

SUMINISTRO INMEDIATO DE INFORMACIÓN EN LA GESTIÓN DE LOS LIBROS DEL IVA (I)

Antonio Longás Lafuente

Inspector de Hacienda

EXTRACTO

El día 6 de diciembre de 2016 se publicó en el BOE 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, modificando el Reglamento del IVA, el Reglamento de facturación y el Reglamento de Gestión e Inspección Tributaria.

Con base en la transformación que ha experimentado la forma de llevar los libros registro en el IVA y la implantación gradual del uso de la factura electrónica, el legislador opta por establecer un sistema de llevanza de los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT que acerque el momento del registro o contabilización de las facturas al de la realización efectiva de la operación económica que subyace a las mismas, con la finalidad de controlar y prevenir el fraude fiscal; si bien para establecer un equilibrio entre la obtención de la información y los costes indirectos que el suministro de la misma supone para los obligados tributarios, se elimina la obligación de presentar los modelos de declaración informativa 340, 347 y 390.

En el presente artículo, dividido en dos partes, se examina el nuevo sistema de llevanza de los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT, diseccionando su análisis tanto en el ámbito subjetivo de aplicación como en el resto de las obligaciones formales que se imponen a los sujetos pasivos que lleven los libros a través de este sistema, todo ello acompañado de numerosos ejemplos y un cuadro-resumen global del nuevo sistema.

En esta primera parte el autor analiza la obligación general de llevar libros registro, la finalidad de la reforma, el ámbito de aplicación subjetivo y del funcionamiento del sistema de suministro inmediato de información (SII), trata sobre los libros registro que resultan afectados y sobre el libro registro de facturas expedidas, dejando para la segunda parte los libros registro de facturas recibidas, de bienes de inversión y el de determinadas operaciones intracomunitarias y las singularidades para determinados regímenes especiales. También en la segunda parte el autor aborda el tema de la liquidación del impuesto, de los efectos del retraso en la aportación de la información en los procedimientos de comprobación tributaria o la infracción tributaria por incumplimiento de la obligación.

Palabras clave: suministro inmediato de información, SII, gestión de los libros de IVA, Sede electrónica de la AEAT, infracciones y sanciones.

IMMEDIATE DELIVERY OF INVOICES DATA (SII). VALUE ADDED TAX LEDGERS (I)

Antonio Longás Lafuente

ABSTRACT

On 6 December 2016, Royal Decree 596/2016, passed by the Council of Ministries on 2 December 2016 for the modernization of VAT management by electronic means, was released, thus modifying VAT Regulations, Invoicing Regulations as well as Tax Audit Regulations.

Due to the transformation undergone on how VAT ledgers are kept and the gradual implementation of the electronic invoice, the legislature has opted for a system which allows the taxpayer to keep these VAT ledgers by electronic means in order to bring the time when invoices are registered closer to the moment when the underlying effective transactions occur, with the purpose of monitoring and preventing tax fraud; likewise, in order to establish a balance between obtaining the information and the indirect costs to be incurred by taxpayers, the obligation of submitting recapitulative tax returns, such as Forms 347, 340 and 390, is repealed.

The present paper, divided into two parts, examines the new system to keep VAT ledgers by electronic means, analyzing it from its subjective scope of application together with the remaining formal obligations for taxpayers which keep their ledgers through this system, together with a wide array of examples and a summary table thereof.

In this first part, the author analyses the general obligation of keeping VAT ledgers, the purpose of the reform, the subjective scope of application together with the functionality of the immediate delivery of invoices data system (SII); it also deals with affected ledgers and issued invoices ledger, leaving for the second part the received invoices ledger, capital assets ledger, certain intra-community transactions ledger and some peculiarities of special regimens. The second part also tackles other issues such as the tax assessment, the effects of delays when reporting the information in certain tax audit processes and penalties for infringement.

Keywords: immediate delivery of invoices data, SII, Value Added Tax Ledgers, bookkeeping and penalties.

Sumario

1. Obligación general de llevar libros registro. Finalidad de la reforma
2. Ámbito de aplicación subjetivo
 - 2.1. Empresarios o profesionales que deberán aplicarlo de forma obligatoria
 - 2.1.1. Sujetos pasivos por volumen de operaciones
 - 2.1.2. Sujetos pasivos acogidos al REDEME
 - 2.1.3. Entidades acogidas al régimen especial del grupo de entidades
 - 2.1.4. Sujetos pasivos no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto
 - 2.2. Empresarios o profesionales que pueden optar por aplicar este sistema
 - 2.2.1. Opción por la aplicación del sistema
 - 2.2.2. Regímenes especiales
 - 2.2.3. Respecto del resto de empresarios o profesionales
 - 2.2.4. Ejercicio de la opción por la aplicación del sistema de llevanza electrónica de los libros
 - 2.2.5. Sujetos pasivos que realizan actividades exentas de IVA o no sujetas a IVA
 - 2.2.6. Primer año de ejercicio de la actividad
 - 2.3. Empresarios o profesionales con domicilio fiscal en una Hacienda foral, o que operen en territorio común y foral
3. Funcionamiento del sistema de SII
 - 3.1. Idea general del funcionamiento del sistema
 - 3.2. Libros registro que resultan afectados
 - 3.3. Libro registro de facturas expedidas
 - 3.3.1. Plazo de remisión electrónica de la información
 - 3.3.2. Información que debe contener el libro registro de facturas expedidas y que debe suministrarse a la AEAT
 - 3.3.3. Asientos resúmenes
 - 3.3.4. Facturas expedidas al amparo de una autorización de simplificación en materia de facturación
 - 3.3.5. Autorizaciones para sustituir los libros registro por sistema de registro diferentes
 - 3.3.6. Operaciones singulares a anotar en el libro registro de facturas expedidas
 - 3.3.7. Otras consideraciones acerca del libro registro de facturas expedidas

1. OBLIGACIÓN GENERAL DE LLEVAR LIBROS REGISTRO. FINALIDAD DE LA REFORMA

Por Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación de la Ley General Tributaria (LGT), se dio nueva redacción al artículo 29 de esta última norma, donde se regulan con carácter general las obligaciones tributarias formales de los contribuyentes, para especificar, en su apartado 3, en relación con los libros registro, la posibilidad de que a través de norma reglamentaria se regule la obligación de llevanza de los mismos mediante medios telemáticos.

Se modificó además el artículo 200 de la LGT para tipificar como infracción tributaria la conducta consistente en incurrir en retraso en la obligación de la llevanza de los libros registro y suministro a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT).

Ambos preceptos, de acuerdo con la disposición final duodécima de la Ley 34/2015, entraban en vigor el 1 de enero de 2017, consciente el legislador de que se precisaba de un desarrollo reglamentario y de la adaptación necesaria por parte de los empresarios o profesionales para establecer este nuevo sistema de llevanza de los libros registro.

El retraso del legislador en desarrollar la norma legal ha sido considerable y se ha llevado a cabo a través del 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 (IVA), estableciéndose en esta norma que el suministro electrónico de los registros de información entrará en vigor el 1 de julio de 2017.

En el artículo 164 de la Ley del IVA (LIVA) –desarrollo de lo dispuesto en los arts. 243 y 273 de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA– se enumeran las obligaciones materiales y formales de los sujetos pasivos, entre las que figura la de «llevar la contabilidad y los registros que se establezcan en la forma definida reglamentariamente, sin perjuicio de lo dispuesto en el Código de Comercio y demás normas contables» (apartado Uno, núm. 4.º). Dado que la norma fiscal no puede incidir en el ámbito mercantil, deja a salvo el legislador la obligación de todo empresario o profesional de adaptar su actuación a la normativa mercantil y contable.

Esta obligación, al igual que el resto de las que figuran en el precepto, es también aplicable a quienes, sin ser sujetos pasivos del IVA, tengan sin embargo la condición de empresarios o profesionales a los efectos del mismo, con los requisitos, límites y condiciones que se determi-

1. OBLIGACIÓN GENERAL DE LLEVAR LIBROS REGISTRO. FINALIDAD DE LA REFORMA

Por Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación de la Ley General Tributaria (LGT), se dio nueva redacción al artículo 29 de esta última norma, donde se regulan con carácter general las obligaciones tributarias formales de los contribuyentes, para especificar, en su apartado 3, en relación con los libros registro, la posibilidad de que a través de norma reglamentaria se regule la obligación de llevanza de los mismos mediante medios telemáticos.

Se modificó además el artículo 200 de la LGT para tipificar como infracción tributaria la conducta consistente en incurrir en retraso en la obligación de la llevanza de los libros registro y suministro a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT).

Ambos preceptos, de acuerdo con la disposición final duodécima de la Ley 34/2015, entraban en vigor el 1 de enero de 2017, consciente el legislador de que se precisaba de un desarrollo reglamentario y de la adaptación necesaria por parte de los empresarios o profesionales para establecer este nuevo sistema de llevanza de los libros registro.

El retraso del legislador en desarrollar la norma legal ha sido considerable y se ha llevado a cabo a través del 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 (IVA), estableciéndose en esta norma que el suministro electrónico de los registros de información entrará en vigor el 1 de julio de 2017.

En el artículo 164 de la Ley del IVA (LIVA) –desarrollo de lo dispuesto en los arts. 243 y 273 de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA– se enumeran las obligaciones materiales y formales de los sujetos pasivos, entre las que figura la de «llevar la contabilidad y los registros que se establezcan en la forma definida reglamentariamente, sin perjuicio de lo dispuesto en el Código de Comercio y demás normas contables» (apartado Uno, núm. 4.º). Dado que la norma fiscal no puede incidir en el ámbito mercantil, deja a salvo el legislador la obligación de todo empresario o profesional de adaptar su actuación a la normativa mercantil y contable.

Esta obligación, al igual que el resto de las que figuran en el precepto, es también aplicable a quienes, sin ser sujetos pasivos del IVA, tengan sin embargo la condición de empresarios o profesionales a los efectos del mismo, con los requisitos, límites y condiciones que se determi-

nan reglamentariamente. Así, resulta aplicable a fundaciones, Administraciones públicas y demás personas jurídicas que reúnan esta condición de empresarios o profesionales a efectos del IVA.

El desarrollo reglamentario de la anterior obligación se recoge en los artículos 62 a 70 del Reglamento del IVA (RIVA), donde se regulan las obligaciones contables de los sujetos pasivos del impuesto.

El legislador nacional con la reforma aprobada establece un sistema de llevanza de los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT por medio del suministro de los registros de facturación, que permitirá ir formando los libros en la Sede electrónica de la AEAT con cada uno de los envíos del detalle de las operaciones realizadas por el sujeto pasivo.

Aun cuando no hay una relación directa, en tanto el referido suministro de información no incide en el plazo de presentación de las autoliquidaciones periódicas, se amplía este plazo para los empresarios y profesionales que apliquen este sistema de llevanza de los libros registro.

Esta modificación en la forma de llevar estos libros registro tiene como base dos causas, si bien no puede desdeñarse la fuerza atractiva y prioritaria de la segunda: la adecuación a las nuevas tecnologías, y la del control y prevención del fraude fiscal.

No cabe duda de que, respecto de la primera de ellas, los avances en materia informática han sido importantes y tanto el legislador de la Unión Europea (UE) como el nacional, en reformas anteriores, tienden no solo a recoger este hecho sino a reorientar la actuación de los empresarios o profesionales para encauzarla y utilizar de manera general y sistemática estos nuevos medios electrónicos, cualquiera que sea el destinatario de sus operaciones. Basta para ello considerar la última regulación en materia de facturación llevada a cabo por el Reglamento de facturación (REFA) con la importancia que se ha dado a la factura electrónica.

El legislador pretende en segundo lugar prevenir y controlar el fraude fiscal, y reconoce expresamente que «es necesario disponer de información suficiente y de calidad, así como obtenerla de la forma más inmediata posible», y ello, entre otras razones y como fundamental, porque, como señala para justificar la introducción de medios electrónicos, se quiere transformar la llevanza de los libros en «un sistema más moderno que acerque el momento del registro o contabilización de las facturas al de la realización efectiva de la operación económica que subyace a las mismas», lo que es una de las causas de fraude en el IVA, por más que se quiera disfrazarla como medida de modernización. No en vano se establece la obligación de suministrar información no solo de la facturación emitida sino también de la recibida, lo que permitirá a la Administración tributaria tener un control inmediato de la veracidad de las autoliquidaciones presentadas por el proveedor de los bienes y servicios, esencialmente cuando las relaciones son entre empresarios o profesionales, donde existen importantes bolsas de fraude. No cabe duda de que la obligación de dar información inmediata a la AEAT, pues no otra actuación se pretende con la medida anterior, tiene como finalidad evitar abusos de la norma, de manera que el IVA devengado se declare realmente en aquel periodo en que se ha producido el hecho imponible, de manera que el empresario o profesional que realiza la operación no puede trasladar la cuota devengada a periodos posteriores.

Como el legislador es conecedor de ello, y a fin de compensar o, como señala la exposición de motivos, de equilibrar las obligaciones impuestas al empresario o profesional, se reducen «sustancialmente las cargas administrativas asociadas al suministro periódico de información», quedando exonerados los sujetos pasivos que deban aplicar este sistema de llevanza de libros, de la obligación de presentar la declaración sobre las operaciones con terceras personas (modelo 347), así como de la presentación de la Declaración informativa a que se refiere el artículo 36 (modelo 340) del 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 (RGIT) de 27 de julio de 2007, por lo que se refiere al contenido de los libros registro del IVA y, en su caso, de la declaración resumen anual del IVA (modelo 390). Se reducen, de esta manera, cargas indirectas.

Ni que decir tiene que, si toda la información de las operaciones realizadas por el empresario o profesional, incluso aquellas que no deben declararse en el modelo 347, va a ser objeto de suministro a través de este sistema de llevanza de los libros, no tiene ningún sentido que se impusiera obligación alguna de presentar los modelos declarativos a los que se ha hecho referencia, por lo que tal equilibrio de obligaciones no es sino constatación del principio de proporcionalidad, dado que no puede exigirse la reiteración en el suministro de información por parte de los contribuyentes.

Indudablemente, los sujetos pasivos que tengan la obligación de aplicar este sistema de información y que no se hubieran acogido hasta ahora al sistema de devolución mensual, implicará *de facto* la adopción del mismo, pues el suministro de información que deben efectuar es análogo a los datos a anotar en el modelo 340; por lo que no tiene sentido mantenerse fuera del sistema de devolución mensual.

El sistema, denominado por los órganos tributarios como «suministro inmediato de información del IVA» (SII), resulta obligatorio para un colectivo de unos 62.000 contribuyentes (grandes empresas, grupos societarios y sujetos inscritos en el régimen de devolución mensual del IVA [REDEME]) que representan, sin embargo, el 80% de la facturación total de los sujetos pasivos de IVA en España, según datos suministrados por la AEAT.

No obstante, la posibilidad de optar por aplicar el sistema que tienen el resto de empresarios o profesionales incide en una clara vocación de generalizar el sistema por el legislador.

Finalmente, debe advertirse que no se configura como una nueva obligación, sino como un nuevo sistema de llevar a efecto el cumplimiento de una obligación ya existente, la llevanza de los libros registro de IVA, aunque indudablemente implica cambios importantes que afectan a la gestión del impuesto por parte de los empresarios o profesionales, suponiendo trámites y gestiones adicionales. Debe advertirse en este sentido que no se remite la factura, sino la información que contiene.

Supone, en definitiva, remitir la información de manera continuada, consiguiéndose que la AEAT tenga información actualizada de la actividad del sujeto pasivo.

El Real Decreto 596/2016, de 2 de diciembre, que ahora se comenta tiene por objeto fundamental incorporar las modificaciones reglamentarias necesarias para regular el nuevo sistema de llevanza de libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT, modificando para ello tanto el RIVA, como el REFA de 2012 y el RGIT de 2007.

2. ÁMBITO DE APLICACIÓN SUBJETIVO

Respecto del perímetro subjetivo de aplicación del SII se distinguen dos grupos de empresarios o profesionales a los que afecta (art. 62 del RIVA), uno para los que resulta obligatorio y otro para los que resultará opcional.

2.1. EMPRESARIOS O PROFESIONALES QUE DEBERÁN APLICARLO DE FORMA OBLIGATORIA

Los sujetos pasivos que deberán aplicar este sistema de manera obligatoria son los empresarios o profesionales y otros sujetos pasivos del IVA, que tengan un periodo de liquidación que coincida con el mes natural.

De esta forma, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 71.3 del RIVA, deberán aplicarlo los sujetos pasivos que a continuación se indican.

2.1.1. Sujetos pasivos por volumen de operaciones

Dentro de este grupo de empresarios o profesionales deberemos distinguir dos subgrupos, ambos relacionados con el volumen de operaciones de su actividad:

- a) Aquellos empresarios o profesionales cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de la LIVA hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04 euros.

Queda claro que como la obligación de acogerse a este sistema de llevanza de los libros se efectúa en función del volumen de operaciones, la obligación de aplicarlo o no dependerá de esta condición, por lo que el sujeto pasivo podrá entrar y salir del sistema anualmente, en función de los datos del volumen de operaciones que realice en el año inmediato anterior.

La importancia en la determinación del volumen de operaciones a 31 de diciembre resultará crucial pues para determinados empresarios, debiendo tener mucho cuidado para calcular dicho importe de forma adecuada en los primeros días de cada año, sin esperar a la fecha de presentación de la autoliquidación correspondiente

al último periodo del ejercicio anterior. Como la remisión de la información debe efectuarse en los cuatro días naturales a contar desde la expedición de la factura, el empresario o profesional que tenga dudas acerca del volumen de operaciones del ejercicio inmediato anterior deberá calcularlo en los primeros días del año natural, respecto de la facturación a emitir en esas fechas, pues en caso de que sea inferior a la cifra indicada en el artículo 121 de la LIVA no debería suministrar la información, salvo que se acoja al sistema de SII voluntariamente.

EJEMPLO 1

Un sujeto pasivo realiza operaciones sujetas y no exentas, teniendo los siguientes volúmenes de operaciones en los años que se indican, sin haber optado por la aplicación voluntaria del sistema de llevanza de los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT, ni estar inscrito en el REDEME:

- Año 20X1 (primer año de ejercicio de la actividad, que comenzó el 1 de enero): 5.500.000 euros.
- Año 20X2: 6.050.000 euros.
- Año 20X3: 5.900.000 euros.
- Año 20X4: 6.100.000 euros.

Este sujeto pasivo en el ejercicio 20X1 no aplicará obligatoriamente el sistema de llevanza de los libros registro a través de la Sede electrónica, ni tampoco en el año 20X2. Sí resultará obligatorio aplicarlo en el año 20X3 en el que presentará autoliquidaciones mensuales. En el ejercicio 20X4 dejará de aplicar el sistema (salvo que opte por él) y volverá a aplicarlo obligatoriamente en el ejercicio 20X5.

- b) Aquellos que hubiesen efectuado la adquisición de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial o profesional (conforme a lo dispuesto en el art. 7.1 de la LIVA) a que se refiere el artículo 121.1 de la LIVA, cuando la suma de su volumen de operaciones del año natural inmediato anterior y la del volumen de operaciones que hubiese efectuado en el mismo periodo el transmitente de dicho patrimonio mediante la utilización del patrimonio transmitido hubiese excedido de 6.010.121,04 euros. Dada la coordinación necesaria que busca el legislador se plantea a partir de qué momento resulta obligatorio aplicar este sistema de llevanza de los libros. Entendiendo que a partir del momento en que se produce la adquisición el sujeto pasivo pasa a tener un volumen de operaciones superior al importe citado, resul-

tará que la obligación de llevanza electrónica de los libros solo será obligatoria a partir del momento en que tenga lugar la referida transmisión, con efectos a partir del día siguiente al de finalización del periodo de liquidación en el curso del cual haya tenido lugar.

Por lo demás, resultará de aplicación cuanto se ha expuesto respecto de los empresarios o profesionales aludidos en la letra a) anterior.

2.1.2. Sujetos pasivos acogidos al REDEME

Un segundo grupo de sujetos pasivos obligados a suministrar información son aquellos autorizados a solicitar la devolución del saldo existente a su favor al término de cada periodo de liquidación, conforme al artículo 30 del RIVA. De esta manera resultará obligatoria la aplicación de este sistema para quienes estén inscritos en el REDEME. Así, todo sujeto pasivo que esté dado de alta en este registro estará obligado a partir del 1 de julio de 2017 a aplicar el sistema SII.

Debe recordarse que la opción por inscribirse en el REDEME se efectúa en el mes de noviembre del año natural anterior a aquel en que se pretende hacer efectiva la inscripción.

En este caso el sujeto pasivo no tiene obligación de permanecer en este registro más que en el ejercicio siguiente, pudiendo darse de baja sin necesidad de estar más de un año en el REDEME. Si la inscripción se realiza durante el plazo de presentación de las declaraciones-liquidaciones periódicas o bien se trata de empresarios o profesionales que no han iniciado la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios, deberán permanecer en el REDEME al menos durante el año en que solicitan la inscripción y el inmediato siguiente.

EJEMPLO 2

- a) Un sujeto pasivo, cuyo volumen de operaciones anuales es inferior a 6.010.121,04 euros, optó por inscribirse en el REDEME en el mes de noviembre de 20X1 con efectos a partir de 1 de enero de 20X2. En este caso tiene obligación de presentar autoliquidaciones mensuales en el 20X2 y de llevar los libros registro de IVA a través de la Sede electrónica de la AEAT. En noviembre de 20X2 puede renunciar al REDEME, quedando excluido del mismo a partir de 1 de enero de 20X3, momento en que tampoco estará obligado a llevar los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT.
- b) Un sujeto pasivo optó por inscribirse en el REDEME durante el mes de abril de 20X1. En este caso, tiene obligación de permanecer como mínimo en este registro durante 20X1 y 20X2, por lo que también durante este periodo deberá llevar los libros regis-

.../...

.../...

tro de IVA a través de la Sede electrónica de la AEAT. En noviembre de 20X2 podrá renunciar al sistema de devolución mensual con efectos de 1 de enero de 20X3, momento en que tampoco estará obligado a llevar los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT.

Dado que la entrada en vigor del sistema de SII se produce el 1 de julio de 2017 se ha previsto por el legislador (disp. trans. primera del RD 596/2016) un plazo extraordinario para ejercitar la renuncia al REDEME durante el mes de junio de 2017. Por tanto, cualquier empresario o profesional que se encuentre incluido en el REDEME y no desee aplicar el sistema de SII deberá renunciar a la devolución del saldo existente a su favor al término de cada periodo de liquidación en el mes de junio de 2017.

