



## **NOTA SOBRE ENTRADA EN VIGOR DEL ART 29.2.J) LGT Y APLICACIÓN DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES DEL 201.BIS**

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, que modifican la ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establecen una nueva obligación formal que afecta a productores, comercializadores y usuarios de programas informáticos de gestión contable, así como unas infracciones tributarias con sus correspondientes sanciones, en caso de incumplimiento de dichas obligaciones.

Con la finalidad de aclarar posibles dudas sobre la aplicación de los preceptos se considera conveniente puntualizar los siguientes extremos:

### **I.- Entrada en vigor.**

De acuerdo con la disposición final séptima, letra a), de la ley 11/2021, las normas a las que nos referimos entrarán en vigor a los tres meses de la entrada en vigor de la Ley. Como quiera que la ley 11/2021 entró en vigor el día 11 de julio de 2021, día inmediato posterior a su publicación en el BOE, ninguna de las obligaciones establecidas en esas normas tiene aplicación formal alguna hasta el día 11 de octubre 2021.

En lo que se refiere a su aplicabilidad material, y adicionalmente a lo señalado en el párrafo anterior, de la lectura de esos apartados se observa que una parte significativa de los artículos aprobados depende para su concreta aplicación de la existencia de un posible desarrollo reglamentario. Así, la redacción del artículo 29.2.j) contiene un inciso final que literalmente establece.

*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*

Por eso se puede afirmar que el propio artículo 29.2.j) de la LGT, remite a un desarrollo reglamentario la concreción de las especificaciones de los sistemas informáticos que genéricamente se enuncian en la Ley, así como la forma de certificar esos programas, y los formatos estándar que permitan la legibilidad de los datos.

Dicho desarrollo reglamentario, que requerirá del tiempo necesario para el preceptivo trámite tendente a la aprobación de las disposiciones administrativas generales, se encuentra actualmente en curso, sin que sea posible determinar la fecha en que finalmente será aprobado y publicado el Reglamento.

### **II.- Régimen Sancionador.**

II.1.- En cuanto a los aspectos subjetivos, el régimen sancionador del nuevo artículo 201 bis establece dos números en los cuales las infracciones quedan nítidamente separadas.

II.1.a) El número 1 del citado 201 bis LGT se refiere a los productores y comercializadores de programas informáticos estableciendo que, desde la entrada en vigor de la norma, constituirá infracción tributaria grave, sancionable conforme a lo que se establece en el número 4 del artículo 201 bis, la fabricación o comercialización de productos en los que concurren 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;

Las anteriores circunstancias, serían de directa aplicación desde la fecha señalada, 11 de octubre de 2021, fecha a partir de la cual la comercialización de los programas o sistemas, que *persigan de modo deliberado los efectos que se señalan*, pasarían a estar prohibidas.

No es preciso realizar comentarios sobre lo que significa la llevanza de contabilidades dobles con intención defraudadora (de acuerdo con el artículo 200.1.d) LGT), pues en sus términos es explícita. Tampoco ofrece dudas lo que significa no reflejar operaciones realizadas, que presupone la omisión total o parcial, sin causa lícita que lo justifique, de operaciones inicialmente registradas. Por lo que se refiere a las letras c y d, correspondientes al registro de operaciones distintas a las anotadas y a la alteración de las transacciones anotadas, ambas deben entenderse en el contexto de la normativa fiscal aplicable, por lo que una alteración que derive de la práctica empresarial habitual, pero que no contravenga a la normativa fiscal no dará lugar en ningún caso a la sanción prevista.

Por el contrario, debemos entender que las letras e y f, ambas exigen explícitamente de un desarrollo reglamentario, de modo que, aun cuando transcurriera el plazo de los tres meses sin que se hubiera aprobado dicho Reglamento, no serán de aplicación en ningún caso hasta que dicho desarrollo se produzca y entre en vigor.

II.1.b) El número 2 del artículo 201 bis hace referencia a los usuarios de dichos sistemas y programas informáticos. Y en este caso el artículo introduce un elemento que no permitiría su aplicación hasta que se produzca el desarrollo reglamentario. Encontramos dicho elemento en la mención que se hace de que la tenencia de los sistemas o programas informáticos que sería sancionable, solo lo sería si no están debidamente certificados los programas teniendo que estarlo por disposición reglamentaria, o bien cuando se hayan alterado o modificado los dispositivos certificados.

Hasta tanto no se produzca el desarrollo de la certificación a la que alude este apartado, los usuarios no podrán ser sancionados por incumplimiento alguno.

