tres fuentes principales.

- Primera, que la Administración tributaria tenga acceso a mejor información que los desarrolladores privados acerca del estándar de comunicación e interoperabilidad con sus propios sistemas, así como de los plazos de su puesta en marcha efectiva.
- Segunda, que la Administración utilice recursos públicos para el desarrollo de la solución pública o su operación que no repercutan en el precio.
- Tercera, que los clientes otorguen una mayor confianza a la solución pública por el hecho de ser provista por la misma institución que la que percibe los tributos.

Sin perjuicio de la recomendación de mayor motivación de la utilización de recursos públicos en el desarrollo de soluciones informáticas, a la que se ha hecho referencia en el apartado anterior, se recomienda clarificar en el articulado del Reglamento la igualdad de acceso a la información entre las soluciones pública y privadas, la obligación de repercusión de todos los costes de desarrollo y operación en la solución pública y las privadas, y la neutralidad de trato en el acceso entre ellas.

3.2.3. Compartición de sistemas informáticos (art. 7 del Reglamento)

El Reglamento permite expresamente que dos o más contribuyentes utilicen un mismo sistema informático *siempre que los registros de facturación de cada obligado tributario se encuentren diferenciados y se cumplan los requisitos exigidos en este Reglamento por separado para cada uno de los obligados tributarios.*

Sin perjuicio de que puede ser razonable encontrar sinergias entre las propias empresas para compartir un sistema de facturación, esta compartición entraña riesgos para la competencia al facilitar la difusión de información comercialmente sensible sobre precios, ventas y clientes, aumentando la posibilidad de comportamientos coordinados entre empresas competidoras.

Ante este riesgo, se recomienda una indicación expresa de que la utilización compartida de sistemas de facturación no exime de las obligaciones y prohibiciones en materia del derecho de la competencia.

3.2.4. Plazos de entrada en vigor (DF cuarta del PRD).

La disposición final cuarta del PRD establece que, por un lado, los obligados tributarios deberán tener operativos los sistemas informáticos antes del 1 de julio de 2024. Por otro, establece que los productores y comercializadores de los sistemas informáticos deberán ofrecer sus productos adaptados totalmente al Reglamento anexo en el plazo máximo de 9 meses desde la entrada en vigor de la Orden Ministerial de desarrollo a que se refiere la DA 3ª del PRD. 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 anexo con anterioridad al 1 de julio de 2024.

Tales plazos parecen ajustados, ya que a febrero de 2023 no se ha aprobado este PRD y su efectividad se condiciona a una Orden Ministerial de desarrollo. Hay que tener en cuenta que los productores y comercializadores deben adaptar sus productos a los requisitos exigidos por el PRD (y sus normas de desarrollo) y después, estos deben ser implantados en una gran cantidad de empresas.

Además, debe señalarse que el universo de obligados vinculados al PRD está formado fundamentalmente por pymes y autónomos que, por su propia naturaleza, podrían tener una menor capacidad de adaptación que otro perfil de operadores.

Por lo anterior, se recomienda plantear la conveniencia de unos plazos de entrada en vigor más prolongados.

4. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

El PRD establece una obligación para las empresas de disponer de un sistema de facturación que asegure no solo que los registros den una imagen fiel de la facturación real, sino que, además, resulten accesibles a la Administración tributaria en tiempo real y de forma continua. La medida se justifica por la necesidad de reforzar el control de las prácticas fraudulentas en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, lo que se incardina en una razón imperiosa de interés general.

Desde una óptica general, debe advertirse que la solución concreta por la que se ha optado en el PRD no viene impuesta por la legislación. En efecto, la LGT exige que los registros de facturación proporcionen una imagen fiel de la facturación real de la empresa, pero no que permitan el acceso en tiempo real y continuo. Según las comparaciones realizadas por la OCDE, en otros países se ha optado por soluciones regulatorias diferentes ante el mismo problema.

Por ello, se recomienda realizar una identificación pormenorizada de los costes que supondrá la nueva norma, de su impacto sobre las diferentes tipologías de empresas y sobre la competencia en los mercados, incluyendo el mercado de soluciones informáticas (que se verá afectado por la irrupción de un sistema público de facturación), al objeto de valorar si se ha elegido la mejor alternativa.

Sin embargo, se considera que la fundamentación del PRD podría mejorarse incluyendo información en la MAIN acerca de las alternativas que se han valorado y finalmente desechado para adoptar por un enfoque imperativo y de aplicación generalizada a casi todos los sectores.

Adicionalmente, se advierten algunos aspectos del articulado del PRD que son susceptibles de mejora.

- **Sujetos obligados.** Se recomienda asegurar que el Reglamento no impone obligaciones más gravosas para pymes y autónomos que el que existe para las grandes empresas, y que se realice una delimitación más tasada de las causas de su inaplicabilidad en casos individuales.
- **La aplicación informática de la Administración tributaria.** Se recomienda clarificar la igualdad de acceso a la información entre las

soluciones pública y privadas, la obligación de repercusión de todos los costes de desarrollo y operación en la solución pública y las privadas y la neutralidad de trato en el acceso entre ellas.

- **Compartición de sistemas informáticos.** Se recomienda una indicación expresa de que la utilización compartida de sistemas de facturación no exime de las obligaciones y prohibiciones en materia del derecho de la competencia.
- **Entrada en vigor.** Se recomienda plantear la conveniencia de unos plazos de entrada en vigor de la norma más prolongados.