Cuestión distinta en relación con este año 2017 es la posibilidad de renunciar al sistema de SII al final del ejercicio para los sujetos pasivos incluidos en el REDEME. Debemos distinguir diversas situaciones, conjugando los artículos 30.7 y 68 bis del RIVA:

- a) Respecto de los sujetos pasivos que estén dados de alta en el REDEME a fecha 1 de enero de 2017, en tanto en el artículo 68 bis se establece que quienes opten por este sistema de llevanza de los libros registro deberán cumplir con el SII durante al menos el año natural para el que se ejercita la opción, debe entenderse que el año natural se refiere al ejercicio 2017, y podrán renunciar al mismo al final de este año en los plazos que se expresarán posteriormente. Esta conclusión se reafirma por cuanto la disposición adicional única del Real Decreto 596/2016 exige a los empresarios a los que resulte de aplicación el SII de remitir la información correspondiente al primer semestre de 2017 durante el plazo comprendido entre el 1 de julio y el 31 de diciembre de 2017, por lo que la Administración tributaria tendrá en su poder toda la información sobre facturación del sujeto pasivo del periodo comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2017 (un año natural completo).
- b) Situación distinta será la de aquellos sujetos pasivos que se hayan dado de alta en el REDEME a partir del 1 de enero de 2017, durante el plazo de presentación de las declaraciones-liquidaciones periódicas o de empresarios o profesionales que no hayan iniciado la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales. En este caso, como se ha advertido anteriormente, deben permanecer en el REDEME durante el año en que se solicita la inscripción y el inmediato siguiente. Por tanto, en principio, deberían permanecer obligados al SII durante 2017 y 2018. Sin embargo, a la espera de una interpretación de la Administración tributaria, ello no resulta lógico, por cuanto a estos empresarios o profesionales, que se han dado de alta en el REDEME antes

del 30 de junio de 2017, también estarán obligados a suministrar la información correspondiente al primer semestre, por lo que habrán dado cumplimiento de la obligación de SII respecto de todo un año natural, por lo que sería prudente permitir en este caso que pudieran renunciar al sistema de SII también a finales de 2017 con efectos para 2018, aun cuando exista una contradicción entre los dos preceptos reglamentarios señalados.

- c) Cuestión distinta será respecto de aquellos que se inscriban en el REDEME a partir del 1 de julio, en cuyo caso no tienen obligación de suministrar información relativa al primer semestre y resulta lógico que exista una correspondencia entre acogerse al sistema de devolución mensual (REDEME) y el sistema de SII, de manera que solo podrán renunciar al mismo a final de 2018 con efectos a partir de 1 de enero de 2019.

2.1.3. Entidades acogidas al régimen especial del grupo de entidades

El tercer grupo de sujetos pasivos que deben aplicar el sistema de llevanza de libros a través de la Sede electrónica de la AEAT son los sujetos pasivos que apliquen el régimen especial del grupo de entidades, regulado en el capítulo IX del título IX de la LIVA.

Cualquiera que sea el nivel al que se haya acogido el grupo (nivel básico o nivel avanzado), todas las entidades del grupo, que tienen obligación de presentar autoliquidaciones mensuales, deberán aplicar este sistema de llevanza de los libros registro y suministrar la información a través del SII.

No debe olvidarse que en caso de acogerse al nivel avanzado, tanto la facturación referida a operaciones intragrupo como las extragrupo serán objeto del SII a través de la Sede electrónica de la AEAT.

2.1.4. Sujetos pasivos no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto

Aun cuando en el precepto reglamentario no se hace alusión de ello, debe recordarse que los empresarios o profesionales o sujetos pasivos no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto que tengan obligación de presentar declaraciones-liquidaciones mensuales estarán obligados a llevar los libros registro de IVA a través de la Sede electrónica de la AEAT.

Ahora bien, queda por determinar si esta obligación se refiere al conjunto de las operaciones de los empresarios y profesionales no establecidos o solo respecto de aquellas que se localizan en el territorio de aplicación del impuesto. Esto es, la cuestión radica en concretar en qué medida el legislador nacional puede imponer una obligación que afecta al conjunto de toda la actividad económica del sujeto pasivo no establecido, chocando en este sentido la finalidad antifraudatoria del sistema de SII que conllevaría a un deber general de suministro, y el de la potestad tributaria territorial que determina que esta obligación se limite a las operaciones localizadas en el territorio de aplicación del impuesto, debiendo ser esta última la conclusión esperada; sin perjuicio de

los procedimientos de colaboración que puedan darse entre los Estados miembros de la UE para el supuesto de empresas establecidas en el territorio de otro Estado miembro.

En tanto son sujetos pasivos por operaciones realizadas en el territorio de aplicación del impuesto y dada la naturaleza indirecta del IVA, debe restringirse la obligación a las operaciones señaladas.

Por otro lado, respecto de estos empresarios o profesionales no establecidos debe recordarse que, en el caso de realizar operaciones para destinatarios establecidos en el territorio de aplicación del impuesto que tengan también la condición de empresarios o profesionales, serán sujetos pasivos por inversión los destinatarios, por lo que estos suministrarán la información de la operación. Si hacen constar que son operaciones en las que se aplica la regla de inversión del sujeto pasivo y, por tanto, declaran el IVA devengado de las operaciones, no resultaría lógico exigir a los empresarios o profesionales no establecidos suministrar esta información, máxime cuando la facturación emitida por esos sujetos pasivos no establecidos no se ajustará generalmente a los dictados del REFA (con las excepciones previstas en el art. 2.3, sustancialmente cuando la factura haya sido emitida por el destinatario previa autorización del proveedor del bien o del prestador del servicio no establecido).

La situación en que deban suministrar obligatoriamente información se referirá esencialmente a aquellas operaciones que, localizadas en el territorio de aplicación del impuesto, tengan como destinatarios a personas o entidades no empresarias o profesionales, o bien teniendo esta condición, tampoco estén establecidas en el territorio de aplicación del impuesto. Se trata por ello de operaciones que deben ser liquidadas por el proveedor del bien o el prestador del servicio no establecido dando cumplimiento a las previsiones del REFA.

2.2. EMPRESARIOS O PROFESIONALES QUE PUEDEN OPTAR POR APLICAR ESTE SISTEMA

2.2.1. Opción por la aplicación del sistema

Junto al anterior grupo de empresarios o profesionales que deben aplicar el sistema de SII de forma obligatoria, se prevé la posibilidad de que el resto de empresarios o profesionales puedan acogerse libremente a este sistema de llevanza de los libros registro, mediante el ejercicio de la opción por su aplicación.

Se establece así que aquellos empresarios o profesionales y otros sujetos pasivos del IVA que no estén obligados a aplicar este sistema podrán optar por llevar los libros registro, a través de la Sede electrónica de la AEAT, recogiendo en el artículo 68 bis del RIVA la forma y efectos del ejercicio de esta opción.

Dado que no se limita esta posibilidad a ningún empresario o profesional, el legislador reconoce determinadas especialidades que se dan en algunos regímenes especiales del IVA, al citar

en el anterior precepto determinados artículos del RIVA (con olvido de los restantes regímenes especiales). Ello nos lleva a distinguir las siguientes situaciones.

2.2.2. Regímenes especiales

2.2.2.1. En relación con el régimen especial simplificado, deberemos diferenciar:

- a) La regla general determina que los sujetos pasivos que se acojan a este sistema llevarán a través del mismo el libro registro de facturas recibidas, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 40.1 del RIVA. Debe recordarse que, respecto del IVA devengado, solo tienen obligación de conservar los justificantes de los índices o módulos aplicados de conformidad con lo que se prevea en la orden ministerial que lo apruebe (apartado 2 del mismo artículo).

De otra parte, si realizan actividades que no estén acogidas al régimen especial simplificado, en el libro registro de facturas recibidas deben anotarse con la debida separación las facturas relativas a las adquisiciones correspondientes a cada sector diferenciado de la actividad (la actividad acogida al régimen simplificado constituye un sector diferenciado por ley).

Una razonable estimación permite considerar que no se acogerán habitualmente a este sistema aquellos sujetos pasivos que realicen exclusivamente actividades acogidas a este régimen especial (dada la naturaleza y contenido del régimen) o también en otros regímenes especiales como son los de la agricultura y el del recargo de equivalencia. No obstante, en caso de acogerse al sistema de SII solo deberá suministrarse información del libro registro de facturas recibidas.

Debemos preguntarnos si acogerse a esta opción implica cambios en el resto de las obligaciones formales y materiales de los sujetos pasivos que aplican el régimen especial simplificado. Indudablemente estos sujetos pasivos no deberán presentar el modelo informativo 347 ni cumplimentar el modelo 390 o el apartado correspondiente de la página 3 del modelo de autoliquidación 303 correspondiente al último periodo del año en la forma actualmente establecida (sí deberán hacerlo en la forma que se prevea).

El problema surge con el periodo en el que tienen que presentar las autoliquidaciones por IVA. El artículo 62.6 del RIVA permite a estos sujetos pasivos acogerse al sistema de SII. Ahora bien, en el artículo 71.4 del RIVA se alude a que las declaraciones-liquidaciones correspondientes a las personas y entidades aludidas en el anterior precepto (quienes tengan obligación de aplicar el sistema de SII o quienes opcionalmente se acojan a él) se presentarán durante los 30 días naturales del mes siguiente al correspondiente periodo de liquidación mensual, o hasta el último día del mes de febrero en el caso de la declaración-liquidación del mes de enero. La falta de previsión respecto de los sujetos pasivos acogidos al régimen especial simplificado plantea la duda del periodo de autoliquidación del impuesto para estos

empresarios, teniendo en cuenta además que el artículo 71.4 es contrario a lo dispuesto en el artículo 41, ambos del RIVA, al fijarse que el periodo será trimestral.

Sería aconsejable, por tanto, una aclaración sobre este extremo por parte de la Administración tributaria. De continuar siendo trimestral, que parece razonable a fin de que la gestión del impuesto para estos empresarios no implique más tarea administrativa, la ventaja principal en caso de acogerse a este sistema de SII estaría en la no presentación de datos informativos a través de las correspondientes declaraciones.

- b) Otra situación distinta será aquella en la que un sujeto pasivo que realiza una actividad encuadrada en el régimen especial comienza a realizar otra actividad que se encuentra acogida al régimen general durante el ejercicio en curso. El sujeto pasivo quedará excluido del régimen especial a partir del 1 de enero del año natural siguiente, pero no en el año en que se inicia la segunda actividad. En este caso la norma no prevé regla alguna. El plazo de liquidación de un mes establecido por el legislador lleva a concluir que, en estos casos, si el sujeto pasivo opta por aplicar este sistema de llevanza de libros, es más que razonable considerar que deberá aplicarlo también respecto de la actividad acogida al régimen especial simplificado, dado que no resulta razonable que el mismo sujeto pasivo presente dos autoliquidaciones: una mensual por las actividades no acogidas al régimen especial y otra trimestral por la que aplica el régimen especial, dado que la declaración-liquidación es única por el conjunto de actividades que realiza un sujeto pasivo.

Nuevamente, la falta de previsión inicial del legislador debe llevar a aclarar estas situaciones y, en su caso, a corregir las correspondientes órdenes ministeriales, no solo las relativas a los modelos informativos y de declaración-liquidación, sino también, y más importante, la orden reguladora de los módulos para el régimen especial simplificado.

2.2.2.2. En cuanto a los sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, la llevanza electrónica de los libros registro comprenderá aquellos que se citan en el artículo 47.2 del RIVA. A estos efectos, debe recordarse:

- a) El artículo 62.6 se refiere exclusivamente al apartado 2 del artículo 47, dejando por tanto excluido del sistema de SII el libro registro que deben llevar los sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca en el que anotan las operaciones comprendidas en dicho régimen. Así pues, respecto de las anotaciones de este libro, aun cuando se acojan al sistema de SII, no debe suministrarse información.

En tanto que los sujetos que realicen exclusivamente actividades acogidas a este régimen especial solo deben llevar el anterior libro, y sobre el mismo no debe suministrarse información, estos empresarios no pueden acogerse al sistema de SII, lo que parece lógico desde el momento que se pretende simplificar la gestión del impuesto para los sujetos pasivos que aplican el régimen especial.

- b) Situación distinta es la de los sujetos pasivos que realicen otras actividades por las que apliquen los regímenes simplificado o del recargo de equivalencia. En este caso deben llevar el libro registro de facturas recibidas, anotando con la debida separación las facturas que correspondan a adquisiciones correspondientes a cada sector diferenciado de actividad, incluso las referentes al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

Estos empresarios sí pueden acogerse al sistema de SII y será el libro anterior el que se llevará de acuerdo con este sistema electrónico de llevanza de libros.

Como se ha expuesto para el régimen simplificado, la naturaleza y contenido de estos regímenes llevará a que generalmente los sujetos pasivos no se acojan al sistema, trasladando aquí la problemática que se ha planteado respecto del régimen especial simplificado.

Debe destacarse que, frente a la situación planteada en el subepígrafe 2.2.2.1. anterior, ahora sí los empresarios que se encuentren en las circunstancias que se examinan en este subepígrafe 2.2.2.2. deben dar información de las facturas recibidas afectas a la actividad agrícola, ganadera o pesquera que realicen.

- c) Los sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca que realicen actividades a las que sea aplicable cualquier otro régimen distinto de los anteriores (así el régimen general, etc.) deberán cumplir respecto de ellas las obligaciones formales establecidas con carácter general o específico del RIVA. En todo caso, en el libro registro de facturas recibidas deberán anotarse con la debida separación las facturas relativas a adquisiciones correspondientes a actividades a las que sea aplicable el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca. Dada la similitud con lo expuesto para el régimen simplificado y en la letra b) anterior, se reitera lo expuesto en esos apartados en relación con la problemática que se plantea, de manera que el conjunto de libros quedará sujeto al sistema de llevanza electrónica.

2.2.2.3. En relación con los sujetos acogidos al régimen especial del recargo de equivalencia, los libros a los que afectará el sistema de llevanza electrónica son los reflejados en el artículo 61.2 del RIVA.

La regla general, recogida en el apartado primero del anterior precepto, supone que los sujetos pasivos acogidos a este régimen especial no están obligados a llevar registros contables (libros registro) en relación con el IVA.

Por ello, al igual que se ha expuesto para los sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, si el sujeto pasivo exclusivamente realiza actividades acogidas al régimen especial del recargo de equivalencia no puede acogerse al sistema de SII, siendo la razón análoga a la de los agricultores: la simplificación en la gestión del impuesto.

Lo anterior no significa que la Administración tributaria no tenga información de estos empresarios, pues en la medida en que realicen operaciones para sujetos pasivos que apliquen el sistema de SII la AEAT poseerá información, dado que los destinatarios suministrarán los datos correspondientes a las operaciones realizadas por los sujetos pasivos acogidos al régimen especial.

El artículo 61.2 del RIVA tiene un contenido análogo al que se acaba de exponer para el régimen de la agricultura, ganadería y pesca (art. 47.2), por lo que reiteramos lo expuesto en este.

2.2.2.4. En relación con el resto de regímenes especiales no aludidos, las singularidades que puedan destacarse se examinarán a lo largo de este estudio.

2.2.3. Respetto del resto de empresarios o profesionales

Los libros a los que afectará este sistema de llevanza electrónica serán los generales, recogidos en el artículo 62.1 del RIVA.

Al igual que se ha indicado respecto de los empresarios o profesionales no establecidos en el apartado referido a la obligación de acogerse al sistema de SII, en tanto tienen la condición de sujetos pasivos por operaciones realizadas en el territorio de aplicación del impuesto pueden acogerse opcionalmente a llevar los libros registro del IVA a través de la Sede electrónica de la AEAT, optando de forma voluntaria.

Debemos reiterar en este punto lo expuesto en el apartado referido a estos sujetos no establecidos obligados a llevar los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT.

En general, por tanto, nos encontraremos ante empresarios o profesionales no establecidos que realizan operaciones para destinatarios que no reúnan esta condición.

EJEMPLO 3

Podrá acogerse a llevar los libros registro de IVA a través de la Sede electrónica de la AEAT un empresario establecido en otro Estado miembro que realice ventas a distancia cuyos destinatarios se encuentren establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, cuando estas ventas se localicen en este territorio, o bien se haya acogido a tributar en España por todas las ventas a distancias para destinatarios residentes en el territorio de aplicación del impuesto.

2.2.4. Ejercicio de la opción por la aplicación del sistema de llevanza electrónica de los libros

En el artículo 68 bis del RIVA se regula tanto el ejercicio de la opción por aplicar el sistema, sus efectos y renuncia, así como las consecuencias por quedar excluidos del REDEME o bien por cese del régimen especial del grupo de entidades.

2.2.4.1. Ejercicio de la opción

La opción por aplicar el sistema de llevanza electrónica de los libros por aquellos sujetos pasivos que no estén obligados a ello se deberá ejercer durante el mes de noviembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto.

No obstante, al iniciarse la aplicación del sistema el 1 de julio de 2017 se establece en la disposición transitoria primera un plazo especial para ejercitar la opción por primera vez, de forma que se realizará durante el mes de junio de 2017.

La opción se ejercitará mediante la presentación de la correspondiente declaración censal (modelo 036).

No obstante, quienes hubieran iniciado la realización de actividades empresariales o profesionales en el año natural en curso, podrán optar por este sistema de llevanza de los libros registro al tiempo de presentar la declaración de comienzo de la actividad, surtiendo efecto dicha opción en el año natural en curso.

2.2.4.2. Prórroga y renuncia a la opción

La opción se entenderá prorrogada para los años siguientes en tanto no se produzca la renuncia a la misma.

Se establece un plazo mínimo de ejercicio de la opción. De esta forma, quienes opten por este sistema de llevanza de los libros registro deberán cumplir con el suministro de los registros de facturación durante al menos el año natural para el que se ejercita la opción. Ello permitirá renunciar a este sistema sin tener que esperar un periodo indeseado o excesivo, pues el periodo mínimo obligatorio de permanencia es el de un año.

La renuncia a la opción deberá ejercitarse mediante comunicación al órgano competente de la AEAT. Esta comunicación se efectuará mediante la presentación de la correspondiente declaración censal (modelo 036) en el mes de noviembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto.

EJEMPLO 4

Un sujeto pasivo, persona física, realiza operaciones sujetas y no exentas. El volumen de operaciones del ejercicio 20X1 es de 4 millones de euros, el del ejercicio 20X2 de 5 millones de euros y el del ejercicio 20X3 supera los 7 millones de euros. No se encuentra inscrito en el REDEME.

Si desea acogerse al sistema de llevanza de los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT en 20X2, deberá ejercitar la opción en el mes de noviembre de 20X1, presentando en el ejercicio 20X2 las autoliquidaciones mensualmente. En el caso de que no desee continuar en el 20X3, deberá presentar la renuncia en el mes de noviembre de 20X2, presentando las autoliquidaciones trimestralmente.

En el ejercicio 20X4 es obligatoria su inclusión en este sistema, dado que su volumen de operaciones supera los 6.010.121,04 euros, por lo que deberá presentar las autoliquidaciones mensualmente durante este año, sin necesidad de presentar declaración censal accgiéndose al sistema de SII.

2.2.4.3. Sujetos pasivos excluidos del sistema de devolución mensual

Se aclara en la norma reglamentaria que los sujetos pasivos inscritos en el REDEME que queden excluidos del mismo por aplicación de lo dispuesto en el artículo 30.6 del RIVA quedarán asimismo excluidos de la obligación de llevar los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT. Existe, por tanto, una correspondencia directa entre la exclusión del REDEME y la del sistema de SII.

Esta exclusión tendrá efectos desde el primer día del periodo de liquidación en el que se haya notificado el respectivo acuerdo de exclusión por parte de la Administración tributaria y supondrá la obligación de presentar los modelos informativos 347 y 390.

No obstante, en el caso de que el sujeto pasivo excluido del REDEME tenga la obligación de presentar autoliquidaciones mensuales, por tener la consideración de gran empresa, seguirá teniendo la obligación de aplicar el sistema de SII, dado que sigue concurriendo en él una causa de inclusión en el perímetro subjetivo de aplicación del sistema.

2.2.4.4. Cese en el régimen del grupo de entidades

El cese en la aplicación del régimen especial del grupo de entidades, conforme a lo que establece el artículo 163 septies de la LIVA determinará, con efectos desde que se produzca aquel, el cese de la obligación de llevar los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT.

En este caso, cada sujeto pasivo deberá dar cumplimiento a la obligación de llevar los libros registro de acuerdo con sus condiciones particulares. Si reúnen las condiciones para aplicar de forma obligatoria el sistema de llevanza electrónica, deberán emplearlo de manera inmediata. En otro caso podrán optar por su aplicación en la forma expuesta en este epígrafe, esto es, en el mes de noviembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto; si bien hubiera sido más que deseable prever la posibilidad de optar en el momento del cese del régimen especial para aquellas entidades que no tuvieran obligación de aplicar este sistema de llevanza de los libros.

2.2.5. Sujetos pasivos que realizan actividades exentas de IVA o no sujetas a IVA

El sistema de llevanza de los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT es obligatorio para los empresarios o profesionales y otros sujetos pasivos del IVA que tengan un periodo de liquidación que coincida con el mes natural.

Dado que el sistema viene relacionado de manera directa con el periodo de liquidación, queda claro que están fuera del sistema aquellos sujetos pasivos que realicen exclusivamente actividades u operaciones exentas de IVA por las que no se atribuye al sujeto pasivo el derecho a la deducción, conforme a lo dispuesto en los artículos 92 y 94 de la LIVA, y ello por cuanto no tienen que presentar autoliquidaciones del impuesto. Ello resulta incongruente con la finalidad de este sistema, como es el del control del fraude, dado que si bien en estas actividades existirá un menor riesgo fiscal en cuanto a la recaudación por IVA, sin embargo este riesgo fiscal no desaparece o disminuye respecto de otros tributos.

Cuestión distinta es el caso de empresarios o profesionales que realizan exclusivamente actividades u operaciones exentas que sí generan el derecho a la deducción (exportaciones, operaciones asimiladas a exportaciones y entregas intracomunitarias de bienes). En este caso tienen obligación de presentar autoliquidaciones del impuesto, por lo que les resultará de aplicación cuanto se ha expuesto sobre la obligación o la opción de acogerse a este sistema de llevanza de los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT.

EJEMPLO 5

- a) Una sociedad mercantil dedicada exclusivamente a la enseñanza primaria y secundaria con un volumen de operaciones anual superior a 6.010.121,04 euros no aplica el sistema de SII, en tanto realiza exclusivamente operaciones exentas del artículo 20.Uno.9.º de la LIVA que no generan el derecho a la deducción de las cuotas soportadas afectas a esta actividad y no presenta autoliquidaciones mensuales (ni trimestrales).

.../...

.../...

- b) Por el contrario, una sociedad mercantil cuya actividad exclusiva es la exportación de materiales industriales para instalaciones solares, con un volumen anual superior a 6.010.121,04 euros está obligada a aplicar el sistema de SII ya que, aun cuando realiza actividades exentas del artículo 21 de la LIVA, genera el derecho a la deducción de las cuotas soportadas afectas a esta actividad exportadora y tiene obligación de presentar autoliquidaciones mensuales.

Si los sujetos pasivos realizan actividades exentas que no generan el derecho a la deducción y otras exentas que sí generan el derecho a la deducción o bien operaciones no exentas, aplicaremos cuanto se ha expuesto como reglas generales; si bien, como en los libros registro de IVA deben anotarse todas las operaciones realizadas o recibidas por el sujeto pasivo, este deberá dar información a través de la Sede electrónica de todas las facturas emitidas y recibidas, cualquiera que fuese la tributación de las operaciones.

En el supuesto de que el sujeto pasivo establecido en el territorio de aplicación del impuesto realice operaciones no sujetas por localizarse su tributación fuera del territorio de aplicación del impuesto, deberemos tener en cuenta lo expuesto anteriormente. Si genera el derecho a la deducción de las cuotas soportadas en el territorio de aplicación del impuesto, tiene obligación de presentar declaraciones-liquidaciones por lo que quedará sujeto a la obligación de aplicar el sistema de llevanza de los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT cuando concurren las condiciones para ello, o podrá optar por su aplicación en otro caso. En el supuesto de que dichas operaciones no generen el derecho a la deducción no tiene que presentar autoliquidaciones, lo que le excluye del sistema.