II.2.- Debe señalarse, por otra parte, que la aplicación del régimen sancionador instituido por la norma se realizará a la luz de dos elementos esenciales:

II.2.a) Por una parte, el objeto o propósito de la infracción regulada en la norma, que encontramos expresada en la Exposición de Motivos de la Ley 11/2021, al señalar:

*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.*

Es decir, el objeto de la norma, y consecuentemente del nuevo régimen sancionador, es **no permitir la producción y tenencia de programas y sistemas informáticos que permitan la manipulación de los datos contables y de gestión**. Define nuestro Diccionario el verbo manipular



como “*hacer cambios o alteraciones en una cosa interesadamente para conseguir un fin determinado*”. En consecuencia, de una forma abstracta y antes de que la norma sea desarrollada, la intencionalidad con la que se produce la programación del software es esencial para determinar la sancionabilidad del comportamiento de los productores o comercializadores.

II.2.b) Por otra parte, debemos referirnos a los principios de Derecho sancionador aplicables al caso, entre los que el *principio de culpabilidad* resulta especialmente significativo. Dicha culpabilidad debe estar en relación con el objeto y finalidad de la norma expresado como *no permitir producción de programas que permitan la manipulación*. O, dicho de otra manera, desde el 11 de octubre de 2021, no se sancionará por el hecho de que un sistema realice la anotación de una u otra forma que pueda formar parte de una práctica empresarial habitual, sin que ello conlleve una manipulación de los datos contables o de gestión, sino en función de que dicho sistema, activamente dé lugar a dicha manipulación que acabe teniendo una repercusión tributaria.

Una vez que el reglamento sea aprobado, las especificaciones se verán concretadas y, por consiguiente, la sancionabilidad de los comportamientos deberá ser analizada a la luz de esa concreción que pasará a integrar el tipo infractor.

En general el sector dedicado al desarrollo y comercialización de software de gestión empresarial y facturación deberá adaptar sus programas a las especificaciones reglamentarias cuando estas aparezcan y entren en vigor. Entre tanto, una vez que transcurra la *vacatio legis* de los artículos 29.1.j) y 201.bis de la LGT, deberán evitar producir y comercializar programas realizados con intención de ocultar, ya sea mediante la manipulación u omisión de datos registrados, la generación de dobles contabilidades o cualesquiera otras utilidades informáticas tendentes a la ocultación de datos con intención defraudadora.

### **III.- Certificación.**

El desarrollo reglamentario previsto abordará, como se ha señalado, tres importantes aspectos de la norma: las especificaciones técnicas que deban reunir los sistemas y programas para cumplir con los requisitos regulados, la obligación de que los mismos estén debidamente certificados y la utilización de formatos estándar para su legibilidad.

En este sentido no resulta procedente efectuar certificación alguna, en los términos legales, hasta tanto se apruebe el desarrollo normativo de la misma. Por otra parte, la referida certificación operará como una garantía para el usuario de que los sistemas que emplea se han ajustado a las disposiciones reglamentarias, razón por la cual certificar antes del desarrollo citado carece de sentido.

### **IV.- Conclusiones.**

Con carácter general ambos artículos requieren de un desarrollo reglamentario sin el cual la normativa no estará completamente definida. Dicho desarrollo ya ha empezado su tramitación. De la especificación de los requisitos que se regulan, realizada por medio del reglamento, va a depender la forma de cumplimentar las obligaciones establecidas en el artículo 29.2.j) LGT y, consiguientemente, la sancionabilidad de los comportamientos regulada en 201.bis LGT.

No obstante lo anterior, en lo que se refiere a los productores y distribuidores, estos deberán abstenerse, respectivamente, de fabricar y comercializar, productos de software que propendan o faciliten intencionalmente la manipulación de registros, desde el 11 de octubre de 2021. Desde esa fecha y hasta la entrada en vigor del desarrollo reglamentario previsto, solo el incumplimiento deliberado y culpable de los supuestos del art. 201.bis comercializando productos de software o sistemas con intención de que los clientes manipulen sus registros contables, podría dar lugar a las



sanciones señaladas en el propio artículo, siempre que concurra para ello el elemento subjetivo de la culpabilidad.

Por el contrario, el apartado 2 del 201 bis LGT no permite sancionar a los usuarios hasta tanto no tenga lugar el desarrollo reglamentario, toda vez que la certificación a la que ese número alude no ha sido aún regulada.

Madrid, a 28 de julio de 2021