EJEMPLO 6

- a) Una sociedad mercantil establecida en el territorio de aplicación del impuesto cuya actividad es la de realizar aplicaciones informáticas para empresarios establecidos fuera del territorio tiene un volumen de operaciones anual superior a 6.010.121,04 euros.

Las operaciones realizadas por esta sociedad se localizan fuera del territorio de aplicación del impuesto (art. 679.Uno.1.º de la LIVA), si bien genera el derecho a la deducción (art. 94.Uno.2.º de la LIVA) y tiene obligación de presentar autoliquidaciones mensuales, por lo que debe aplicar el sistema de SII respecto de la factura emitida y recibida.

- b) Una sociedad mercantil establecida en el territorio de aplicación del impuesto dedicada a la enseñanza *online* de idiomas tiene un volumen de operaciones anual superior a 6.010.121,04 euros, siendo sus destinatarios personas o entidades establecidas fuera del

.../...

.../...

territorio de aplicación del impuesto que no reúnen la condición de empresarios o profesionales o se trata de personas jurídicas que no actúan como empresarios o profesionales.

Por aplicación de la regla establecida en el artículo 70.Uno.4.º de la LIVA (suponemos que las operaciones tienen la naturaleza de servicios prestados por vía electrónica al concurrir las condiciones previstas en el artículo 7 del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011) las operaciones no se encuentran sujetas al IVA español pues se localizan en sede del destinatario. Estas operaciones no generan el derecho a la deducción de las cuotas soportadas (art. 94.Uno.2.º de la LIVA), y no tiene obligación de presentar autoliquidaciones de IVA, por lo que no aplicará el sistema de SII a pesar de su volumen de operaciones.

Debe determinarse si quien realiza operaciones exclusivamente exentas o no sujetas por localizarse fuera del territorio de aplicación del impuesto y en ambos casos no generan el derecho a la deducción, puede o no acogerse a este sistema de manera optativa. La aplicación voluntaria del sistema no exige condición alguna, atribuyéndose al resto de los empresarios o profesionales y otros sujetos pasivos del IVA que no estén obligados a aplicarlo, por lo que en principio no quedan excluidos de acogerse a este sistema voluntariamente, si bien en su origen la finalidad de este sistema de llevanza de los libros no casa con estos supuestos, ni seguramente las ventajas que puedan obtener estos empresarios o profesionales sean superiores al hecho de no tener que presentar los modelos de declaración informativa 390 y 347, de los que quedarían eximidos en caso de acogerse al sistema de llevanza de los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT. Esto es, la ventaja obtenida de acogerse al sistema es precisamente la no presentación de las declaraciones informativas.

EJEMPLO 7

Estará obligado a aplicar el sistema de llevanza de los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT un empresario establecido en el territorio de aplicación del impuesto que presta servicios de ingeniería exclusivamente a otros empresarios y profesionales establecidos fuera del territorio de aplicación del impuesto cuando su volumen de operaciones es superior a 6.010.121,04 euros. En caso de ser inferior podrá aplicarlo opcionalmente.

Queda por concretar si el sujeto pasivo establecido en el territorio de aplicación del impuesto debe suministrar información en relación con operaciones realizadas desde establecimientos permanentes situados fuera del territorio de aplicación del impuesto. La respuesta debe ser negativa en tanto en cuanto que estos establecimientos permanentes quedan sometidos al cumpli-

miento de las obligaciones formales y materiales del Estado miembro o del territorio tercero o Estado tercero en el que se encuentren. De otra parte, en el artículo 62.6 del RIVA, al establecerse la obligación de aplicar este sistema de SII se alude a los establecimientos localizados en el territorio de aplicación del impuesto.

2.2.6. Primer año de ejercicio de la actividad

Nada se indica en la norma reglamentaria sobre la situación de los empresarios o profesionales que inicien una actividad económica sujeta al impuesto.

Por ello, en el año en que se inicie la actividad deberemos aplicar las normas anteriormente expuestas, de forma que solo los sujetos pasivos que tengan un periodo de liquidación mensual deberán aplicar obligatoriamente este sistema de llevanza de los libros registro.

Ello supone, en principio, que quedarán excluidos de esta obligación los sujetos pasivos que deberían aplicar el sistema exclusivamente en función de la cifra de volumen de operaciones, dado que en el primer año de ejercicio de la actividad este importe no tiene magnitud alguna, pues se fija en relación con el volumen del ejercicio inmediato anterior.

Como se ha señalado al examinar la opción voluntaria por acogerse a este sistema, los empresarios que inicien su actividad en el año natural en curso podrán optar por este sistema de llevanza de los libros registro. El ejercicio de esta opción se efectuará al tiempo de presentar la declaración de comienzo de la actividad, surtiendo efecto dicha opción en el año natural en curso; y podrá renunciar al mismo en el mes de noviembre del mismo año en que ha iniciado la actividad con efectos para el ejercicio natural siguiente, tanto en el caso de no haberse inscrito en el REDEME como si han efectuado la inscripción en este registro (la obligatoriedad de permanencia en este registro al menos durante el año en que se solicita la inscripción y el inmediato siguiente se exige respecto de quienes hayan solicitado la inscripción durante el plazo de presentación de las declaraciones-liquidaciones periódicas o de empresarios o profesionales que no hayan iniciado la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales).

Asimismo, aplicarán este sistema aquellos empresarios o profesionales que se acojan al sistema de devolución mensual.

EJEMPLO 8

- a) Una sociedad mercantil se crea el 15 de enero de este ejercicio para realizar una actividad inmobiliaria de compraventa de terrenos y edificaciones. Aun cuando las previsiones para este ejercicio, en cuanto al cálculo de su volumen de operaciones, sea superior a 6.010.121,04 euros, no tiene obligación de aplicar este sistema de SII.

.../...

.../...

- b) Un sujeto pasivo inicia el ejercicio de la actividad económica, sujeta y no exenta, el 1 de julio de 20X1, aplicando el régimen general del impuesto. Se conoce que a 31 de diciembre de 20X1 su volumen de operaciones ha sido de 3.100.000 euros.

Este sujeto pasivo al darse de alta como empresario no tiene obligación de llevar los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT en el año 20X1. No obstante, si opta por acogerse al sistema de devolución mensual, o bien opta por llevar los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT, aplicará este sistema de suministro de información.

En el año 20X2 incurre en uno de los supuestos en virtud de los cuales es obligatorio aplicar este sistema de suministro de información (se eleva al íntegro anual el volumen de operaciones semestral, resultando 6.200.000 euros), por lo que resulta obligatorio aplicarlo.

2.3. EMPRESARIOS O PROFESIONALES CON DOMICILIO FISCAL EN UNA HACIENDA FORAL, O QUE OPEREN EN TERRITORIO COMÚN Y FORAL

De acuerdo con las normas reguladoras de las Haciendas forales, el sistema de SII resultará aplicable en estos territorios en las condiciones y requisitos que se establezcan en la normativa foral. A estos efectos debemos recordar que estas Haciendas forales tienen asumidas determinadas competencias respecto de obligaciones formales, de manera que los empresarios o profesionales encuadrados bajo la competencia inspectora de las Haciendas forales deberán cumplir las obligaciones formales a las que resulten obligados de acuerdo con la normativa foral.

No obstante, en el supuesto de empresarios o profesionales con domicilio fiscal en una Hacienda foral cuyo volumen total de operaciones en el año inmediato anterior hubiera excedido de 7 millones de euros, y el 75% o más del volumen se hubiera realizado en territorio común, aplicarán el sistema de SII de acuerdo con la normativa estatal.

En definitiva, hasta la aprobación de la normativa foral que regule esta materia solo están obligados a aplicar el sistema de SII los empresarios o profesionales cuya competencia inspectora corresponda a la Hacienda estatal.

3. FUNCIONAMIENTO DEL SISTEMA DE SII

3.1. IDEA GENERAL DEL FUNCIONAMIENTO DEL SISTEMA

Los sujetos pasivos encuadrados en el perímetro subjetivo de aplicación del sistema llevarán los libros registro de IVA que seguidamente se examinan mediante el suministro electrónico

de los registros de facturación a través de la Sede electrónica de la AEAT. Esto es, respecto de las personas y entidades a las que resulte de aplicación el sistema u opten por él, la llevanza de los libros deberá realizarse a través del sistema de SII, mediante el suministro electrónico de los registros de facturación.

No se remiten las facturas o copia de las mismas, sino los destalles sobre la facturación, configurándose en la AEAT los libros registro de IVA. La remisión de esta información deberá realizarse conforme a los campos de registro que serán aprobados por el Ministerio de Hacienda y Función Pública a través de la correspondiente orden ministerial, y su envío se realizará por vía electrónica, bien mediante servicios web basados en el intercambio de mensajes XML, o a través de un formulario web cuando se trate de sujetos pasivos que realicen pocas operaciones o cuando se quieran remitir los registros de facturas concretas de forma aislada.

Además, la información de las facturas y operaciones realizadas o recibidas por los sujetos pasivos se suministrará en función del régimen especial o tipo de operación con trascendencia tributaria a la que se refieran de acuerdo con las claves de identificación que se definen en el proyecto de orden ministerial.

3.2. LIBROS REGISTRO QUE RESULTAN AFECTADOS

El sistema de llevanza de los libros por medios electrónicos afecta al conjunto de los libros registro que resultan obligatorios para los empresarios o profesionales sujetos pasivos del IVA, esto es:

- a) Libro registro de facturas expedidas, en el que se anotan las facturas que hayan expedido los empresarios o profesionales, o quienes, sin tener la condición de empresarios o profesionales a los efectos del IVA, sean sujetos pasivos de este, en relación con las facturas que expidan en su condición de tales.
- b) Libro registro de facturas recibidas, en el que los empresarios o profesionales, a los efectos del IVA, deberán anotar, numerándolas correlativamente, todas las facturas, justificantes contables y documentos de aduanas correspondientes a los bienes adquiridos o importados y a los servicios recibidos en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.
- c) Libro registro de bienes de inversión, que es llevado por aquellos sujetos pasivos del IVA que tengan que practicar la regularización de las deducciones por bienes de inversión, de acuerdo a lo dispuesto en los artículos 107 a 110, ambos inclusive, de la LIVA, registrándose, debidamente individualizados, los bienes adquiridos calificados como de inversión conforme al artículo 108 de la LIVA, y reflejando los datos suficientes para identificar de forma precisa las facturas y documentos de aduanas correspondientes a cada uno de los bienes de inversión, así como la fecha del comienzo de su utilización, prorata anual definitiva y la regularización anual, si procede, de las deducciones.

- d) Libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias, que llevan los sujetos pasivos del IVA y en el que se anotan las siguientes operaciones:
- El envío o recepción de bienes para la realización de los informes periciales o trabajos mencionados en el artículo 70.Uno.7.º, letra b) de la LIVA (la operación se localiza en el territorio de aplicación del impuesto si materialmente se presta el servicio en este territorio, teniendo en cuenta que el destinatario no debe reunir la condición de empresario o profesional o no actuar en calidad de tal). Debe tenerse en cuenta que en este último precepto se establece una regla de localización referida a destinatarios no empresarios o profesionales actuando como tal. Por ello, debe considerarse que fundamentalmente se anotarán en este libro las recepciones de los bienes cuando se reciben desde otro Estado miembro y posteriormente su envío una vez realizado el informe o los trabajos sobre los bienes muebles.

EJEMPLO 9

Se anotará en este libro registro la operación por la que un empresario establecido en el territorio de aplicación del impuesto recibe un cuadro del siglo XVIII propiedad de un particular neerlandés, que es remitido desde Países Bajos para que el empresario español realice en el mismo los trabajos consistentes en la restauración de esta obra de arte.

- Las transferencias de bienes comprendidas en el artículo 9.3.º de la LIVA, incluidas las contempladas en las letras e), f) y g) del citado precepto, esto es:
 - Las transferencias intracomunitarias de bienes, o *transferts* intracomunitarias o autoconsumos intracomunitarios, efectuadas por un sujeto pasivo de un bien corporal de su empresa con destino a otro Estado miembro, para afectarlo a las necesidades de aquella en este último, y las operaciones de signo contrario.

EJEMPLO 10

Cuando un empresario establecido en el territorio de aplicación del impuesto remite a un establecimiento permanente que tiene en Francia un ordenador que tenía en sus instala-

.../...

.../...

ciones españolas para afectarlo a las necesidades del establecimiento que tiene en territorio francés, debe anotar esta operación de transferencia intracomunitaria en este libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias.

- La prestación de un servicio para el sujeto pasivo, que tenga por objeto informes periciales o trabajos efectuados sobre dichos bienes en el Estado de llegada de la expedición o del transporte de los mismos, siempre que estos, después de los mencionados servicios, se reexpidan con destino al sujeto pasivo en el territorio de aplicación del impuesto. Entre los citados trabajos se comprenden las reparaciones y las ejecuciones de obra que puedan calificarse de prestaciones de servicios de acuerdo con el artículo 11 de la LIVA. Si en la norma de conflicto antes apuntada del artículo 70.Uno.7.º, letra b) se hacía referencia a destinatarios que no tenían la condición de empresarios o profesionales o no actuaban como tales, en esta operación recogida en el artículo 9.3.º, letra e), se refleja la prestación de servicios entre empresarios o profesionales establecidos uno en el territorio de aplicación del impuesto (quien envía el bien) y el prestador en el territorio de otro Estado miembro (quien lo recibe), localizándose la operación de acuerdo con la regla general del artículo 69.Uno.1.º de la LIVA.

EJEMPLO 11

Se anotará en este libro registro el envío de una maquinaria industrial electrónica que realiza un empresario establecido en el territorio de aplicación del impuesto a otro empresario establecido en Bélgica para que este último efectúe una reparación en ella y posteriormente se reenvíe al territorio de aplicación del impuesto.

- La utilización temporal de dichos bienes, en el territorio del Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte de los mismos, en la realización de prestaciones de servicios efectuadas por el sujeto pasivo establecido en el territorio de aplicación del impuesto.

EJEMPLO 12

Un empresario establecido en el territorio de aplicación del impuesto, dedicado a la reparación de infraestructuras, es contratado por una Administración pública francesa para efectuar la reparación de un tramo de una carretera en Francia. Para ello, el empresario español envía a Francia maquinaria de obra pesada para efectuar los trabajos que durarán cuatro meses. Una vez concluidos los trabajos, la maquinaria volverá al territorio de aplicación del impuesto.

El envío de esta maquinaria deberá reflejarse en este libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias.

- La utilización temporal de dichos bienes, por un periodo que no exceda de 24 meses, en el territorio de otro Estado miembro en el interior del cual la importación del mismo bien procedente de un país tercero para su utilización temporal se beneficiaría del régimen de importación temporal con exención total de los derechos de importación.

EJEMPLO 13

Una entidad financiera establecida en el territorio de aplicación del impuesto con sucursales en el Reino Unido organiza una exposición de pintura en Londres, que durará tres meses, con parte de la pinacoteca que posee en España.

La remisión de los bienes deberá tener reflejo en el libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias.

- Las adquisiciones intracomunitarias previstas en el artículo 16.2.º de la LIVA, esto es:
 - La afectación a las actividades de un empresario o profesional desarrolladas en el territorio de aplicación del impuesto de un bien expedido o transportado por ese empresario, o por su cuenta, desde otro Estado miembro en el que el referido bien haya sido producido, extraído, transformado, adquirido o importado por dicho empresario o profesional en el desarrollo de su actividad empresarial o profesio-

sional realizadas en el territorio de este último Estado miembro. No es pues sino una adquisición intracomunitaria que es el resultado de una transferencia de bienes en otro Estado miembro.

EJEMPLO 14

Un empresario establecido en el territorio de aplicación del impuesto adquiere madera a empresarios establecidos en Alemania, almacenándola en un depósito que tiene en las afueras de Múnich. Posteriormente la madera es transportada a la fábrica que tiene el empresario en el territorio de aplicación del impuesto.

Además de las operaciones interiores de entregas de bienes que tienen lugar en Alemania por la adquisición de la madera, por las que el empresario español soportará IVA alemán, este empresario español realiza posteriormente transferencias intracomunitarias desde Alemania al territorio de aplicación del impuesto, que deberán reflejarse en el libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias. Deberá darse de alta como empresario en Alemania y declarar la transferencia intracomunitaria, pudiendo así deducir el impuesto alemán que soportó por la compra de la madera.

- Se comprenden además los restantes tres supuestos previstos en el punto anterior, si bien en sentido contrario al que se ha expuesto.

3.3. LIBRO REGISTRO DE FACTURAS EXPEDIDAS

3.3.1. Plazo de remisión electrónica de la información

Deberemos distinguir en los plazos de remisión los siguientes supuestos:

3.3.1.1. Regla general. Plazo de cuatro u ocho días

La información correspondiente a las facturas expedidas deberá suministrarse:

- Si la factura es expedida por el sujeto pasivo que realiza la operación, en el plazo de cuatro días naturales desde la expedición de la factura. En cualquier caso, el citado suministro deberá realizarse antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que se hubiera producido el devengo del IVA correspondiente a la operación que deba registrarse.

Respecto del ejercicio 2017 este plazo de cuatro días se amplía a ocho días naturales.

- Si la factura es expedida por el destinatario o por un tercero, de acuerdo con los artículos 164.Dos de la LIVA y 5 del REFA, el plazo será de ocho días naturales. Al igual que en el supuesto anterior, en cualquier caso, el citado suministro deberá realizarse antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que se hubiera producido el devengo del IVA correspondiente a la operación que deba registrarse.

Respecto del ejercicio 2017 este plazo de ocho días naturales no ha sufrido variación alguna, a diferencia del supuesto anterior.

- Respecto de los dos supuestos anteriores, deben tenerse en cuenta los plazos de expedición de las facturas (art. 11 del REFA):
 - Si el destinatario no es empresario o profesional o no actúa en condición de tal, la factura debe expedirse en el momento en que se produce el devengo. Por ello, no habrá problema alguno temporal en el cumplimiento de la obligación de suministro de la información a través de la Sede electrónica de la AEAT, puesto que como mucho si el devengo se produce el último día de un mes natural, la remisión deberá efectuarse en los cuatro u ocho días naturales siguientes; por tanto, siempre dentro del plazo máximo que fija la norma, esto es, antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que se produce el devengo.
 - Ahora bien, si el destinatario es otro empresario o profesional actuando en condición de tal, como regla general, el plazo para expedir factura concluye el día 15 del mes siguiente a aquel en que se ha producido el devengo (antes del día 16 se indica en el REFA tras la reforma operada por este real decreto). Ello significará que, en el caso de que la factura se emita el último día de este periodo, deberá remitirse al destinatario el mismo día (art. 18 del REFA) y también deberá suministrarse la información a través de la Sede electrónica de la AEAT ese día, existiendo incumplimiento en otro caso que podría conllevar infracción tributaria.
- En el supuesto de entrega de bienes que requieran la presentación de una declaración en aduana para el despacho de los mismos, los cuatro días naturales se deberán computar desde la fecha de admisión a despacho del correspondiente documento por la Administración aduanera.
- Las operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial del criterio de caja deberán informarse en los plazos anteriores, como si a dichas operaciones no les hubiera sido de aplicación dicho régimen especial, sin perjuicio de los datos que deban suministrarse en el momento en que se efectúen los cobros o pagos totales o parciales de las operaciones.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 61 decies del RIVA, los sujetos pasivos acogidos a este régimen especial deben incluir en el libro registro de facturas ex-

pedidas, además de la información general que todo empresario o profesional acogido al régimen general debe recoger: 1.º las fechas de cobro, parcial o total, de la operación con indicación por separado del importe correspondiente, en su caso; y 2.º indicación de la cuenta bancaria o del medio de cobro utilizado, que pueda acreditar el cobro parcial o total de la operación.

Debe observarse que el legislador no ha descuidado que en el libro registro de facturas expedidas, al igual que en el de las recibidas, deben anotarse unos datos adicionales.

Por ello alude a que, de un lado, debe suministrarse la información relativa a la emisión de la factura: en este momento deberá informarse de los datos relativos a la misma, pero no pueden aportarse todos los datos que se deben anotar en el libro registro. De otro, una vez que concurran las circunstancias de cobro total o parcial, deberá suministrarse esa información adicional.

Se establece así un sistema de suministro de información que tiene lugar en dos momentos o en más (si el pago es parcial o fraccionado). La norma alude a que esta información se efectuará en los plazos establecidos en los apartados anteriores, pero debe tenerse en cuenta que si la factura ha sido emitida por un tercero o por el destinatario, el cobro no tiene que realizarse a través de un tercero ni tiene sentido alguno a que se aluda a un plazo de ocho días naturales. Por ello hubiera sido conveniente que el legislador hubiera reflejado expresamente un plazo específico respecto de la información a suministrar en segundo lugar, aunque debe considerarse que es el de cuatro días naturales desde que se produce el cobro total o parcial. Ello también puede dar lugar a graves problemas de control por parte del empresario o profesional, puesto que si el cobro se realiza a través de entidades financieras, la información del cobro puede llegar al empresario más tarde de los cuatro días desde que tiene efectividad el cobro en la cuenta corriente afecta a la actividad y no puede por ello decirse que su conducta sea merecedora de sanción. Indudablemente el legislador no ha tenido en cuenta estas situaciones, seguramente al considerar que pocos empresarios o profesionales acogidos a este régimen especial del criterio de caja se darán de alta opcionalmente en el sistema de llevanza de los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT, pero hubiera sido deseable una mayor precisión del legislador respecto de este régimen especial.

EJEMPLO 15

Un profesional acogido al régimen especial del criterio de caja y acogido también al sistema de llevanza de los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT realiza la actividad de asesoría fiscal. En el mes de marzo de 20X1 realiza, entre otras, una prestación

.../...

.../...

de servicios para un particular el día 20 de marzo y otra asesoría fiscal para un empresario el 26 de marzo. El cobro de la primera se realiza el mismo día 20 de marzo y de la segunda el día 5 de julio siguiente. Las facturas son emitidas por el profesional asesor fiscal.

La prestación realizada para el particular debe documentarse en factura el mismo día 20, puesto que se produce el devengo de la operación tanto de acuerdo con las normas generales del impuesto como con las reglas del régimen especial del criterio de caja. Deberá, por tanto, suministrar la información relativa a esta operación en los cuatro días naturales siguientes, computados en la forma que se expone seguidamente (se excluyen los sábados, los domingos y los declarados festivos nacionales).

Respecto de la segunda operación, si bien el devengo de acuerdo con las reglas del régimen especial tiene lugar el 5 de julio, sin embargo tiene obligación de emitir factura aplicando las reglas generales del impuesto contenidas en el REFA. Por ello, tiene obligación de emitir factura antes del día 16 del mes de abril. La información relativa a esta factura deberá remitirse a través de la Sede electrónica de la AEAT en los cuatro días naturales siguientes a la expedición de la factura. En este momento suministrará la información relativa a la emisión de la factura con todos los datos generales que cualquier empresario o profesional debe remitir.

El cobro total se produce el 5 de julio y en este caso debe suministrar la información en los cuatro días naturales siguientes a que se alude en el artículo 61 decies, apartado 1, del RIVA, esto es, la fecha de cobro y la cuenta bancaria o el medio de cobro utilizado, que pueda acreditar el cobro de la operación.

- Las rectificaciones registrales a que se refiere el artículo 70 del RIVA deberán informarse antes del día 16 del mes siguiente al final del periodo al que se refiera la declaración en la que deban tenerse en cuenta; por tanto, antes de que concluya el plazo de declaración-liquidación.

A efectos del cómputo del plazo de cuatro u ocho días naturales, se excluirán los sábados, los domingos y los declarados festivos nacionales; de manera que los festivos autonómicos y locales no quedan excluidos, integrándose dentro del plazo. Debe concluirse, por tanto, que, si el día 15 del mes siguiente a aquel en que se produce el devengo es sábado, domingo o es declarado festivo nacional, el plazo para suministrar la información se trasladará al día natural siguiente que no coincida con cualquiera de las circunstancias anteriores.

Dados los plazos que se conceden para remitir la información resultará de capital importancia dar cumplimiento a los plazos en que pueden o deben expedirse las facturas, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 11 del REFA respecto de las facturas en general y el artículo 15 en relación con las facturas rectificativas, si bien debe tenerse en cuenta que determinados supuestos de rectificación tienen reglas específicas, como es el caso del concurso y de los créditos incobrables, recogidas en los artículos 80.Tres, Cuatro y Cinco de la LIVA y 24 del RIVA.

Por otra parte, el precepto alude a que la información se suministrará en el plazo de los cuatro u ocho días naturales «desde» la expedición de la factura, lo que plantea el problema de su cómputo. Aun cuando la expresión pueda llevar a considerar que en el cómputo debe incluirse el día en que se expide la factura, debe tenerse en cuenta el principio general de que los plazos expresados en días se contarán a partir del día siguiente a aquel en que tenga lugar la notificación o publicación del acto de que se trate, en este caso la fecha de expedición de la factura (de acuerdo con el art. 30 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del procedimiento administrativo común de las Administraciones públicas).

Este cómputo de plazo tiene, sin embargo, la excepción antes señalada, puesto que en el caso de que la factura se expida a un empresario o profesional, el plazo puede ser inferior a cuatro u ocho días naturales si se emite entre los días 12 a 15 del mes siguiente a aquel en que se produce el devengo, ya que en todo caso el suministro de la información debe efectuarse como más tarde el día 15 de ese mes.

EJEMPLO 16

Un empresario que aplica el sistema de llevar los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT realiza las siguientes operaciones:

- Vende un bien mueble a un particular el día 15 de junio, que es lunes. La factura deberá emitirse con esa misma fecha, teniendo de plazo para suministrar la información hasta el día 19 de junio, viernes, inclusive, salvo que alguno de los días sea fiesta nacional, en cuyo caso el plazo concluirá el día 22 de junio lunes (ya que del cómputo se excluyen los sábados y domingos y los días declarados festivos nacionales).
- Vende un bien mueble a un empresario el día 22 de junio, lunes, emitiendo la factura el día 30 de junio, martes. En este caso en la factura deberá hacer constar tanto la fecha de devengo de la operación como la de expedición; y el plazo para suministrar la información a través de la Sede electrónica de la AEAT concluirá el día 6 de julio, lunes, dado que no se computan los sábados y domingos. Si algunos de los días 1, 2 o 3 de julio fuera fiesta nacional, el plazo se alargaría al día siguiente 7 de julio. La factura deberá ser remitida al destinatario antes del día 16 de julio.
- Vende un bien mueble a un empresario el día 30 de junio, martes, expidiendo factura el día 13 de julio, lunes. Al igual que en el supuesto anterior, deberá reflejarse en la factura tanto la fecha de devengo como de expedición de la factura y se suministrará la información a la AEAT como más tarde el día 15 de julio, miércoles, por lo que en este caso el plazo de suministro de la información se acorta.
- Vende un bien mueble a un empresario el día 30 de junio, martes, expidiendo factura el día 15 de julio, miércoles. En la factura se harán constar la fecha de devengo y la de expedición de la factura. Esta deberá ser remitida al destinatario el mismo día 15 y deberá suministrar la información a través de la Sede electrónica de la AEAT el mismo día 15.

3.3.1.2. *Durante los primeros 30 días del mes de enero siguiente al ejercicio al que se refieren las informaciones*

De acuerdo con el proyecto de orden ministerial que desarrolla el sistema de SII existen dos informaciones que deben suministrarse con carácter anual durante los primeros 30 días del mes de enero siguiente al ejercicio al que se refieran estas informaciones.

Se trata de la siguiente información, recogida en el citado proyecto de orden, y que se refiere a parte de los datos que figuran en los artículos 33 a 36 del RGIT y que se desarrolla en el subepígrafe posterior:

- a) Importes superiores a 6.000 euros que se hubieran percibido en metálico durante el ejercicio de una misma persona o entidad.
- b) Las entidades aseguradoras comprendidas en el artículo 62.6 del RIVA deberán informar de las operaciones de seguros en los términos previstos en los artículos 32 c) y 33.1 del RGIT.

El suministro de información de estos datos deberá efectuarse de forma agrupada respecto de cada una de las personas o entidades con las que se hubieran efectuado las operaciones, conforme a los criterios de imputación temporal previstos en el artículo 35 del RGIT; y se efectuará de acuerdo al formato y diseño de los mensajes informáticos que consten en la Sede electrónica de la AEAT.

3.3.2. Información que debe contener el libro registro de facturas expedidas y que debe suministrarse a la AEAT

Respecto de la información a suministrar relativa a este libro registro debemos distinguir los siguientes grupos de datos:

3.3.2.1. El primero se refiere a los datos generales que deben contenerse en el libro registro, al que están obligados todos los empresarios o profesionales, con las excepciones previstas en los regímenes especiales.

En el artículo 63.3 del RIVA se contiene la información que debe recoger este libro registro respecto de las facturas que expide un empresario o profesional. Se mantiene la información general que todo empresario o profesional, acogido o no al sistema de llevanza electrónica, debe reflejar en el libro registro. De esta forma, las facturas expedidas se inscribirán, una por una, consignándose:

- Número y, en su caso, serie.
- La fecha de expedición.

- La fecha de realización de las operaciones, en caso de que sea distinta de la anterior.
- El nombre y apellidos, razón social o denominación completa y número de identificación fiscal (NIF) del destinatario.
- La base imponible de las operaciones, determinada conforme a los artículos 78 y 79 de la LIVA.
- En su caso, el tipo impositivo aplicado y, opcionalmente, también la expresión «IVA incluido».
- La cuota tributaria.

En el caso de facturas simplificadas se informará del importe total de la factura; aunque si se trata de facturas simplificadas cualificadas deberá desglosarse el importe de la cuota.

Hay que recordar que la base imponible, la cuota de impuesto y el importe total de la factura debe figurar en euros (conforme a lo dispuesto en el art. 79 de la LIVA debe consignarse como base imponible el contravalor en euros, aplicando el tipo de cambio vendedor fijado por el Banco Central Europeo a la fecha de devengo de la operación).

- Si la operación se ha efectuado conforme al régimen especial del criterio de caja se deberán incluir las menciones reflejadas en el artículo 61 decies, apartado 1 del RIVA (las fechas del cobro, parcial o total, de la operación, con indicación por separado del importe correspondiente, en su caso; y la indicación de la cuenta bancaria o del medio de cobro utilizado, que pueda acreditar el cobro parcial o total de la operación). En el caso de que por la operación realizada no se obtenga el cobro en el plazo establecido y el devengo se produzca el 31 de diciembre del año posterior al que se realiza la operación, la fecha que deberá figurar como de cobro será esta última. Los posteriores cobros no generarán anotación alguna.

EJEMPLO 17

Un empresario que aplica el régimen especial del criterio de caja, y está acogido al sistema de SII, realiza una operación sujeta y no exenta de IVA el 1 de septiembre de 20X1, por importe de 10.000 euros, cuyo destinatario es otro empresario o profesional. La factura es expedida el 1 de octubre de 20X1, y el cobro de la operación tiene lugar a través de transferencia el 10 de diciembre de 20X1.

Con fecha 1 de septiembre de 20X1 no debe efectuarse anotación alguna en el libro registro de facturas expedidas. Esta anotación debe efectuarla en el plazo de los cuatro días naturales siguientes al 1 de octubre de 20X1, en que expide la factura (ocho días naturales si estamos en 2017).

.../...

.../...

Percibido el importe de la factura mediante transferencia el 10 de diciembre, deberá suministrar la información relativa a la fecha de cobro, importe percibido y medio de cobro utilizado (cuenta bancaria u otro medio de cobro) en el plazo de los cuatro días naturales siguientes (ocho días en el ejercicio 2017).

3.3.2.2. Un segundo grupo se refiere a información adicional a la anterior, prevista y regulada expresamente en el artículo 63.3 del RIVA.

El libro registro de facturas expedidas por los sujetos pasivos que apliquen el sistema de llevanza electrónica deberá contener adicionalmente los siguientes datos que, por tanto, deberán ser suministrados, al igual que los anteriores, a través de la Sede electrónica de la AEAT.

Se trata de datos que, en su conjunto, superan la información exigida en el REFA, al igual que ocurre con los datos a proporcionar del libro registro de facturas recibidas, lo que incide todavía más en la finalidad de control por parte de la Administración tributaria que se pretende con la instauración de este sistema de llevanza de los libros:

- a) Tipo de factura expedida, indicando si se trata de una factura completa u ordinaria, simplificada (normal y cualificada) o rectificativa. En este sentido, los campos de registro electrónico que se aprueben por orden del ministro de Hacienda y Función Pública podrá exigir que se incluyan otras especificaciones que sirvan para identificar determinadas facturas como el caso de las facturas expedidas por terceros, así como la identificación de aquellos recibos y otros documentos de uso en el ejercicio de la actividad empresarial o profesional a que se refieren el artículo 16.1 y la disposición adicional primera del REFA.

Como puede observarse, debe suministrarse información de toda factura emitida por el empresario o profesional, cualquiera que sea su tipo, pero se añade la necesidad de diferenciar la tipología de la factura y, por tanto, ponerlo de manifiesto a la AEAT.

- b) Identificación, en su caso, de si se trata de una rectificación registral a que se refiere el artículo 70 del RIVA, esto es, deberá identificarse si nos encontramos ante algún error material al efectuar las anotaciones registrales. Debe recordarse que esta rectificación se efectúa al finalizar el periodo de liquidación mediante una anotación o grupo de anotaciones que permita determinar, para cada periodo de liquidación, el correspondiente impuesto devengado y soportado, una vez practicada dicha rectificación.
- c) Descripción de las operaciones; lo que puede resultar complejo en función del diseño que de la sede electrónica se realice por la AEAT. En todo caso, nos encontramos

ante un elemento de control trascendente que permitirá a los órganos de la Administración tributaria la comprobación de la tributación correcta o no de las operaciones.

Respecto de esta información debe recordarse que en el artículo 6.1, letra f), del REFA, en relación con las facturas ordinarias o completas, se exige que consten en ellas la descripción de las operaciones, consignándose todos los datos necesarios para la determinación de la base imponible del IVA, tal como se define en los artículos 78 y 79 de la LIVA, correspondiente a aquellas y su importe, incluyendo el precio unitario sin IVA de las operaciones, así como cualquier descuento o rebaja que no esté incluido en dicho precio unitario. No se está exigiendo pues información adicional que deba contener la factura ordinaria o completa, debiendo entenderse que cuando se exige suministrar la información relativa a la descripción de las operaciones, debe identificarse esta con la que se refleja en el anterior precepto.

Cuestión distinta es el de las facturas simplificadas, sean normales o cualificadas, en cuyo caso se exige (art. 7.1, letra e), del REFA) la identificación del tipo de bienes entregados o de servicios prestados, por lo que se plantea si respecto de estas operaciones debe exigirse una descripción de las operaciones de acuerdo con lo expuesto para las facturas ordinarias o completas o basta con suministrar la información que requiere el REFA para este tipo de facturas. La identificación general de la información que deben contener los libros registro de facturas expedidas y recibidas con los datos que deben contener las facturas de acuerdo con el REFA lleva a la conclusión de que en caso de facturas simplificadas los datos que deberían suministrarse son los exigidos por el artículo 7.1, letra e), de este reglamento.

- d) En el caso de facturas rectificativas se deberán identificar como tales e incluirán la referencia a la factura rectificada o, en su caso, las especificaciones que se modifican. Puede conllevar este dato la dificultad en su plasmación, esencialmente cuando se refieran a un conjunto de facturas (art. 15.4 del REFA), por lo que resultará de gran importancia el desarrollo posterior de la norma reglamentaria.

También en los casos especiales previstos en el artículo 15.2 del REFA, esto es, devolución de envases y embalajes o de mercancías, en cuyo caso la rectificación se puede efectuar en la factura posterior a dicha devolución que expida el proveedor, sin necesidad de emitir una factura rectificativa específica. Debe entenderse que el tratamiento especial que se realiza respecto de estas circunstancias en el REFA y su reflejo en una factura posterior, permitirá no suministrar los datos que ahora se exigen, en cuanto el importe de los envases, embalajes o mercancías que se devuelven minoran la base imponible de la operación documentada en la factura posterior a este hecho, por lo que esta información debe considerarse incluida en los datos que debe contener la descripción de las operaciones, antes examinada.

Respecto de las facturas rectificativas por descuentos o bonificaciones por volumen de operaciones, se establece en el REFA que no será necesaria la identificación de las facturas rectificadas, bastando la determinación del periodo al que se refieran;

por lo que debe esperarse que en el posterior desarrollo del precepto reglamentario en relación con el diseño de los datos a suministrar se prevea esta circunstancia, pues lo lógico es en todo caso remitir los datos exigidos por el REFA, esto es, la concreción del periodo a que se refiere el descuento o bonificación.

- e) En el caso de facturas que se expidan en sustitución o canje de facturas simplificadas expedidas con anterioridad, se incluirá la referencia de la factura que se sustituye o de la que se canjea o, en su caso, las especificaciones que se sustituyen o canjean. Debe, por tanto, suministrarse información del tipo de factura, identificándose las facturas simplificadas sustituidas con el número, serie y fecha de expedición o, en su caso, las especificaciones que se sustituyen o canjean. Respecto del ejercicio y periodo, deberán consignarse los correspondientes al periodo de liquidación en que fue anotada la factura simplificada original.
- f) Las menciones a que se refieren los artículos 51 quáter y 61 quinquies, apartado 2, del RIVA, y las letras j) y l) a p) del artículo 6.1 del REFA, esto es:
- Las menciones relativas a las obligaciones formales específicas del régimen especial del oro de inversión previstas en el artículo 51 quater del RIVA; si bien esta mención se refiere al libro registro de facturas recibidas, por lo que más parece un error del legislador, dado que esta información debería contenerse entre aquella que debe suministrarse respecto de este último libro, dado que se trata de facturas recibidas (debe hacerse constar en este libro de facturas recibidas, con la debida separación, las adquisiciones o importaciones que corresponden a cada sector diferenciado de la actividad, cuando el sujeto pasivo que aplica este régimen especial del oro de inversión realiza otras actividades que constituyen otros sectores diferenciados distintos de las operaciones acogidas al régimen especial).
 - En relación con las operaciones intragrupo, dentro del régimen especial del grupo de entidades y nivel avanzado, deberá especificarse, además del contenido general previsto en el artículo 6 del REFA, la base imponible en dos formatos: de un lado, se hace constar en el libro registro de facturas expedidas la base imponible que resulte de la aplicación del nivel avanzado de este régimen especial y además se especificará la que resultaría de la aplicación de lo dispuesto en los artículos 78 y 79 de la LIVA, esto es, teniendo en cuenta las reglas de determinación de la base imponible en régimen general. Deberá identificarse la que corresponda a cada caso.
 - Si la operación está exenta, en la factura debe hacerse referencia a las disposiciones de la Directiva 2006/112/CE o a los preceptos correspondientes de la LIVA donde se establece la exención, o bien la indicación de que la operación está exenta. En el caso de que se documenten varias operaciones en una misma factura esta circunstancia se referirá únicamente a parte de ella, debiendo especificar.

- Las menciones que deben figurar en la factura por cualquiera de las circunstancias previstas en las letras l) a p) del artículo 6.1 del REFA: «facturación por el destinatario», «inversión del sujeto pasivo», «régimen especial de las agencias de viaje», «régimen especial de los bienes usados», «régimen especial de los objetos de arte», «régimen especial de las antigüedades y objetos de colección» o «régimen especial del criterio de caja».

- g) Periodo de liquidación de las operaciones que se registran a que se refieren las facturas expedidas.

En la norma se impone la obligación de concretar el periodo de liquidación del IVA al que se refiere la factura con el fin de que el control de la Administración tributaria sea riguroso, comprobando así de manera directa a través de la información suministrada por el sujeto pasivo si la cuota devengada se declara en periodos de liquidación distintos a aquel en que se ha producido el devengo.

Debe recordarse a estos efectos que la declaración de la cuota devengada en un periodo posterior a aquel en que se ha producido el devengo puede reflejar una conducta infractora del artículo 191.6 de la LGT.

EJEMPLO 18

El empresario A vende determinada mercancía al empresario B, teniendo lugar la entrega el 31 de marzo de 20X1. La factura es emitida el día 15 de abril.

En la factura deberán figurar ambas fechas al igual que en el libro registro de facturas expedidas y en la información a suministrar a la AEAT: la de devengo el 31 de marzo y la de expedición de la factura el 15 de abril.

Además, se informará que la operación se ha producido en el ejercicio 20X1 y en el periodo 03/M.

La información deberá remitirse a la AEAT el mismo día 15 de abril.

- h) Indicación de que la operación no se encuentra, en su caso, sujeta al IVA. Se refiere esencialmente a los supuestos en que la operación se localiza fuera del territorio de aplicación del impuesto y no a los recogidos en el artículo 7 de la LIVA pues por regla general en estos últimos, al no existir hecho imponible alguno, no hay que emitir factura.
- i) En el caso de que la factura haya sido expedida en virtud de una autorización en materia de facturación de las previstas en el REFA, se incluirá la referencia a la autorización concedida.

3.3.2.3. El tercer grupo de información a suministrar se refiere a especificaciones que sirven para identificar tipologías de facturas prevista en las letras a), d) y e) anteriores. Así, deberá informarse de las siguientes especificaciones, de acuerdo con el proyecto de orden:

- Si la factura es emitida en los términos a que se refieren los artículos 6 o 7 del REFA.
- Si la factura tiene la consideración de factura rectificativa de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 15 del REFA. En este caso, y a los solos efectos del suministro electrónico de estos registros de facturación, la identificación de las facturas rectificadas será opcional.

En una factura recapitulativa se consignará como fecha de operación el último día del mes natural en que se hayan efectuado las operaciones que se documentan en la factura.

- Si el registro de facturación suministrado corresponde a una factura emitida en sustitución de facturas simplificadas expedidas con anterioridad. En este caso, y a los solos efectos del suministro electrónico de estos registros de facturación la identificación de las facturas simplificadas sustituidas será opcional.
- Si el registro de facturación suministrado se corresponde con un asiento resumen de facturas en los términos a que se refiere el artículo 63.4 del RIVA.
- Identificación de aquellas facturas que hayan sido emitidas por el destinatario o por un tercero de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 5 del REFA. Recordemos que en estos casos el plazo para remitir la información es de 8 días naturales y que debe comunicarse mediante declaración censal (modelo 036) dicha opción, la fecha a partir de la cual se ejerce y, en su caso, la renuncia y la fecha de efecto de la misma.
- Identificación de que la factura ha sido expedida al amparo de una autorización habilitada en el REFA, e identificación de los registros de facturación informados con requisitos diferentes a los generales de acuerdo con lo previsto en el artículo 62.5 del RIVA.
- Indicación de la naturaleza objeto de la operación, distinguiendo si se trata de una entrega de bienes o de una prestación de servicios cuando el destinatario no disponga de NIF o cuando, aun disponiendo de él, este comience por la letra «N». Recordemos que esta letra corresponde a personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica que carezcan de la nacionalidad española.

3.3.2.4. El último grupo de información se refiere a la que puede exigir el ministro de Hacienda y Función Pública.

Se prevé finalmente que el ministro de Hacienda y Función Pública pueda mediante orden ministerial determinar que, junto a lo anterior, se incluya aquella otra información con trascendencia tributaria a que se refieren los artículos 33 a 36 del RGIT; esto es, información referida a

la declaración anual de operaciones con terceras personas. Como se ha indicado anteriormente, quienes apliquen obligatoria u optativamente el sistema de llevanza electrónica de facturas no están obligados a presentar los modelos de declaraciones informativas 340 y 347, si bien se establece la posibilidad de que determinados datos que debían figurar en esta declaración resulten de suministro obligatorio a través de este sistema de registro de facturas. Así, debe tenerse en cuenta que en la declaración informativa modelo 347 se consignarán determinadas operaciones por las que no existe obligación de emitir factura, como es el caso de las subvenciones y podría resultar obligatoria suministrar la información referida a estas operaciones a través del sistema de llevanza electrónica del libro registro de facturas expedidas.

La información a suministrar es la siguiente (contenida en los arts. 34.1, letras d), e), f), g) y h), respecto del modelo 347; y el art. 36.2, letra b) respecto del modelo 340, ambos preceptos del RGIT):

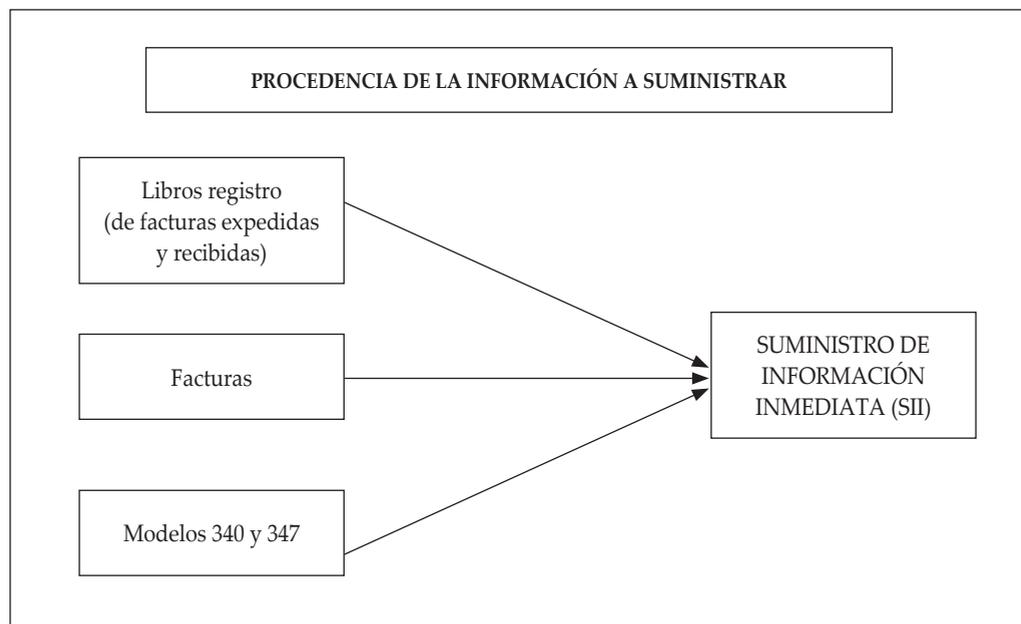
- a) Las agencias de viajes deberán identificar las facturas que documenten las prestaciones de servicios en cuya contratación intervengan como mediadoras en nombre y por cuenta ajena que cumplan con los requisitos a que se refiere la disposición adicional cuarta del REFA.
- b) Identificación de las facturas emitidas por operaciones de arrendamiento de locales de negocios. En el caso de que el arrendamiento no estuviese sometido a retención deberá informarse de las referencias catastrales y los datos necesarios para la localización de los inmuebles arrendados.
- c) Identificación de los cobros por cuenta de terceros de honorarios profesionales o de derechos derivados de la propiedad intelectual, industrial, de autor u otros por cuenta de sus socios, asociados o colegiados efectuados por sociedades, asociaciones, colegios profesionales u otras entidades que, entre sus funciones, realicen las de cobro.
- d) Importes que se perciban en contraprestación por transmisiones de inmuebles, efectuadas o que se deban efectuar, que constituyan entregas sujetas en el IVA.
- e) Importes superiores a 6.000 euros que se hubieran percibido en metálico durante el ejercicio de una misma persona o entidad.
- f) Las entidades aseguradoras comprendidas deberán informar de las operaciones de seguros en los términos previstos en los artículos 32 c) y 33.1 del RGIT, sin perjuicio del resto de toda la información anterior a la que se ha hecho referencia en este epígrafe para los casos en los que se emitan facturas. Esto es, la información referida en los citados preceptos del RGIT se refiere a todas las operaciones efectuadas, tanto por las que se emitan factura como por aquellas otras en las que no hay obligación de emitir factura.

Como se ha expuesto a lo largo de este subepígrafe, se recogen de esta forma datos adicionales a aquellos que se hacen constar de acuerdo con el REFA y en el libro que deben llevar quienes no apliquen este sistema de llevanza del mismo (periodo de liquidación en el que se re-

coge cada factura, descripción de las operaciones, etc.), ampliando la información a reflejar en los libros registro, esencialmente respecto de los libros registro de facturas expedidas (y también del libro de facturas recibidas).

Queda con ello reflejo de la finalidad pretendida por el legislador con la introducción de este sistema de llevanza electrónica de los libros, que no es otro que el de obtener una información precisa que le permita tener un control exhaustivo de la actividad realizada por el sujeto pasivo y evitar el fraude en el IVA devengado. Se impone a los empresarios o profesionales el registrar unos datos adicionales a los contenidos en el libro registro (descripción de las operaciones, etc.) y, por tanto, de imponerles una carga adicional. Esta, junto con otras que se especifican en este u otros epígrafes, incide claramente en el esfuerzo que la gestión de este impuesto supone para los empresarios o profesionales, cuando la tendencia del legislador de la UE es precisamente la de simplificar la gestión y reducir la carga que la gestión y el esfuerzo financiero representa en este impuesto. Si bien la lucha contra el fraude es un objetivo que tiene que perseguir la Hacienda pública y merece la introducción de las medidas legislativas precisas para ello, estas deben adecuarse a los principios inherentes a un sistema tributario que en el cumplimiento de las obligaciones formales por parte del obligado tributario tenga en cuenta también los principios generales de este sistema, entre otros el de proporcionalidad y equilibrio entre los derechos y obligaciones de la Administración tributaria y de los obligados tributarios, también en la gestión del impuesto.

Como conclusión, podemos señalar que los datos a suministrar tanto por lo que se refiere a facturas expedidas (como también respecto de las recibidas) pueden proceder:



3.3.3. Asientos resúmenes

La anotación individualizada de las facturas puede sustituirse por la de asientos resúmenes cuando se cumplan las condiciones que se indican en el artículo 63.4 del RIVA; pudiendo igualmente ser válida la anotación de una misma factura en varios asientos correlativos cuando incluya operaciones que tributen a distintos tipos impositivos. Esta posibilidad de sustituir la anotación individualizada por asientos resúmenes tiene como finalidad esencialmente la de agrupar facturas simplificadas sin necesidad de realizar asientos individualizados.

En el caso de asientos resúmenes se harán constar:

- Fecha o periodo en que se hayan expedido.
- Base imponible global correspondiente a cada tipo impositivo.
- Tipos impositivos.
- Cuota global de facturas numeradas correlativamente y expedidas en la misma fecha.
- Números inicial y final de las mismas.
- Si las operaciones se han efectuado conforme al régimen especial del criterio de caja se incluirá la siguiente información: las fechas del cobro, parcial o total, de la operación, con indicación por separado del importe correspondiente, en su caso; e indicación de la cuenta bancaria o del medio de cobro utilizado, que pueda acreditar el cobro parcial o total de la operación.

Se exige, además, el cumplimiento simultáneo de dos condiciones:

- a) Que en las facturas expedidas no sea preceptiva la identificación del destinatario, conforme al REFA. Esto es, se prevé la realización de asientos resúmenes, como se ha indicado, para el supuesto de emisión de facturas simplificadas normales (quedan excluidas de esta posibilidad las facturas ordinarias y las facturas simplificadas cualificadas).
- b) Que el devengo de las operaciones documentadas se haya producido dentro de un mismo mes natural, lo que resulta lógico dado que es este el periodo mínimo de autoliquidación del impuesto.

Los empresarios o profesionales acogidos al sistema de llevanza electrónica podrán aplicar cuanto se acaba de señalar, efectuando asientos resúmenes o anotando una misma factura en asientos correlativos; esto es, este sistema de registro electrónico permite la realización de asientos resúmenes.

De acuerdo con el proyecto de orden de manera específica deberá informarse si el registro de facturación suministrado se corresponde con un asiento resumen de facturas en los términos a los que se refiere el artículo 63.4 del RIVA.

El asiento resumen puede contener facturas con operaciones a distintos tipos impositivos, informándose en un solo registro de la base imponible global correspondiente a cada tipo impositivo y los distintos tipos impositivos.

EJEMPLO 19

Los tiques o facturas simplificadas normales (cualquiera que sea su importe, por ejemplo, por una barra de pan cuyo coste IVA incluido puede ser de 40 céntimos de euro) emitidos por un gran almacén o un hipermercado que debe aplicar este sistema de información, deberá ser tratada informáticamente por la empresa para suministrar la información de esta venta a la AEAT a través del SII, bien de forma individualizada, bien mediante la anotación a través de asientos resúmenes.

Pueden realizarse asientos resúmenes de facturas expedidas correspondientes a operaciones acogidas al régimen especial del criterio de caja, pero teniendo en cuenta el criterio general del devengo (previsto en el art. 75 de la LIVA) y no del específico del régimen. Ello sin perjuicio de que los datos anteriores se complementen con los relativos a los cobros.

3.3.4. Facturas expedidas al amparo de una autorización de simplificación en materia de facturación

En el proyecto de orden se prevén especificaciones singulares respecto de estas facturas. Como sabemos en el artículo 4 del REFA, en su apartado 3, se prevé que el Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT pueda autorizar la expedición de facturas simplificadas, en supuestos distintos a los señalados en los apartados 1 y 2 del citado precepto, cuando las prácticas comerciales o administrativas del sector de actividad de que se trate, o bien las condiciones técnicas de expedición de las facturas dificulten particularmente la inclusión en las mismas de la totalidad de los datos o requisitos previstos en el artículo 6 del REFA.

Asimismo, en el artículo 7.4 se prevé que el mismo órgano administrativo, cuando aprecie que las mismas circunstancias que las expuestas en el párrafo anterior, y recomienden la consignación de menores menciones de las señaladas en el artículo 7.1, 2 y 3, podrá autorizar la expedición de facturas simplificadas que no incluyan las menciones señaladas en los apartados 1, letras a), c), f), g) e i), y 2, siempre que, en los casos de omisión de las menciones a que se refieren las letras f) y g) citadas, se haga constar la cuota tributaria o los datos que permitan calcularla.

Se mantienen además las autorizaciones de simplificación concedidas de acuerdo con lo dispuesto en la normativa reguladora de la facturación anterior al actual reglamento, esto es, al

amparo del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, y del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre.

Se exige en estos casos que los empresarios que apliquen el sistema de SII deban identificar estas facturas, esto es, que se trata de facturas expedidas al amparo de este tipo de autorizaciones, y ello se efectuará bajo las siguientes condiciones:

- Antes del primer envío del registro de facturación correspondiente a una factura expedida bajo estas circunstancias se deberá anexar copia de la autorización en el apartado previsto para aportar documentación complementaria.
- El número de registro obtenido en el envío de la autorización deberá suministrarse en los registros de facturación correspondientes a las facturas emitidas bajo las condiciones acordadas en la misma.

El envío de esta información se suministrará atendiendo al formato y diseño de los mensajes informáticos que consten en la Sede electrónica de la AEAT.

3.3.5. Autorizaciones para sustituir los libros registro por sistema de registro diferentes

Conforme al artículo 62.5 del RIVA el Departamento de Gestión de la AEAT puede autorizar, previas las comprobaciones que estime oportunas, la sustitución de los libros registro por sistemas de registro diferentes, así como la modificación de los requisitos exigidos para las anotaciones registrales, siempre que respondan a la organización administrativa y contable de los empresarios o profesionales o sujetos pasivos y, al mismo tiempo, quede garantizada plenamente la comprobación de sus obligaciones tributarias por el IVA; siendo revocables estas autorizaciones en cualquier momento.

Se prevé en el proyecto de orden que los sujetos pasivos que hayan sido autorizados para realizar estas anotaciones registrales con requisitos diferentes a los generales deberán identificar los registros que se suministran al amparo de este tipo de autorizaciones; cumpliéndose las dos condiciones que se han expuesto en el subepígrafe anterior y la forma de envío de la información.

3.3.6. Operaciones singulares a anotar en el libro registro de facturas expedidas

Debe tenerse en cuenta la problemática que suscitan algunas operaciones concretas.

- a) En el caso de entregas intracomunitarias de bienes la fecha de emisión de la factura, como regla general, se hace coincidir con la del devengo, y ello incide directamente en el plazo para suministrar la información. En el artículo 75.Uno.7.º y 8.º de la LIVA se prevén las reglas del devengo para estas operaciones. Conforme a la

regla general el devengo se produce el día 15 del mes siguiente a aquel en que se inicie la expedición o el transporte de los bienes con destino al adquirente, aunque si con anterioridad a la citada fecha se hubiera expedido factura por dichas operaciones, el devengo tendrá lugar en la fecha de expedición de la factura.

En la información a suministrar deberemos tener en cuenta que la factura se anota en el libro registro de facturas expedidas, haciendo constar el NIF a efectos de IVA suministrado por el destinatario. Al ofrecer ya información sobre el Estado de destino (el citado NIF ofrece ya esta información) no será necesario suministrar dato alguno relativo al país del destinatario. Nos encontraremos ante operaciones exentas (del art. 25 de la LIVA) y por tanto deberá ofrecerse el dato relativo a la base imponible, pero no al tipo impositivo y a la cuota.

EJEMPLO 20

Un empresario, que debe llevar los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT, establecido en Teruel (Aragón), transmite una maquinaria industrial a un empresario establecido en Oporto (Portugal) por importe de 300.000 euros, estando la operación sujeta y exenta de IVA. El transporte se inicia el día 17 de junio de 20X1, llegando a su destino la mercancía el 18 de junio. La factura es expedida el día 14 de julio de 20X1.

En este caso, siguiendo las reglas del devengo que vienen recogidas en el artículo 75.Uno.8.º de la LIVA, con independencia de cuándo se ha iniciado y finalizado el transporte y de cuándo los bienes se han puesto a disposición del adquirente, el devengo de la operación tiene lugar el 14 de julio de 20X1, por lo que la operación debe declararse en la autoliquidación correspondiente a este mes, como entrega intracomunitaria de bienes (se declara exclusivamente la base imponible de 300.000 euros en la página 3 del modelo de autoliquidación). Esta autoliquidación deberá presentarse hasta el día 30 de agosto.

Por tanto, en este caso el plazo para suministrar la información concluirá el día 18 de julio de 20X1, si bien se tiene que tener en cuenta que se excluirán los sábados, domingos y festivos nacionales.

- b) Respecto de las exportaciones de bienes u operaciones asimiladas debe emitirse factura teniendo en cuenta que estamos ante una operación exenta del artículo 21 de la LIVA o preceptos siguientes, por lo que, al igual que en el caso anterior, se deberá hacer constar la base imponible pero no el tipo impositivo y la cuota, identificando al destinatario y el país de destino.
- c) Mayor complejidad puede resultar de las operaciones realizadas por empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del impuesto y respecto de

las que se produzca la inversión del sujeto pasivo, ya que pueden acaecer diversas circunstancias:

- En el caso de que ambas partes, proveedor o prestador y destinatario, radiquen en el territorio de aplicación del impuesto y tenga lugar la regla de inversión del sujeto pasivo por cualquiera de las causas previstas en el artículo 84.Uno.2.º, letras b) a g), estaremos ante operaciones sujetas, no exentas, pero respecto de las que se produce la inversión del sujeto pasivo. En la factura deberá figurar la correspondiente mención «inversión del sujeto pasivo», sin hacer constar tipo impositivo y cuota. La información a suministrar comprenderá, por tanto, estos datos.

El proveedor o el prestador declarará la operación en el libro registro de facturas expedidas (sin especificar tipo impositivo, siendo la cuota repercutida de «0» euros) y el destinatario la consignará en el libro registro de facturas recibidas, si bien es ese último el que debe declarar e ingresar el IVA devengado y se deducirá en la medida en que tenga derecho a ello.

- Puede suceder que la operación se localice fuera del territorio de aplicación del impuesto. En este caso, si es fuera del territorio de la Unión, estaremos ante operaciones no sujetas sin más; pero si se localizan en el territorio de otro Estado miembro puede producirse además la inversión del sujeto pasivo prevista un precepto de la respectiva normativa del Estado miembro análogo a nuestro artículo 84.Uno.2.º, letra a), de la LIVA. Estaremos ante operaciones no sujetas debido a la aplicación de las reglas de localización, no debiendo repercutir cuota alguna de IVA, ni figurar tipo impositivo alguno, por lo que también deberán reflejarse estas circunstancias en la información a suministrar.

EJEMPLO 21

Una sociedad mercantil establecida exclusivamente en el territorio de aplicación del impuesto dedicada al asesoramiento fiscal, contable y mercantil emite un dictamen a una sociedad mercantil establecida en Francia.

Estamos ante una prestación de servicios que, por la regla de localización general de estas operaciones prevista en el artículo 69.Uno.1.º de la LIVA, tributará en Francia. Estaremos, por tanto, ante una operación no sujeta en el territorio de aplicación del impuesto, debiendo emitir factura sin repercusión de cuota alguna. En Francia será sujeto pasivo por inversión el empresario francés, por una regla análoga a nuestro artículo 84.Uno.2.º, letra a).

- d) En los autoconsumos deberemos diferenciar en función de la naturaleza del mismo. Puede ser externo o interno (este último solo sucederá en caso de entregas de bienes asimiladas), y su base imponible se determina de acuerdo con las reglas especiales previstas en el artículo 79.Tres y Cuatro de la LIVA. Asimismo, deberá considerarse cuándo se produce el devengo, pues existen distintas reglas en el artículo 75.Uno.5.º, algunas de ellas de gran complejidad.

En el supuesto de autoconsumos externos de bienes (arts. 9.1, letras a) y b), y 12 de la LIVA) no existen especialidades respecto al contenido de las facturas, por lo que deberemos tener en cuenta las precisiones generales que se han apuntado.

Cuestión distinta es el caso de los autoconsumos internos de bienes del artículo 9.1, letras c) y d) de la LIVA; ya que estamos ante entregas de bienes asimiladas y deben anotarse tanto en el libro registro de facturas expedidas como en el de recibidas, coincidiendo la identificación del emisor de la factura con la del destinatario.

Respecto de estas últimas operaciones debe tenerse en cuenta que el importe de la base imponible se considerará para el cálculo de la prorrata en el caso del autoconsumo previsto en la letra c) que es el autoconsumo por transferencia entre sectores diferenciados, pero no en el supuesto de la letra d) o autoconsumo dentro del mismo sector diferenciado, en cuyo caso se desprecia la operación para calcular el porcentaje de prorrata general.

3.3.7. Otras consideraciones acerca del libro registro de facturas expedidas

Una de las cuestiones que pueden plantearse por el sujeto pasivo es si el IVA devengado incluido en la autoliquidación modelo 303 debe ser coincidente con el suministrado a través de los registros del libro de facturas expedidas.

Si bien pueden coincidir, existen diversos factores o circunstancias que hacen que no tenga que ser así necesariamente, y ello sucede tanto apliquemos o no el sistema de SII. Las circunstancias más importantes son:

- Las operaciones en que el destinatario es el sujeto pasivo por inversión conforme al artículo 84.Uno.2.º de la LIVA. El empresario o profesional destinatario reflejará estas operaciones solo en el libro registro de facturas recibidas, aun cuando tiene que autoliquidar también el IVA devengado.
- Las adquisiciones intracomunitarias de bienes de los artículos 13 a 16 de la LIVA, respecto de las que se producirá la misma operatoria que la expuesta en el punto anterior.
- Algunos supuestos de rectificación de las cuotas repercutidas pueden implicar el aumento del IVA devengado, pero deben declararse en el periodo en que se rea-

lizó la operación, y no en aquel en que se emite la factura rectificativa (es el caso previsto en el art. 89.Cinco, primer párrafo, de la LIVA).

Finalmente, debe advertirse que en el libro registro de facturas expedidas se anotan todas las facturas por operaciones en las que se tenga el deber de emitirlas, conforme a lo dispuesto en los artículos 2 y 3 del Reglamento de facturación.

Ello implica que deban expedirse facturas también por las operaciones no sujetas y las exentas (con las excepciones previstas en el art. 3 del Reglamento de facturación). La referencia a operaciones no sujetas se refiere esencialmente a aquellas que se localizan fuera del territorio de aplicación del impuesto. Respecto de los supuestos de no sujeción previstos en el artículo 7 de la LIVA, en tanto no se realiza el hecho imponible en principio no existirá obligación de expedir factura, aun cuando pueda expedirse cualquier otro documento en el que se plasme la operación (sin perjuicio de que la DGT en alguna ocasión ha venido señalando que respecto de las operaciones de transmisión de empresa recogidas en el art. 7.1 debe emitirse factura).

En cualquier caso deberá suministrarse información en relación con estas circunstancias de no sujeción y de exención.

Ahora bien, existen determinadas operaciones por las que no existe obligación de emitir factura y, por tanto, no se suministrará información a la AEAT. Estos supuestos se recogen en el artículo 3 del REFA. Es lo que ocurre, por ejemplo, con determinadas operaciones financieras previstas en el apartado 3 del citado precepto.

nan reglamentariamente. Así, resulta aplicable a fundaciones, Administraciones públicas y demás personas jurídicas que reúnan esta condición de empresarios o profesionales a efectos del IVA.

El desarrollo reglamentario de la anterior obligación se recoge en los artículos 62 a 70 del Reglamento del IVA (RIVA), donde se regulan las obligaciones contables de los sujetos pasivos del impuesto.

El legislador nacional con la reforma aprobada establece un sistema de llevanza de los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT por medio del suministro de los registros de facturación, que permitirá ir formando los libros en la Sede electrónica de la AEAT con cada uno de los envíos del detalle de las operaciones realizadas por el sujeto pasivo.

Aun cuando no hay una relación directa, en tanto el referido suministro de información no incide en el plazo de presentación de las autoliquidaciones periódicas, se amplía este plazo para los empresarios y profesionales que apliquen este sistema de llevanza de los libros registro.

Esta modificación en la forma de llevar estos libros registro tiene como base dos causas, si bien no puede desdeñarse la fuerza atractiva y prioritaria de la segunda: la adecuación a las nuevas tecnologías, y la del control y prevención del fraude fiscal.

No cabe duda de que, respecto de la primera de ellas, los avances en materia informática han sido importantes y tanto el legislador de la Unión Europea (UE) como el nacional, en reformas anteriores, tienden no solo a recoger este hecho sino a reorientar la actuación de los empresarios o profesionales para encauzarla y utilizar de manera general y sistemática estos nuevos medios electrónicos, cualquiera que sea el destinatario de sus operaciones. Basta para ello considerar la última regulación en materia de facturación llevada a cabo por el Reglamento de facturación (REFA) con la importancia que se ha dado a la factura electrónica.

El legislador pretende en segundo lugar prevenir y controlar el fraude fiscal, y reconoce expresamente que «es necesario disponer de información suficiente y de calidad, así como obtenerla de la forma más inmediata posible», y ello, entre otras razones y como fundamental, porque, como señala para justificar la introducción de medios electrónicos, se quiere transformar la llevanza de los libros en «un sistema más moderno que acerque el momento del registro o contabilización de las facturas al de la realización efectiva de la operación económica que subyace a las mismas», lo que es una de las causas de fraude en el IVA, por más que se quiera disfrazarla como medida de modernización. No en vano se establece la obligación de suministrar información no solo de la facturación emitida sino también de la recibida, lo que permitirá a la Administración tributaria tener un control inmediato de la veracidad de las autoliquidaciones presentadas por el proveedor de los bienes y servicios, esencialmente cuando las relaciones son entre empresarios o profesionales, donde existen importantes bolsas de fraude. No cabe duda de que la obligación de dar información inmediata a la AEAT, pues no otra actuación se pretende con la medida anterior, tiene como finalidad evitar abusos de la norma, de manera que el IVA devengado se declare realmente en aquel periodo en que se ha producido el hecho imponible, de manera que el empresario o profesional que realiza la operación no puede trasladar la cuota devengada a periodos posteriores.

Como el legislador es conecedor de ello, y a fin de compensar o, como señala la exposición de motivos, de equilibrar las obligaciones impuestas al empresario o profesional, se reducen «sustancialmente las cargas administrativas asociadas al suministro periódico de información», quedando exonerados los sujetos pasivos que deban aplicar este sistema de llevanza de libros, de la obligación de presentar la declaración sobre las operaciones con terceras personas (modelo 347), así como de la presentación de la Declaración informativa a que se refiere el artículo 36 (modelo 340) del 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 (RGIT) de 27 de julio de 2007, por lo que se refiere al contenido de los libros registro del IVA y, en su caso, de la declaración resumen anual del IVA (modelo 390). Se reducen, de esta manera, cargas indirectas.

Ni que decir tiene que, si toda la información de las operaciones realizadas por el empresario o profesional, incluso aquellas que no deben declararse en el modelo 347, va a ser objeto de suministro a través de este sistema de llevanza de los libros, no tiene ningún sentido que se impusiera obligación alguna de presentar los modelos declarativos a los que se ha hecho referencia, por lo que tal equilibrio de obligaciones no es sino constatación del principio de proporcionalidad, dado que no puede exigirse la reiteración en el suministro de información por parte de los contribuyentes.

Indudablemente, los sujetos pasivos que tengan la obligación de aplicar este sistema de información y que no se hubieran acogido hasta ahora al sistema de devolución mensual, implicará *de facto* la adopción del mismo, pues el suministro de información que deben efectuar es análogo a los datos a anotar en el modelo 340; por lo que no tiene sentido mantenerse fuera del sistema de devolución mensual.

El sistema, denominado por los órganos tributarios como «suministro inmediato de información del IVA» (SII), resulta obligatorio para un colectivo de unos 62.000 contribuyentes (grandes empresas, grupos societarios y sujetos inscritos en el régimen de devolución mensual del IVA [REDEME]) que representan, sin embargo, el 80% de la facturación total de los sujetos pasivos de IVA en España, según datos suministrados por la AEAT.

No obstante, la posibilidad de optar por aplicar el sistema que tienen el resto de empresarios o profesionales incide en una clara vocación de generalizar el sistema por el legislador.

Finalmente, debe advertirse que no se configura como una nueva obligación, sino como un nuevo sistema de llevar a efecto el cumplimiento de una obligación ya existente, la llevanza de los libros registro de IVA, aunque indudablemente implica cambios importantes que afectan a la gestión del impuesto por parte de los empresarios o profesionales, suponiendo trámites y gestiones adicionales. Debe advertirse en este sentido que no se remite la factura, sino la información que contiene.

Supone, en definitiva, remitir la información de manera continuada, consiguiéndose que la AEAT tenga información actualizada de la actividad del sujeto pasivo.

El Real Decreto 596/2016, de 2 de diciembre, que ahora se comenta tiene por objeto fundamental incorporar las modificaciones reglamentarias necesarias para regular el nuevo sistema de llevanza de libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT, modificando para ello tanto el RIVA, como el REFA de 2012 y el RGIT de 2007.

2. ÁMBITO DE APLICACIÓN SUBJETIVO

Respecto del perímetro subjetivo de aplicación del SII se distinguen dos grupos de empresarios o profesionales a los que afecta (art. 62 del RIVA), uno para los que resulta obligatorio y otro para los que resultará opcional.

2.1. EMPRESARIOS O PROFESIONALES QUE DEBERÁN APLICARLO DE FORMA OBLIGATORIA

Los sujetos pasivos que deberán aplicar este sistema de manera obligatoria son los empresarios o profesionales y otros sujetos pasivos del IVA, que tengan un periodo de liquidación que coincida con el mes natural.

De esta forma, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 71.3 del RIVA, deberán aplicarlo los sujetos pasivos que a continuación se indican.

2.1.1. Sujetos pasivos por volumen de operaciones

Dentro de este grupo de empresarios o profesionales deberemos distinguir dos subgrupos, ambos relacionados con el volumen de operaciones de su actividad:

- a) Aquellos empresarios o profesionales cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de la LIVA hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04 euros.

Queda claro que como la obligación de acogerse a este sistema de llevanza de los libros se efectúa en función del volumen de operaciones, la obligación de aplicarlo o no dependerá de esta condición, por lo que el sujeto pasivo podrá entrar y salir del sistema anualmente, en función de los datos del volumen de operaciones que realice en el año inmediato anterior.

La importancia en la determinación del volumen de operaciones a 31 de diciembre resultará crucial pues para determinados empresarios, debiendo tener mucho cuidado para calcular dicho importe de forma adecuada en los primeros días de cada año, sin esperar a la fecha de presentación de la autoliquidación correspondiente

al último periodo del ejercicio anterior. Como la remisión de la información debe efectuarse en los cuatro días naturales a contar desde la expedición de la factura, el empresario o profesional que tenga dudas acerca del volumen de operaciones del ejercicio inmediato anterior deberá calcularlo en los primeros días del año natural, respecto de la facturación a emitir en esas fechas, pues en caso de que sea inferior a la cifra indicada en el artículo 121 de la LIVA no debería suministrar la información, salvo que se acoja al sistema de SII voluntariamente.

EJEMPLO 1

Un sujeto pasivo realiza operaciones sujetas y no exentas, teniendo los siguientes volúmenes de operaciones en los años que se indican, sin haber optado por la aplicación voluntaria del sistema de llevanza de los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT, ni estar inscrito en el REDEME:

- Año 20X1 (primer año de ejercicio de la actividad, que comenzó el 1 de enero): 5.500.000 euros.
- Año 20X2: 6.050.000 euros.
- Año 20X3: 5.900.000 euros.
- Año 20X4: 6.100.000 euros.

Este sujeto pasivo en el ejercicio 20X1 no aplicará obligatoriamente el sistema de llevanza de los libros registro a través de la Sede electrónica, ni tampoco en el año 20X2. Sí resultará obligatorio aplicarlo en el año 20X3 en el que presentará autoliquidaciones mensuales. En el ejercicio 20X4 dejará de aplicar el sistema (salvo que opte por él) y volverá a aplicarlo obligatoriamente en el ejercicio 20X5.

- b) Aquellos que hubiesen efectuado la adquisición de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial o profesional (conforme a lo dispuesto en el art. 7.1 de la LIVA) a que se refiere el artículo 121.1 de la LIVA, cuando la suma de su volumen de operaciones del año natural inmediato anterior y la del volumen de operaciones que hubiese efectuado en el mismo periodo el transmitente de dicho patrimonio mediante la utilización del patrimonio transmitido hubiese excedido de 6.010.121,04 euros. Dada la coordinación necesaria que busca el legislador se plantea a partir de qué momento resulta obligatorio aplicar este sistema de llevanza de los libros. Entendiendo que a partir del momento en que se produce la adquisición el sujeto pasivo pasa a tener un volumen de operaciones superior al importe citado, resul-

tará que la obligación de llevanza electrónica de los libros solo será obligatoria a partir del momento en que tenga lugar la referida transmisión, con efectos a partir del día siguiente al de finalización del periodo de liquidación en el curso del cual haya tenido lugar.

Por lo demás, resultará de aplicación cuanto se ha expuesto respecto de los empresarios o profesionales aludidos en la letra a) anterior.

2.1.2. Sujetos pasivos acogidos al REDEME

Un segundo grupo de sujetos pasivos obligados a suministrar información son aquellos autorizados a solicitar la devolución del saldo existente a su favor al término de cada periodo de liquidación, conforme al artículo 30 del RIVA. De esta manera resultará obligatoria la aplicación de este sistema para quienes estén inscritos en el REDEME. Así, todo sujeto pasivo que esté dado de alta en este registro estará obligado a partir del 1 de julio de 2017 a aplicar el sistema SII.

Debe recordarse que la opción por inscribirse en el REDEME se efectúa en el mes de noviembre del año natural anterior a aquel en que se pretende hacer efectiva la inscripción.

En este caso el sujeto pasivo no tiene obligación de permanecer en este registro más que en el ejercicio siguiente, pudiendo darse de baja sin necesidad de estar más de un año en el REDEME. Si la inscripción se realiza durante el plazo de presentación de las declaraciones-liquidaciones periódicas o bien se trata de empresarios o profesionales que no han iniciado la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios, deberán permanecer en el REDEME al menos durante el año en que solicitan la inscripción y el inmediato siguiente.

EJEMPLO 2

- a) Un sujeto pasivo, cuyo volumen de operaciones anuales es inferior a 6.010.121,04 euros, optó por inscribirse en el REDEME en el mes de noviembre de 20X1 con efectos a partir de 1 de enero de 20X2. En este caso tiene obligación de presentar autoliquidaciones mensuales en el 20X2 y de llevar los libros registro de IVA a través de la Sede electrónica de la AEAT. En noviembre de 20X2 puede renunciar al REDEME, quedando excluido del mismo a partir de 1 de enero de 20X3, momento en que tampoco estará obligado a llevar los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT.
- b) Un sujeto pasivo optó por inscribirse en el REDEME durante el mes de abril de 20X1. En este caso, tiene obligación de permanecer como mínimo en este registro durante 20X1 y 20X2, por lo que también durante este periodo deberá llevar los libros regis-

.../...

.../...

tro de IVA a través de la Sede electrónica de la AEAT. En noviembre de 20X2 podrá renunciar al sistema de devolución mensual con efectos de 1 de enero de 20X3, momento en que tampoco estará obligado a llevar los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT.

Dado que la entrada en vigor del sistema de SII se produce el 1 de julio de 2017 se ha previsto por el legislador (disp. trans. primera del RD 596/2016) un plazo extraordinario para ejercitar la renuncia al REDEME durante el mes de junio de 2017. Por tanto, cualquier empresario o profesional que se encuentre incluido en el REDEME y no desee aplicar el sistema de SII deberá renunciar a la devolución del saldo existente a su favor al término de cada periodo de liquidación en el mes de junio de 2017.

Cuestión distinta en relación con este año 2017 es la posibilidad de renunciar al sistema de SII al final del ejercicio para los sujetos pasivos incluidos en el REDEME. Debemos distinguir diversas situaciones, conjugando los artículos 30.7 y 68 bis del RIVA:

- a) Respecto de los sujetos pasivos que estén dados de alta en el REDEME a fecha 1 de enero de 2017, en tanto en el artículo 68 bis se establece que quienes opten por este sistema de llevanza de los libros registro deberán cumplir con el SII durante al menos el año natural para el que se ejercita la opción, debe entenderse que el año natural se refiere al ejercicio 2017, y podrán renunciar al mismo al final de este año en los plazos que se expresarán posteriormente. Esta conclusión se reafirma por cuanto la disposición adicional única del Real Decreto 596/2016 exige a los empresarios a los que resulte de aplicación el SII de remitir la información correspondiente al primer semestre de 2017 durante el plazo comprendido entre el 1 de julio y el 31 de diciembre de 2017, por lo que la Administración tributaria tendrá en su poder toda la información sobre facturación del sujeto pasivo del periodo comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2017 (un año natural completo).
- b) Situación distinta será la de aquellos sujetos pasivos que se hayan dado de alta en el REDEME a partir del 1 de enero de 2017, durante el plazo de presentación de las declaraciones-liquidaciones periódicas o de empresarios o profesionales que no hayan iniciado la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales. En este caso, como se ha advertido anteriormente, deben permanecer en el REDEME durante el año en que se solicita la inscripción y el inmediato siguiente. Por tanto, en principio, deberían permanecer obligados al SII durante 2017 y 2018. Sin embargo, a la espera de una interpretación de la Administración tributaria, ello no resulta lógico, por cuanto a estos empresarios o profesionales, que se han dado de alta en el REDEME antes

del 30 de junio de 2017, también estarán obligados a suministrar la información correspondiente al primer semestre, por lo que habrán dado cumplimiento de la obligación de SII respecto de todo un año natural, por lo que sería prudente permitir en este caso que pudieran renunciar al sistema de SII también a finales de 2017 con efectos para 2018, aun cuando exista una contradicción entre los dos preceptos reglamentarios señalados.

- c) Cuestión distinta será respecto de aquellos que se inscriban en el REDEME a partir del 1 de julio, en cuyo caso no tienen obligación de suministrar información relativa al primer semestre y resulta lógico que exista una correspondencia entre acogerse al sistema de devolución mensual (REDEME) y el sistema de SII, de manera que solo podrán renunciar al mismo a final de 2018 con efectos a partir de 1 de enero de 2019.

2.1.3. Entidades acogidas al régimen especial del grupo de entidades

El tercer grupo de sujetos pasivos que deben aplicar el sistema de llevanza de libros a través de la Sede electrónica de la AEAT son los sujetos pasivos que apliquen el régimen especial del grupo de entidades, regulado en el capítulo IX del título IX de la LIVA.

Cualquiera que sea el nivel al que se haya acogido el grupo (nivel básico o nivel avanzado), todas las entidades del grupo, que tienen obligación de presentar autoliquidaciones mensuales, deberán aplicar este sistema de llevanza de los libros registro y suministrar la información a través del SII.

No debe olvidarse que en caso de acogerse al nivel avanzado, tanto la facturación referida a operaciones intragrupo como las extragrupo serán objeto del SII a través de la Sede electrónica de la AEAT.

2.1.4. Sujetos pasivos no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto

Aun cuando en el precepto reglamentario no se hace alusión de ello, debe recordarse que los empresarios o profesionales o sujetos pasivos no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto que tengan obligación de presentar declaraciones-liquidaciones mensuales estarán obligados a llevar los libros registro de IVA a través de la Sede electrónica de la AEAT.

Ahora bien, queda por determinar si esta obligación se refiere al conjunto de las operaciones de los empresarios y profesionales no establecidos o solo respecto de aquellas que se localizan en el territorio de aplicación del impuesto. Esto es, la cuestión radica en concretar en qué medida el legislador nacional puede imponer una obligación que afecta al conjunto de toda la actividad económica del sujeto pasivo no establecido, chocando en este sentido la finalidad antifraudatoria del sistema de SII que conllevaría a un deber general de suministro, y el de la potestad tributaria territorial que determina que esta obligación se limite a las operaciones localizadas en el territorio de aplicación del impuesto, debiendo ser esta última la conclusión esperada; sin perjuicio de

los procedimientos de colaboración que puedan darse entre los Estados miembros de la UE para el supuesto de empresas establecidas en el territorio de otro Estado miembro.

En tanto son sujetos pasivos por operaciones realizadas en el territorio de aplicación del impuesto y dada la naturaleza indirecta del IVA, debe restringirse la obligación a las operaciones señaladas.

Por otro lado, respecto de estos empresarios o profesionales no establecidos debe recordarse que, en el caso de realizar operaciones para destinatarios establecidos en el territorio de aplicación del impuesto que tengan también la condición de empresarios o profesionales, serán sujetos pasivos por inversión los destinatarios, por lo que estos suministrarán la información de la operación. Si hacen constar que son operaciones en las que se aplica la regla de inversión del sujeto pasivo y, por tanto, declaran el IVA devengado de las operaciones, no resultaría lógico exigir a los empresarios o profesionales no establecidos suministrar esta información, máxime cuando la facturación emitida por esos sujetos pasivos no establecidos no se ajustará generalmente a los dictados del REFA (con las excepciones previstas en el art. 2.3, sustancialmente cuando la factura haya sido emitida por el destinatario previa autorización del proveedor del bien o del prestador del servicio no establecido).

La situación en que deban suministrar obligatoriamente información se referirá esencialmente a aquellas operaciones que, localizadas en el territorio de aplicación del impuesto, tengan como destinatarios a personas o entidades no empresarias o profesionales, o bien teniendo esta condición, tampoco estén establecidas en el territorio de aplicación del impuesto. Se trata por ello de operaciones que deben ser liquidadas por el proveedor del bien o el prestador del servicio no establecido dando cumplimiento a las previsiones del REFA.

2.2. EMPRESARIOS O PROFESIONALES QUE PUEDEN OPTAR POR APLICAR ESTE SISTEMA

2.2.1. Opción por la aplicación del sistema

Junto al anterior grupo de empresarios o profesionales que deben aplicar el sistema de SII de forma obligatoria, se prevé la posibilidad de que el resto de empresarios o profesionales puedan acogerse libremente a este sistema de llevanza de los libros registro, mediante el ejercicio de la opción por su aplicación.

Se establece así que aquellos empresarios o profesionales y otros sujetos pasivos del IVA que no estén obligados a aplicar este sistema podrán optar por llevar los libros registro, a través de la Sede electrónica de la AEAT, recogiendo en el artículo 68 bis del RIVA la forma y efectos del ejercicio de esta opción.

Dado que no se limita esta posibilidad a ningún empresario o profesional, el legislador reconoce determinadas especialidades que se dan en algunos regímenes especiales del IVA, al citar

en el anterior precepto determinados artículos del RIVA (con olvido de los restantes regímenes especiales). Ello nos lleva a distinguir las siguientes situaciones.

2.2.2. Regímenes especiales

2.2.2.1. En relación con el régimen especial simplificado, deberemos diferenciar:

- a) La regla general determina que los sujetos pasivos que se acojan a este sistema llevarán a través del mismo el libro registro de facturas recibidas, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 40.1 del RIVA. Debe recordarse que, respecto del IVA devengado, solo tienen obligación de conservar los justificantes de los índices o módulos aplicados de conformidad con lo que se prevea en la orden ministerial que lo apruebe (apartado 2 del mismo artículo).

De otra parte, si realizan actividades que no estén acogidas al régimen especial simplificado, en el libro registro de facturas recibidas deben anotarse con la debida separación las facturas relativas a las adquisiciones correspondientes a cada sector diferenciado de la actividad (la actividad acogida al régimen simplificado constituye un sector diferenciado por ley).

Una razonable estimación permite considerar que no se acogerán habitualmente a este sistema aquellos sujetos pasivos que realicen exclusivamente actividades acogidas a este régimen especial (dada la naturaleza y contenido del régimen) o también en otros regímenes especiales como son los de la agricultura y el del recargo de equivalencia. No obstante, en caso de acogerse al sistema de SII solo deberá suministrarse información del libro registro de facturas recibidas.

Debemos preguntarnos si acogerse a esta opción implica cambios en el resto de las obligaciones formales y materiales de los sujetos pasivos que aplican el régimen especial simplificado. Indudablemente estos sujetos pasivos no deberán presentar el modelo informativo 347 ni cumplimentar el modelo 390 o el apartado correspondiente de la página 3 del modelo de autoliquidación 303 correspondiente al último periodo del año en la forma actualmente establecida (sí deberán hacerlo en la forma que se prevea).

El problema surge con el periodo en el que tienen que presentar las autoliquidaciones por IVA. El artículo 62.6 del RIVA permite a estos sujetos pasivos acogerse al sistema de SII. Ahora bien, en el artículo 71.4 del RIVA se alude a que las declaraciones-liquidaciones correspondientes a las personas y entidades aludidas en el anterior precepto (quienes tengan obligación de aplicar el sistema de SII o quienes opcionalmente se acojan a él) se presentarán durante los 30 días naturales del mes siguiente al correspondiente periodo de liquidación mensual, o hasta el último día del mes de febrero en el caso de la declaración-liquidación del mes de enero. La falta de previsión respecto de los sujetos pasivos acogidos al régimen especial simplificado plantea la duda del periodo de autoliquidación del impuesto para estos

empresarios, teniendo en cuenta además que el artículo 71.4 es contrario a lo dispuesto en el artículo 41, ambos del RIVA, al fijarse que el periodo será trimestral.

Sería aconsejable, por tanto, una aclaración sobre este extremo por parte de la Administración tributaria. De continuar siendo trimestral, que parece razonable a fin de que la gestión del impuesto para estos empresarios no implique más tarea administrativa, la ventaja principal en caso de acogerse a este sistema de SII estaría en la no presentación de datos informativos a través de las correspondientes declaraciones.

- b) Otra situación distinta será aquella en la que un sujeto pasivo que realiza una actividad encuadrada en el régimen especial comienza a realizar otra actividad que se encuentra acogida al régimen general durante el ejercicio en curso. El sujeto pasivo quedará excluido del régimen especial a partir del 1 de enero del año natural siguiente, pero no en el año en que se inicia la segunda actividad. En este caso la norma no prevé regla alguna. El plazo de liquidación de un mes establecido por el legislador lleva a concluir que, en estos casos, si el sujeto pasivo opta por aplicar este sistema de llevanza de libros, es más que razonable considerar que deberá aplicarlo también respecto de la actividad acogida al régimen especial simplificado, dado que no resulta razonable que el mismo sujeto pasivo presente dos autoliquidaciones: una mensual por las actividades no acogidas al régimen especial y otra trimestral por la que aplica el régimen especial, dado que la declaración-liquidación es única por el conjunto de actividades que realiza un sujeto pasivo.

Nuevamente, la falta de previsión inicial del legislador debe llevar a aclarar estas situaciones y, en su caso, a corregir las correspondientes órdenes ministeriales, no solo las relativas a los modelos informativos y de declaración-liquidación, sino también, y más importante, la orden reguladora de los módulos para el régimen especial simplificado.

2.2.2.2. En cuanto a los sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, la llevanza electrónica de los libros registro comprenderá aquellos que se citan en el artículo 47.2 del RIVA. A estos efectos, debe recordarse:

- a) El artículo 62.6 se refiere exclusivamente al apartado 2 del artículo 47, dejando por tanto excluido del sistema de SII el libro registro que deben llevar los sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca en el que anotan las operaciones comprendidas en dicho régimen. Así pues, respecto de las anotaciones de este libro, aun cuando se acojan al sistema de SII, no debe suministrarse información.

En tanto que los sujetos que realicen exclusivamente actividades acogidas a este régimen especial solo deben llevar el anterior libro, y sobre el mismo no debe suministrarse información, estos empresarios no pueden acogerse al sistema de SII, lo que parece lógico desde el momento que se pretende simplificar la gestión del impuesto para los sujetos pasivos que aplican el régimen especial.

- b) Situación distinta es la de los sujetos pasivos que realicen otras actividades por las que apliquen los regímenes simplificado o del recargo de equivalencia. En este caso deben llevar el libro registro de facturas recibidas, anotando con la debida separación las facturas que correspondan a adquisiciones correspondientes a cada sector diferenciado de actividad, incluso las referentes al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

Estos empresarios sí pueden acogerse al sistema de SII y será el libro anterior el que se llevará de acuerdo con este sistema electrónico de llevanza de libros.

Como se ha expuesto para el régimen simplificado, la naturaleza y contenido de estos regímenes llevará a que generalmente los sujetos pasivos no se acojan al sistema, trasladando aquí la problemática que se ha planteado respecto del régimen especial simplificado.

Debe destacarse que, frente a la situación planteada en el subepígrafe 2.2.2.1. anterior, ahora sí los empresarios que se encuentren en las circunstancias que se examinan en este subepígrafe 2.2.2.2. deben dar información de las facturas recibidas afectas a la actividad agrícola, ganadera o pesquera que realicen.

- c) Los sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca que realicen actividades a las que sea aplicable cualquier otro régimen distinto de los anteriores (así el régimen general, etc.) deberán cumplir respecto de ellas las obligaciones formales establecidas con carácter general o específico del RIVA. En todo caso, en el libro registro de facturas recibidas deberán anotarse con la debida separación las facturas relativas a adquisiciones correspondientes a actividades a las que sea aplicable el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca. Dada la similitud con lo expuesto para el régimen simplificado y en la letra b) anterior, se reitera lo expuesto en esos apartados en relación con la problemática que se plantea, de manera que el conjunto de libros quedará sujeto al sistema de llevanza electrónica.

2.2.2.3. En relación con los sujetos acogidos al régimen especial del recargo de equivalencia, los libros a los que afectará el sistema de llevanza electrónica son los reflejados en el artículo 61.2 del RIVA.

La regla general, recogida en el apartado primero del anterior precepto, supone que los sujetos pasivos acogidos a este régimen especial no están obligados a llevar registros contables (libros registro) en relación con el IVA.

Por ello, al igual que se ha expuesto para los sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, si el sujeto pasivo exclusivamente realiza actividades acogidas al régimen especial del recargo de equivalencia no puede acogerse al sistema de SII, siendo la razón análoga a la de los agricultores: la simplificación en la gestión del impuesto.

Lo anterior no significa que la Administración tributaria no tenga información de estos empresarios, pues en la medida en que realicen operaciones para sujetos pasivos que apliquen el sistema de SII la AEAT poseerá información, dado que los destinatarios suministrarán los datos correspondientes a las operaciones realizadas por los sujetos pasivos acogidos al régimen especial.

El artículo 61.2 del RIVA tiene un contenido análogo al que se acaba de exponer para el régimen de la agricultura, ganadería y pesca (art. 47.2), por lo que reiteramos lo expuesto en este.

2.2.2.4. En relación con el resto de regímenes especiales no aludidos, las singularidades que puedan destacarse se examinarán a lo largo de este estudio.

2.2.3. Respetto del resto de empresarios o profesionales

Los libros a los que afectará este sistema de llevanza electrónica serán los generales, recogidos en el artículo 62.1 del RIVA.

Al igual que se ha indicado respecto de los empresarios o profesionales no establecidos en el apartado referido a la obligación de acogerse al sistema de SII, en tanto tienen la condición de sujetos pasivos por operaciones realizadas en el territorio de aplicación del impuesto pueden acogerse opcionalmente a llevar los libros registro del IVA a través de la Sede electrónica de la AEAT, optando de forma voluntaria.

Debemos reiterar en este punto lo expuesto en el apartado referido a estos sujetos no establecidos obligados a llevar los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT.

En general, por tanto, nos encontraremos ante empresarios o profesionales no establecidos que realizan operaciones para destinatarios que no reúnan esta condición.

EJEMPLO 3

Podrá acogerse a llevar los libros registro de IVA a través de la Sede electrónica de la AEAT un empresario establecido en otro Estado miembro que realice ventas a distancia cuyos destinatarios se encuentren establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, cuando estas ventas se localicen en este territorio, o bien se haya acogido a tributar en España por todas las ventas a distancias para destinatarios residentes en el territorio de aplicación del impuesto.

2.2.4. Ejercicio de la opción por la aplicación del sistema de llevanza electrónica de los libros

En el artículo 68 bis del RIVA se regula tanto el ejercicio de la opción por aplicar el sistema, sus efectos y renuncia, así como las consecuencias por quedar excluidos del REDEME o bien por cese del régimen especial del grupo de entidades.

2.2.4.1. Ejercicio de la opción

La opción por aplicar el sistema de llevanza electrónica de los libros por aquellos sujetos pasivos que no estén obligados a ello se deberá ejercer durante el mes de noviembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto.

No obstante, al iniciarse la aplicación del sistema el 1 de julio de 2017 se establece en la disposición transitoria primera un plazo especial para ejercitar la opción por primera vez, de forma que se realizará durante el mes de junio de 2017.

La opción se ejercitará mediante la presentación de la correspondiente declaración censal (modelo 036).

No obstante, quienes hubieran iniciado la realización de actividades empresariales o profesionales en el año natural en curso, podrán optar por este sistema de llevanza de los libros registro al tiempo de presentar la declaración de comienzo de la actividad, surtiendo efecto dicha opción en el año natural en curso.

2.2.4.2. Prórroga y renuncia a la opción

La opción se entenderá prorrogada para los años siguientes en tanto no se produzca la renuncia a la misma.

Se establece un plazo mínimo de ejercicio de la opción. De esta forma, quienes opten por este sistema de llevanza de los libros registro deberán cumplir con el suministro de los registros de facturación durante al menos el año natural para el que se ejercita la opción. Ello permitirá renunciar a este sistema sin tener que esperar un periodo indeseado o excesivo, pues el periodo mínimo obligatorio de permanencia es el de un año.

La renuncia a la opción deberá ejercitarse mediante comunicación al órgano competente de la AEAT. Esta comunicación se efectuará mediante la presentación de la correspondiente declaración censal (modelo 036) en el mes de noviembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto.

EJEMPLO 4

Un sujeto pasivo, persona física, realiza operaciones sujetas y no exentas. El volumen de operaciones del ejercicio 20X1 es de 4 millones de euros, el del ejercicio 20X2 de 5 millones de euros y el del ejercicio 20X3 supera los 7 millones de euros. No se encuentra inscrito en el REDEME.

Si desea acogerse al sistema de llevanza de los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT en 20X2, deberá ejercitar la opción en el mes de noviembre de 20X1, presentando en el ejercicio 20X2 las autoliquidaciones mensualmente. En el caso de que no desee continuar en el 20X3, deberá presentar la renuncia en el mes de noviembre de 20X2, presentando las autoliquidaciones trimestralmente.

En el ejercicio 20X4 es obligatoria su inclusión en este sistema, dado que su volumen de operaciones supera los 6.010.121,04 euros, por lo que deberá presentar las autoliquidaciones mensualmente durante este año, sin necesidad de presentar declaración censal accgiéndose al sistema de SII.

2.2.4.3. *Sujetos pasivos excluidos del sistema de devolución mensual*

Se aclara en la norma reglamentaria que los sujetos pasivos inscritos en el REDEME que queden excluidos del mismo por aplicación de lo dispuesto en el artículo 30.6 del RIVA quedarán asimismo excluidos de la obligación de llevar los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT. Existe, por tanto, una correspondencia directa entre la exclusión del REDEME y la del sistema de SII.

Esta exclusión tendrá efectos desde el primer día del periodo de liquidación en el que se haya notificado el respectivo acuerdo de exclusión por parte de la Administración tributaria y supondrá la obligación de presentar los modelos informativos 347 y 390.

No obstante, en el caso de que el sujeto pasivo excluido del REDEME tenga la obligación de presentar autoliquidaciones mensuales, por tener la consideración de gran empresa, seguirá teniendo la obligación de aplicar el sistema de SII, dado que sigue concurriendo en él una causa de inclusión en el perímetro subjetivo de aplicación del sistema.

2.2.4.4. *Cese en el régimen del grupo de entidades*

El cese en la aplicación del régimen especial del grupo de entidades, conforme a lo que establece el artículo 163 septies de la LIVA determinará, con efectos desde que se produzca aquel, el cese de la obligación de llevar los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT.

En este caso, cada sujeto pasivo deberá dar cumplimiento a la obligación de llevar los libros registro de acuerdo con sus condiciones particulares. Si reúnen las condiciones para aplicar de forma obligatoria el sistema de llevanza electrónica, deberán emplearlo de manera inmediata. En otro caso podrán optar por su aplicación en la forma expuesta en este epígrafe, esto es, en el mes de noviembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto; si bien hubiera sido más que deseable prever la posibilidad de optar en el momento del cese del régimen especial para aquellas entidades que no tuvieran obligación de aplicar este sistema de llevanza de los libros.

2.2.5. Sujetos pasivos que realizan actividades exentas de IVA o no sujetas a IVA

El sistema de llevanza de los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT es obligatorio para los empresarios o profesionales y otros sujetos pasivos del IVA que tengan un periodo de liquidación que coincida con el mes natural.

Dado que el sistema viene relacionado de manera directa con el periodo de liquidación, queda claro que están fuera del sistema aquellos sujetos pasivos que realicen exclusivamente actividades u operaciones exentas de IVA por las que no se atribuye al sujeto pasivo el derecho a la deducción, conforme a lo dispuesto en los artículos 92 y 94 de la LIVA, y ello por cuanto no tienen que presentar autoliquidaciones del impuesto. Ello resulta incongruente con la finalidad de este sistema, como es el del control del fraude, dado que si bien en estas actividades existirá un menor riesgo fiscal en cuanto a la recaudación por IVA, sin embargo este riesgo fiscal no desaparece o disminuye respecto de otros tributos.

Cuestión distinta es el caso de empresarios o profesionales que realizan exclusivamente actividades u operaciones exentas que sí generan el derecho a la deducción (exportaciones, operaciones asimiladas a exportaciones y entregas intracomunitarias de bienes). En este caso tienen obligación de presentar autoliquidaciones del impuesto, por lo que les resultará de aplicación cuanto se ha expuesto sobre la obligación o la opción de acogerse a este sistema de llevanza de los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT.

EJEMPLO 5

- a) Una sociedad mercantil dedicada exclusivamente a la enseñanza primaria y secundaria con un volumen de operaciones anual superior a 6.010.121,04 euros no aplica el sistema de SII, en tanto realiza exclusivamente operaciones exentas del artículo 20.Uno.9.º de la LIVA que no generan el derecho a la deducción de las cuotas soportadas afectas a esta actividad y no presenta autoliquidaciones mensuales (ni trimestrales).

.../...

.../...

- b) Por el contrario, una sociedad mercantil cuya actividad exclusiva es la exportación de materiales industriales para instalaciones solares, con un volumen anual superior a 6.010.121,04 euros está obligada a aplicar el sistema de SII ya que, aun cuando realiza actividades exentas del artículo 21 de la LIVA, genera el derecho a la deducción de las cuotas soportadas afectas a esta actividad exportadora y tiene obligación de presentar autoliquidaciones mensuales.

Si los sujetos pasivos realizan actividades exentas que no generan el derecho a la deducción y otras exentas que sí generan el derecho a la deducción o bien operaciones no exentas, aplicaremos cuanto se ha expuesto como reglas generales; si bien, como en los libros registro de IVA deben anotarse todas las operaciones realizadas o recibidas por el sujeto pasivo, este deberá dar información a través de la Sede electrónica de todas las facturas emitidas y recibidas, cualquiera que fuese la tributación de las operaciones.

En el supuesto de que el sujeto pasivo establecido en el territorio de aplicación del impuesto realice operaciones no sujetas por localizarse su tributación fuera del territorio de aplicación del impuesto, deberemos tener en cuenta lo expuesto anteriormente. Si genera el derecho a la deducción de las cuotas soportadas en el territorio de aplicación del impuesto, tiene obligación de presentar declaraciones-liquidaciones por lo que quedará sujeto a la obligación de aplicar el sistema de llevanza de los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT cuando concurren las condiciones para ello, o podrá optar por su aplicación en otro caso. En el supuesto de que dichas operaciones no generen el derecho a la deducción no tiene que presentar autoliquidaciones, lo que le excluye del sistema.

EJEMPLO 6

- a) Una sociedad mercantil establecida en el territorio de aplicación del impuesto cuya actividad es la de realizar aplicaciones informáticas para empresarios establecidos fuera del territorio tiene un volumen de operaciones anual superior a 6.010.121,04 euros.

Las operaciones realizadas por esta sociedad se localizan fuera del territorio de aplicación del impuesto (art. 679.Uno.1.º de la LIVA), si bien genera el derecho a la deducción (art. 94.Uno.2.º de la LIVA) y tiene obligación de presentar autoliquidaciones mensuales, por lo que debe aplicar el sistema de SII respecto de la factura emitida y recibida.

- b) Una sociedad mercantil establecida en el territorio de aplicación del impuesto dedicada a la enseñanza *online* de idiomas tiene un volumen de operaciones anual superior a 6.010.121,04 euros, siendo sus destinatarios personas o entidades establecidas fuera del

.../...

.../...

territorio de aplicación del impuesto que no reúnen la condición de empresarios o profesionales o se trata de personas jurídicas que no actúan como empresarios o profesionales.

Por aplicación de la regla establecida en el artículo 70.Uno.4.º de la LIVA (suponemos que las operaciones tienen la naturaleza de servicios prestados por vía electrónica al concurrir las condiciones previstas en el artículo 7 del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011) las operaciones no se encuentran sujetas al IVA español pues se localizan en sede del destinatario. Estas operaciones no generan el derecho a la deducción de las cuotas soportadas (art. 94.Uno.2.º de la LIVA), y no tiene obligación de presentar autoliquidaciones de IVA, por lo que no aplicará el sistema de SII a pesar de su volumen de operaciones.

Debe determinarse si quien realiza operaciones exclusivamente exentas o no sujetas por localizarse fuera del territorio de aplicación del impuesto y en ambos casos no generan el derecho a la deducción, puede o no acogerse a este sistema de manera optativa. La aplicación voluntaria del sistema no exige condición alguna, atribuyéndose al resto de los empresarios o profesionales y otros sujetos pasivos del IVA que no estén obligados a aplicarlo, por lo que en principio no quedan excluidos de acogerse a este sistema voluntariamente, si bien en su origen la finalidad de este sistema de llevanza de los libros no casa con estos supuestos, ni seguramente las ventajas que puedan obtener estos empresarios o profesionales sean superiores al hecho de no tener que presentar los modelos de declaración informativa 390 y 347, de los que quedarían eximidos en caso de acogerse al sistema de llevanza de los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT. Esto es, la ventaja obtenida de acogerse al sistema es precisamente la no presentación de las declaraciones informativas.

EJEMPLO 7

Estará obligado a aplicar el sistema de llevanza de los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT un empresario establecido en el territorio de aplicación del impuesto que presta servicios de ingeniería exclusivamente a otros empresarios y profesionales establecidos fuera del territorio de aplicación del impuesto cuando su volumen de operaciones es superior a 6.010.121,04 euros. En caso de ser inferior podrá aplicarlo opcionalmente.

Queda por concretar si el sujeto pasivo establecido en el territorio de aplicación del impuesto debe suministrar información en relación con operaciones realizadas desde establecimientos permanentes situados fuera del territorio de aplicación del impuesto. La respuesta debe ser negativa en tanto en cuanto que estos establecimientos permanentes quedan sometidos al cumpli-

miento de las obligaciones formales y materiales del Estado miembro o del territorio tercero o Estado tercero en el que se encuentren. De otra parte, en el artículo 62.6 del RIVA, al establecerse la obligación de aplicar este sistema de SII se alude a los establecimientos localizados en el territorio de aplicación del impuesto.

2.2.6. Primer año de ejercicio de la actividad

Nada se indica en la norma reglamentaria sobre la situación de los empresarios o profesionales que inicien una actividad económica sujeta al impuesto.

Por ello, en el año en que se inicie la actividad deberemos aplicar las normas anteriormente expuestas, de forma que solo los sujetos pasivos que tengan un periodo de liquidación mensual deberán aplicar obligatoriamente este sistema de llevanza de los libros registro.

Ello supone, en principio, que quedarán excluidos de esta obligación los sujetos pasivos que deberían aplicar el sistema exclusivamente en función de la cifra de volumen de operaciones, dado que en el primer año de ejercicio de la actividad este importe no tiene magnitud alguna, pues se fija en relación con el volumen del ejercicio inmediato anterior.

Como se ha señalado al examinar la opción voluntaria por acogerse a este sistema, los empresarios que inicien su actividad en el año natural en curso podrán optar por este sistema de llevanza de los libros registro. El ejercicio de esta opción se efectuará al tiempo de presentar la declaración de comienzo de la actividad, surtiendo efecto dicha opción en el año natural en curso; y podrá renunciar al mismo en el mes de noviembre del mismo año en que ha iniciado la actividad con efectos para el ejercicio natural siguiente, tanto en el caso de no haberse inscrito en el REDEME como si han efectuado la inscripción en este registro (la obligatoriedad de permanencia en este registro al menos durante el año en que se solicita la inscripción y el inmediato siguiente se exige respecto de quienes hayan solicitado la inscripción durante el plazo de presentación de las declaraciones-liquidaciones periódicas o de empresarios o profesionales que no hayan iniciado la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales).

Asimismo, aplicarán este sistema aquellos empresarios o profesionales que se acojan al sistema de devolución mensual.

EJEMPLO 8

- a) Una sociedad mercantil se crea el 15 de enero de este ejercicio para realizar una actividad inmobiliaria de compraventa de terrenos y edificaciones. Aun cuando las previsiones para este ejercicio, en cuanto al cálculo de su volumen de operaciones, sea superior a 6.010.121,04 euros, no tiene obligación de aplicar este sistema de SII.

.../...

.../...

- b) Un sujeto pasivo inicia el ejercicio de la actividad económica, sujeta y no exenta, el 1 de julio de 20X1, aplicando el régimen general del impuesto. Se conoce que a 31 de diciembre de 20X1 su volumen de operaciones ha sido de 3.100.000 euros.

Este sujeto pasivo al darse de alta como empresario no tiene obligación de llevar los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT en el año 20X1. No obstante, si opta por acogerse al sistema de devolución mensual, o bien opta por llevar los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT, aplicará este sistema de suministro de información.

En el año 20X2 incurre en uno de los supuestos en virtud de los cuales es obligatorio aplicar este sistema de suministro de información (se eleva al íntegro anual el volumen de operaciones semestral, resultando 6.200.000 euros), por lo que resulta obligatorio aplicarlo.

2.3. EMPRESARIOS O PROFESIONALES CON DOMICILIO FISCAL EN UNA HACIENDA FORAL, O QUE OPEREN EN TERRITORIO COMÚN Y FORAL

De acuerdo con las normas reguladoras de las Haciendas forales, el sistema de SII resultará aplicable en estos territorios en las condiciones y requisitos que se establezcan en la normativa foral. A estos efectos debemos recordar que estas Haciendas forales tienen asumidas determinadas competencias respecto de obligaciones formales, de manera que los empresarios o profesionales encuadrados bajo la competencia inspectora de las Haciendas forales deberán cumplimentar las obligaciones formales a las que resulten obligados de acuerdo con la normativa foral.

No obstante, en el supuesto de empresarios o profesionales con domicilio fiscal en una Hacienda foral cuyo volumen total de operaciones en el año inmediato anterior hubiera excedido de 7 millones de euros, y el 75% o más del volumen se hubiera realizado en territorio común, aplicarán el sistema de SII de acuerdo con la normativa estatal.

En definitiva, hasta la aprobación de la normativa foral que regule esta materia solo están obligados a aplicar el sistema de SII los empresarios o profesionales cuya competencia inspectora corresponda a la Hacienda estatal.

3. FUNCIONAMIENTO DEL SISTEMA DE SII

3.1. IDEA GENERAL DEL FUNCIONAMIENTO DEL SISTEMA

Los sujetos pasivos encuadrados en el perímetro subjetivo de aplicación del sistema llevarán los libros registro de IVA que seguidamente se examinan mediante el suministro electrónico

de los registros de facturación a través de la Sede electrónica de la AEAT. Esto es, respecto de las personas y entidades a las que resulte de aplicación el sistema u opten por él, la llevanza de los libros deberá realizarse a través del sistema de SII, mediante el suministro electrónico de los registros de facturación.

No se remiten las facturas o copia de las mismas, sino los destalles sobre la facturación, configurándose en la AEAT los libros registro de IVA. La remisión de esta información deberá realizarse conforme a los campos de registro que serán aprobados por el Ministerio de Hacienda y Función Pública a través de la correspondiente orden ministerial, y su envío se realizará por vía electrónica, bien mediante servicios web basados en el intercambio de mensajes XML, o a través de un formulario web cuando se trate de sujetos pasivos que realicen pocas operaciones o cuando se quieran remitir los registros de facturas concretas de forma aislada.

Además, la información de las facturas y operaciones realizadas o recibidas por los sujetos pasivos se suministrará en función del régimen especial o tipo de operación con trascendencia tributaria a la que se refieran de acuerdo con las claves de identificación que se definen en el proyecto de orden ministerial.

3.2. LIBROS REGISTRO QUE RESULTAN AFECTADOS

El sistema de llevanza de los libros por medios electrónicos afecta al conjunto de los libros registro que resultan obligatorios para los empresarios o profesionales sujetos pasivos del IVA, esto es:

- a) Libro registro de facturas expedidas, en el que se anotan las facturas que hayan expedido los empresarios o profesionales, o quienes, sin tener la condición de empresarios o profesionales a los efectos del IVA, sean sujetos pasivos de este, en relación con las facturas que expidan en su condición de tales.
- b) Libro registro de facturas recibidas, en el que los empresarios o profesionales, a los efectos del IVA, deberán anotar, numerándolas correlativamente, todas las facturas, justificantes contables y documentos de aduanas correspondientes a los bienes adquiridos o importados y a los servicios recibidos en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.
- c) Libro registro de bienes de inversión, que es llevado por aquellos sujetos pasivos del IVA que tengan que practicar la regularización de las deducciones por bienes de inversión, de acuerdo a lo dispuesto en los artículos 107 a 110, ambos inclusive, de la LIVA, registrándose, debidamente individualizados, los bienes adquiridos calificados como de inversión conforme al artículo 108 de la LIVA, y reflejando los datos suficientes para identificar de forma precisa las facturas y documentos de aduanas correspondientes a cada uno de los bienes de inversión, así como la fecha del comienzo de su utilización, prorata anual definitiva y la regularización anual, si procede, de las deducciones.

- d) Libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias, que llevan los sujetos pasivos del IVA y en el que se anotan las siguientes operaciones:
- El envío o recepción de bienes para la realización de los informes periciales o trabajos mencionados en el artículo 70.Uno.7.º, letra b) de la LIVA (la operación se localiza en el territorio de aplicación del impuesto si materialmente se presta el servicio en este territorio, teniendo en cuenta que el destinatario no debe reunir la condición de empresario o profesional o no actuar en calidad de tal). Debe tenerse en cuenta que en este último precepto se establece una regla de localización referida a destinatarios no empresarios o profesionales actuando como tal. Por ello, debe considerarse que fundamentalmente se anotarán en este libro las recepciones de los bienes cuando se reciben desde otro Estado miembro y posteriormente su envío una vez realizado el informe o los trabajos sobre los bienes muebles.

EJEMPLO 9

Se anotará en este libro registro la operación por la que un empresario establecido en el territorio de aplicación del impuesto recibe un cuadro del siglo XVIII propiedad de un particular neerlandés, que es remitido desde Países Bajos para que el empresario español realice en el mismo los trabajos consistentes en la restauración de esta obra de arte.

- Las transferencias de bienes comprendidas en el artículo 9.3.º de la LIVA, incluidas las contempladas en las letras e), f) y g) del citado precepto, esto es:
 - Las transferencias intracomunitarias de bienes, o *transferts* intracomunitarias o autoconsumos intracomunitarios, efectuadas por un sujeto pasivo de un bien corporal de su empresa con destino a otro Estado miembro, para afectarlo a las necesidades de aquella en este último, y las operaciones de signo contrario.

EJEMPLO 10

Cuando un empresario establecido en el territorio de aplicación del impuesto remite a un establecimiento permanente que tiene en Francia un ordenador que tenía en sus instala-

.../...

.../...

ciones españolas para afectarlo a las necesidades del establecimiento que tiene en territorio francés, debe anotar esta operación de transferencia intracomunitaria en este libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias.

- La prestación de un servicio para el sujeto pasivo, que tenga por objeto informes periciales o trabajos efectuados sobre dichos bienes en el Estado de llegada de la expedición o del transporte de los mismos, siempre que estos, después de los mencionados servicios, se reexpidan con destino al sujeto pasivo en el territorio de aplicación del impuesto. Entre los citados trabajos se comprenden las reparaciones y las ejecuciones de obra que puedan calificarse de prestaciones de servicios de acuerdo con el artículo 11 de la LIVA. Si en la norma de conflicto antes apuntada del artículo 70.Uno.7.º, letra b) se hacía referencia a destinatarios que no tenían la condición de empresarios o profesionales o no actuaban como tales, en esta operación recogida en el artículo 9.3.º, letra e), se refleja la prestación de servicios entre empresarios o profesionales establecidos uno en el territorio de aplicación del impuesto (quien envía el bien) y el prestador en el territorio de otro Estado miembro (quien lo recibe), localizándose la operación de acuerdo con la regla general del artículo 69.Uno.1.º de la LIVA.

EJEMPLO 11

Se anotará en este libro registro el envío de una maquinaria industrial electrónica que realiza un empresario establecido en el territorio de aplicación del impuesto a otro empresario establecido en Bélgica para que este último efectúe una reparación en ella y posteriormente se reenvíe al territorio de aplicación del impuesto.

- La utilización temporal de dichos bienes, en el territorio del Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte de los mismos, en la realización de prestaciones de servicios efectuadas por el sujeto pasivo establecido en el territorio de aplicación del impuesto.

EJEMPLO 12

Un empresario establecido en el territorio de aplicación del impuesto, dedicado a la reparación de infraestructuras, es contratado por una Administración pública francesa para efectuar la reparación de un tramo de una carretera en Francia. Para ello, el empresario español envía a Francia maquinaria de obra pesada para efectuar los trabajos que durarán cuatro meses. Una vez concluidos los trabajos, la maquinaria volverá al territorio de aplicación del impuesto.

El envío de esta maquinaria deberá reflejarse en este libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias.

- La utilización temporal de dichos bienes, por un periodo que no exceda de 24 meses, en el territorio de otro Estado miembro en el interior del cual la importación del mismo bien procedente de un país tercero para su utilización temporal se beneficiaría del régimen de importación temporal con exención total de los derechos de importación.

EJEMPLO 13

Una entidad financiera establecida en el territorio de aplicación del impuesto con sucursales en el Reino Unido organiza una exposición de pintura en Londres, que durará tres meses, con parte de la pinacoteca que posee en España.

La remisión de los bienes deberá tener reflejo en el libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias.

- Las adquisiciones intracomunitarias previstas en el artículo 16.2.º de la LIVA, esto es:
 - La afectación a las actividades de un empresario o profesional desarrolladas en el territorio de aplicación del impuesto de un bien expedido o transportado por ese empresario, o por su cuenta, desde otro Estado miembro en el que el referido bien haya sido producido, extraído, transformado, adquirido o importado por dicho empresario o profesional en el desarrollo de su actividad empresarial o profe-

sional realizadas en el territorio de este último Estado miembro. No es pues sino una adquisición intracomunitaria que es el resultado de una transferencia de bienes en otro Estado miembro.

EJEMPLO 14

Un empresario establecido en el territorio de aplicación del impuesto adquiere madera a empresarios establecidos en Alemania, almacenándola en un depósito que tiene en las afueras de Múnich. Posteriormente la madera es transportada a la fábrica que tiene el empresario en el territorio de aplicación del impuesto.

Además de las operaciones interiores de entregas de bienes que tienen lugar en Alemania por la adquisición de la madera, por las que el empresario español soportará IVA alemán, este empresario español realiza posteriormente transferencias intracomunitarias desde Alemania al territorio de aplicación del impuesto, que deberán reflejarse en el libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias. Deberá darse de alta como empresario en Alemania y declarar la transferencia intracomunitaria, pudiendo así deducir el impuesto alemán que soportó por la compra de la madera.

- Se comprenden además los restantes tres supuestos previstos en el punto anterior, si bien en sentido contrario al que se ha expuesto.

3.3. LIBRO REGISTRO DE FACTURAS EXPEDIDAS

3.3.1. Plazo de remisión electrónica de la información

Deberemos distinguir en los plazos de remisión los siguientes supuestos:

3.3.1.1. Regla general. Plazo de cuatro u ocho días

La información correspondiente a las facturas expedidas deberá suministrarse:

- Si la factura es expedida por el sujeto pasivo que realiza la operación, en el plazo de cuatro días naturales desde la expedición de la factura. En cualquier caso, el citado suministro deberá realizarse antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que se hubiera producido el devengo del IVA correspondiente a la operación que deba registrarse.

Respecto del ejercicio 2017 este plazo de cuatro días se amplía a ocho días naturales.

- Si la factura es expedida por el destinatario o por un tercero, de acuerdo con los artículos 164.Dos de la LIVA y 5 del REFA, el plazo será de ocho días naturales. Al igual que en el supuesto anterior, en cualquier caso, el citado suministro deberá realizarse antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que se hubiera producido el devengo del IVA correspondiente a la operación que deba registrarse.

Respecto del ejercicio 2017 este plazo de ocho días naturales no ha sufrido variación alguna, a diferencia del supuesto anterior.

- Respecto de los dos supuestos anteriores, deben tenerse en cuenta los plazos de expedición de las facturas (art. 11 del REFA):
 - Si el destinatario no es empresario o profesional o no actúa en condición de tal, la factura debe expedirse en el momento en que se produce el devengo. Por ello, no habrá problema alguno temporal en el cumplimiento de la obligación de suministro de la información a través de la Sede electrónica de la AEAT, puesto que como mucho si el devengo se produce el último día de un mes natural, la remisión deberá efectuarse en los cuatro u ocho días naturales siguientes; por tanto, siempre dentro del plazo máximo que fija la norma, esto es, antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que se produce el devengo.
 - Ahora bien, si el destinatario es otro empresario o profesional actuando en condición de tal, como regla general, el plazo para expedir factura concluye el día 15 del mes siguiente a aquel en que se ha producido el devengo (antes del día 16 se indica en el REFA tras la reforma operada por este real decreto). Ello significará que, en el caso de que la factura se emita el último día de este periodo, deberá remitirse al destinatario el mismo día (art. 18 del REFA) y también deberá suministrarse la información a través de la Sede electrónica de la AEAT ese día, existiendo incumplimiento en otro caso que podría conllevar infracción tributaria.
- En el supuesto de entrega de bienes que requieran la presentación de una declaración en aduana para el despacho de los mismos, los cuatro días naturales se deberán computar desde la fecha de admisión a despacho del correspondiente documento por la Administración aduanera.
- Las operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial del criterio de caja deberán informarse en los plazos anteriores, como si a dichas operaciones no les hubiera sido de aplicación dicho régimen especial, sin perjuicio de los datos que deban suministrarse en el momento en que se efectúen los cobros o pagos totales o parciales de las operaciones.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 61 decies del RIVA, los sujetos pasivos acogidos a este régimen especial deben incluir en el libro registro de facturas ex-

pedidas, además de la información general que todo empresario o profesional acogido al régimen general debe recoger: 1.º las fechas de cobro, parcial o total, de la operación con indicación por separado del importe correspondiente, en su caso; y 2.º indicación de la cuenta bancaria o del medio de cobro utilizado, que pueda acreditar el cobro parcial o total de la operación.

Debe observarse que el legislador no ha descuidado que en el libro registro de facturas expedidas, al igual que en el de las recibidas, deben anotarse unos datos adicionales.

Por ello alude a que, de un lado, debe suministrarse la información relativa a la emisión de la factura: en este momento deberá informarse de los datos relativos a la misma, pero no pueden aportarse todos los datos que se deben anotar en el libro registro. De otro, una vez que concurran las circunstancias de cobro total o parcial, deberá suministrarse esa información adicional.

Se establece así un sistema de suministro de información que tiene lugar en dos momentos o en más (si el pago es parcial o fraccionado). La norma alude a que esta información se efectuará en los plazos establecidos en los apartados anteriores, pero debe tenerse en cuenta que si la factura ha sido emitida por un tercero o por el destinatario, el cobro no tiene que realizarse a través de un tercero ni tiene sentido alguno a que se aluda a un plazo de ocho días naturales. Por ello hubiera sido conveniente que el legislador hubiera reflejado expresamente un plazo específico respecto de la información a suministrar en segundo lugar, aunque debe considerarse que es el de cuatro días naturales desde que se produce el cobro total o parcial. Ello también puede dar lugar a graves problemas de control por parte del empresario o profesional, puesto que si el cobro se realiza a través de entidades financieras, la información del cobro puede llegar al empresario más tarde de los cuatro días desde que tiene efectividad el cobro en la cuenta corriente afecta a la actividad y no puede por ello decirse que su conducta sea merecedora de sanción. Indudablemente el legislador no ha tenido en cuenta estas situaciones, seguramente al considerar que pocos empresarios o profesionales acogidos a este régimen especial del criterio de caja se darán de alta opcionalmente en el sistema de llevanza de los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT, pero hubiera sido deseable una mayor precisión del legislador respecto de este régimen especial.

EJEMPLO 15

Un profesional acogido al régimen especial del criterio de caja y acogido también al sistema de llevanza de los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT realiza la actividad de asesoría fiscal. En el mes de marzo de 20X1 realiza, entre otras, una prestación

.../...

.../...

de servicios para un particular el día 20 de marzo y otra asesoría fiscal para un empresario el 26 de marzo. El cobro de la primera se realiza el mismo día 20 de marzo y de la segunda el día 5 de julio siguiente. Las facturas son emitidas por el profesional asesor fiscal.

La prestación realizada para el particular debe documentarse en factura el mismo día 20, puesto que se produce el devengo de la operación tanto de acuerdo con las normas generales del impuesto como con las reglas del régimen especial del criterio de caja. Deberá, por tanto, suministrar la información relativa a esta operación en los cuatro días naturales siguientes, computados en la forma que se expone seguidamente (se excluyen los sábados, los domingos y los declarados festivos nacionales).

Respecto de la segunda operación, si bien el devengo de acuerdo con las reglas del régimen especial tiene lugar el 5 de julio, sin embargo tiene obligación de emitir factura aplicando las reglas generales del impuesto contenidas en el REFA. Por ello, tiene obligación de emitir factura antes del día 16 del mes de abril. La información relativa a esta factura deberá remitirse a través de la Sede electrónica de la AEAT en los cuatro días naturales siguientes a la expedición de la factura. En este momento suministrará la información relativa a la emisión de la factura con todos los datos generales que cualquier empresario o profesional debe remitir.

El cobro total se produce el 5 de julio y en este caso debe suministrar la información en los cuatro días naturales siguientes a que se alude en el artículo 61 decies, apartado 1, del RIVA, esto es, la fecha de cobro y la cuenta bancaria o el medio de cobro utilizado, que pueda acreditar el cobro de la operación.

- Las rectificaciones registrales a que se refiere el artículo 70 del RIVA deberán informarse antes del día 16 del mes siguiente al final del periodo al que se refiera la declaración en la que deban tenerse en cuenta; por tanto, antes de que concluya el plazo de declaración-liquidación.

A efectos del cómputo del plazo de cuatro u ocho días naturales, se excluirán los sábados, los domingos y los declarados festivos nacionales; de manera que los festivos autonómicos y locales no quedan excluidos, integrándose dentro del plazo. Debe concluirse, por tanto, que, si el día 15 del mes siguiente a aquel en que se produce el devengo es sábado, domingo o es declarado festivo nacional, el plazo para suministrar la información se trasladará al día natural siguiente que no coincida con cualquiera de las circunstancias anteriores.

Dados los plazos que se conceden para remitir la información resultará de capital importancia dar cumplimiento a los plazos en que pueden o deben expedirse las facturas, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 11 del REFA respecto de las facturas en general y el artículo 15 en relación con las facturas rectificativas, si bien debe tenerse en cuenta que determinados supuestos de rectificación tienen reglas específicas, como es el caso del concurso y de los créditos incobrables, recogidas en los artículos 80.Tres, Cuatro y Cinco de la LIVA y 24 del RIVA.

Por otra parte, el precepto alude a que la información se suministrará en el plazo de los cuatro u ocho días naturales «desde» la expedición de la factura, lo que plantea el problema de su cómputo. Aun cuando la expresión pueda llevar a considerar que en el cómputo debe incluirse el día en que se expide la factura, debe tenerse en cuenta el principio general de que los plazos expresados en días se contarán a partir del día siguiente a aquel en que tenga lugar la notificación o publicación del acto de que se trate, en este caso la fecha de expedición de la factura (de acuerdo con el art. 30 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del procedimiento administrativo común de las Administraciones públicas).

Este cómputo de plazo tiene, sin embargo, la excepción antes señalada, puesto que en el caso de que la factura se expida a un empresario o profesional, el plazo puede ser inferior a cuatro u ocho días naturales si se emite entre los días 12 a 15 del mes siguiente a aquel en que se produce el devengo, ya que en todo caso el suministro de la información debe efectuarse como más tarde el día 15 de ese mes.

EJEMPLO 16

Un empresario que aplica el sistema de llevar los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT realiza las siguientes operaciones:

- Vende un bien mueble a un particular el día 15 de junio, que es lunes. La factura deberá emitirse con esa misma fecha, teniendo de plazo para suministrar la información hasta el día 19 de junio, viernes, inclusive, salvo que alguno de los días sea fiesta nacional, en cuyo caso el plazo concluirá el día 22 de junio lunes (ya que del cómputo se excluyen los sábados y domingos y los días declarados festivos nacionales).
- Vende un bien mueble a un empresario el día 22 de junio, lunes, emitiendo la factura el día 30 de junio, martes. En este caso en la factura deberá hacer constar tanto la fecha de devengo de la operación como la de expedición; y el plazo para suministrar la información a través de la Sede electrónica de la AEAT concluirá el día 6 de julio, lunes, dado que no se computan los sábados y domingos. Si algunos de los días 1, 2 o 3 de julio fuera fiesta nacional, el plazo se alargaría al día siguiente 7 de julio. La factura deberá ser remitida al destinatario antes del día 16 de julio.
- Vende un bien mueble a un empresario el día 30 de junio, martes, expidiendo factura el día 13 de julio, lunes. Al igual que en el supuesto anterior, deberá reflejarse en la factura tanto la fecha de devengo como de expedición de la factura y se suministrará la información a la AEAT como más tarde el día 15 de julio, miércoles, por lo que en este caso el plazo de suministro de la información se acorta.
- Vende un bien mueble a un empresario el día 30 de junio, martes, expidiendo factura el día 15 de julio, miércoles. En la factura se harán constar la fecha de devengo y la de expedición de la factura. Esta deberá ser remitida al destinatario el mismo día 15 y deberá suministrar la información a través de la Sede electrónica de la AEAT el mismo día 15.

3.3.1.2. Durante los primeros 30 días del mes de enero siguiente al ejercicio al que se refieren las informaciones

De acuerdo con el proyecto de orden ministerial que desarrolla el sistema de SII existen dos informaciones que deben suministrarse con carácter anual durante los primeros 30 días del mes de enero siguiente al ejercicio al que se refieran estas informaciones.

Se trata de la siguiente información, recogida en el citado proyecto de orden, y que se refiere a parte de los datos que figuran en los artículos 33 a 36 del RGIT y que se desarrolla en el subepígrafe posterior:

- a) Importes superiores a 6.000 euros que se hubieran percibido en metálico durante el ejercicio de una misma persona o entidad.
- b) Las entidades aseguradoras comprendidas en el artículo 62.6 del RIVA deberán informar de las operaciones de seguros en los términos previstos en los artículos 32 c) y 33.1 del RGIT.

El suministro de información de estos datos deberá efectuarse de forma agrupada respecto de cada una de las personas o entidades con las que se hubieran efectuado las operaciones, conforme a los criterios de imputación temporal previstos en el artículo 35 del RGIT; y se efectuará de acuerdo al formato y diseño de los mensajes informáticos que consten en la Sede electrónica de la AEAT.

3.3.2. Información que debe contener el libro registro de facturas expedidas y que debe suministrarse a la AEAT

Respecto de la información a suministrar relativa a este libro registro debemos distinguir los siguientes grupos de datos:

3.3.2.1. El primero se refiere a los datos generales que deben contenerse en el libro registro, al que están obligados todos los empresarios o profesionales, con las excepciones previstas en los regímenes especiales.

En el artículo 63.3 del RIVA se contiene la información que debe recoger este libro registro respecto de las facturas que expide un empresario o profesional. Se mantiene la información general que todo empresario o profesional, acogido o no al sistema de llevanza electrónica, debe reflejar en el libro registro. De esta forma, las facturas expedidas se inscribirán, una por una, consignándose:

- Número y, en su caso, serie.
- La fecha de expedición.

- La fecha de realización de las operaciones, en caso de que sea distinta de la anterior.
- El nombre y apellidos, razón social o denominación completa y número de identificación fiscal (NIF) del destinatario.
- La base imponible de las operaciones, determinada conforme a los artículos 78 y 79 de la LIVA.
- En su caso, el tipo impositivo aplicado y, opcionalmente, también la expresión «IVA incluido».
- La cuota tributaria.

En el caso de facturas simplificadas se informará del importe total de la factura; aunque si se trata de facturas simplificadas cualificadas deberá desglosarse el importe de la cuota.

Hay que recordar que la base imponible, la cuota de impuesto y el importe total de la factura debe figurar en euros (conforme a lo dispuesto en el art. 79 de la LIVA debe consignarse como base imponible el contravalor en euros, aplicando el tipo de cambio vendedor fijado por el Banco Central Europeo a la fecha de devengo de la operación).

- Si la operación se ha efectuado conforme al régimen especial del criterio de caja se deberán incluir las menciones reflejadas en el artículo 61 decies, apartado 1 del RIVA (las fechas del cobro, parcial o total, de la operación, con indicación por separado del importe correspondiente, en su caso; y la indicación de la cuenta bancaria o del medio de cobro utilizado, que pueda acreditar el cobro parcial o total de la operación). En el caso de que por la operación realizada no se obtenga el cobro en el plazo establecido y el devengo se produzca el 31 de diciembre del año posterior al que se realiza la operación, la fecha que deberá figurar como de cobro será esta última. Los posteriores cobros no generarán anotación alguna.

EJEMPLO 17

Un empresario que aplica el régimen especial del criterio de caja, y está acogido al sistema de SII, realiza una operación sujeta y no exenta de IVA el 1 de septiembre de 20X1, por importe de 10.000 euros, cuyo destinatario es otro empresario o profesional. La factura es expedida el 1 de octubre de 20X1, y el cobro de la operación tiene lugar a través de transferencia el 10 de diciembre de 20X1.

Con fecha 1 de septiembre de 20X1 no debe efectuarse anotación alguna en el libro registro de facturas expedidas. Esta anotación debe efectuarla en el plazo de los cuatro días naturales siguientes al 1 de octubre de 20X1, en que expide la factura (ocho días naturales si estamos en 2017).

.../...

.../...

Percibido el importe de la factura mediante transferencia el 10 de diciembre, deberá suministrar la información relativa a la fecha de cobro, importe percibido y medio de cobro utilizado (cuenta bancaria u otro medio de cobro) en el plazo de los cuatro días naturales siguientes (ocho días en el ejercicio 2017).

3.3.2.2. Un segundo grupo se refiere a información adicional a la anterior, prevista y regulada expresamente en el artículo 63.3 del RIVA.

El libro registro de facturas expedidas por los sujetos pasivos que apliquen el sistema de llevanza electrónica deberá contener adicionalmente los siguientes datos que, por tanto, deberán ser suministrados, al igual que los anteriores, a través de la Sede electrónica de la AEAT.

Se trata de datos que, en su conjunto, superan la información exigida en el REFA, al igual que ocurre con los datos a proporcionar del libro registro de facturas recibidas, lo que incide todavía más en la finalidad de control por parte de la Administración tributaria que se pretende con la instauración de este sistema de llevanza de los libros:

- a) Tipo de factura expedida, indicando si se trata de una factura completa u ordinaria, simplificada (normal y cualificada) o rectificativa. En este sentido, los campos de registro electrónico que se aprueben por orden del ministro de Hacienda y Función Pública podrá exigir que se incluyan otras especificaciones que sirvan para identificar determinadas facturas como el caso de las facturas expedidas por terceros, así como la identificación de aquellos recibos y otros documentos de uso en el ejercicio de la actividad empresarial o profesional a que se refieren el artículo 16.1 y la disposición adicional primera del REFA.

Como puede observarse, debe suministrarse información de toda factura emitida por el empresario o profesional, cualquiera que sea su tipo, pero se añade la necesidad de diferenciar la tipología de la factura y, por tanto, ponerlo de manifiesto a la AEAT.

- b) Identificación, en su caso, de si se trata de una rectificación registral a que se refiere el artículo 70 del RIVA, esto es, deberá identificarse si nos encontramos ante algún error material al efectuar las anotaciones registrales. Debe recordarse que esta rectificación se efectúa al finalizar el periodo de liquidación mediante una anotación o grupo de anotaciones que permita determinar, para cada periodo de liquidación, el correspondiente impuesto devengado y soportado, una vez practicada dicha rectificación.
- c) Descripción de las operaciones; lo que puede resultar complejo en función del diseño que de la sede electrónica se realice por la AEAT. En todo caso, nos encontramos

ante un elemento de control trascendente que permitirá a los órganos de la Administración tributaria la comprobación de la tributación correcta o no de las operaciones.

Respecto de esta información debe recordarse que en el artículo 6.1, letra f), del REFA, en relación con las facturas ordinarias o completas, se exige que consten en ellas la descripción de las operaciones, consignándose todos los datos necesarios para la determinación de la base imponible del IVA, tal como se define en los artículos 78 y 79 de la LIVA, correspondiente a aquellas y su importe, incluyendo el precio unitario sin IVA de las operaciones, así como cualquier descuento o rebaja que no esté incluido en dicho precio unitario. No se está exigiendo pues información adicional que deba contener la factura ordinaria o completa, debiendo entenderse que cuando se exige suministrar la información relativa a la descripción de las operaciones, debe identificarse esta con la que se refleja en el anterior precepto.

Cuestión distinta es el de las facturas simplificadas, sean normales o cualificadas, en cuyo caso se exige (art. 7.1, letra e), del REFA) la identificación del tipo de bienes entregados o de servicios prestados, por lo que se plantea si respecto de estas operaciones debe exigirse una descripción de las operaciones de acuerdo con lo expuesto para las facturas ordinarias o completas o basta con suministrar la información que requiere el REFA para este tipo de facturas. La identificación general de la información que deben contener los libros registro de facturas expedidas y recibidas con los datos que deben contener las facturas de acuerdo con el REFA lleva a la conclusión de que en caso de facturas simplificadas los datos que deberían suministrarse son los exigidos por el artículo 7.1, letra e), de este reglamento.

- d) En el caso de facturas rectificativas se deberán identificar como tales e incluirán la referencia a la factura rectificada o, en su caso, las especificaciones que se modifiquen. Puede conllevar este dato la dificultad en su plasmación, esencialmente cuando se refieran a un conjunto de facturas (art. 15.4 del REFA), por lo que resultará de gran importancia el desarrollo posterior de la norma reglamentaria.

También en los casos especiales previstos en el artículo 15.2 del REFA, esto es, devolución de envases y embalajes o de mercancías, en cuyo caso la rectificación se puede efectuar en la factura posterior a dicha devolución que expida el proveedor, sin necesidad de emitir una factura rectificativa específica. Debe entenderse que el tratamiento especial que se realiza respecto de estas circunstancias en el REFA y su reflejo en una factura posterior, permitirá no suministrar los datos que ahora se exigen, en cuanto el importe de los envases, embalajes o mercancías que se devuelven minoran la base imponible de la operación documentada en la factura posterior a este hecho, por lo que esta información debe considerarse incluida en los datos que debe contener la descripción de las operaciones, antes examinada.

Respecto de las facturas rectificativas por descuentos o bonificaciones por volumen de operaciones, se establece en el REFA que no será necesaria la identificación de las facturas rectificadas, bastando la determinación del periodo al que se refieran;

por lo que debe esperarse que en el posterior desarrollo del precepto reglamentario en relación con el diseño de los datos a suministrar se prevea esta circunstancia, pues lo lógico es en todo caso remitir los datos exigidos por el REFA, esto es, la concreción del periodo a que se refiere el descuento o bonificación.

- e) En el caso de facturas que se expidan en sustitución o canje de facturas simplificadas expedidas con anterioridad, se incluirá la referencia de la factura que se sustituye o de la que se canjea o, en su caso, las especificaciones que se sustituyen o canjean. Debe, por tanto, suministrarse información del tipo de factura, identificándose las facturas simplificadas sustituidas con el número, serie y fecha de expedición o, en su caso, las especificaciones que se sustituyen o canjean. Respecto del ejercicio y periodo, deberán consignarse los correspondientes al periodo de liquidación en que fue anotada la factura simplificada original.
- f) Las menciones a que se refieren los artículos 51 quáter y 61 quinquies, apartado 2, del RIVA, y las letras j) y l) a p) del artículo 6.1 del REFA, esto es:
- Las menciones relativas a las obligaciones formales específicas del régimen especial del oro de inversión previstas en el artículo 51 quater del RIVA; si bien esta mención se refiere al libro registro de facturas recibidas, por lo que más parece un error del legislador, dado que esta información debería contenerse entre aquella que debe suministrarse respecto de este último libro, dado que se trata de facturas recibidas (debe hacerse constar en este libro de facturas recibidas, con la debida separación, las adquisiciones o importaciones que corresponden a cada sector diferenciado de la actividad, cuando el sujeto pasivo que aplica este régimen especial del oro de inversión realiza otras actividades que constituyen otros sectores diferenciados distintos de las operaciones acogidas al régimen especial).
 - En relación con las operaciones intragrupo, dentro del régimen especial del grupo de entidades y nivel avanzado, deberá especificarse, además del contenido general previsto en el artículo 6 del REFA, la base imponible en dos formatos: de un lado, se hace constar en el libro registro de facturas expedidas la base imponible que resulte de la aplicación del nivel avanzado de este régimen especial y además se especificará la que resultaría de la aplicación de lo dispuesto en los artículos 78 y 79 de la LIVA, esto es, teniendo en cuenta las reglas de determinación de la base imponible en régimen general. Deberá identificarse la que corresponda a cada caso.
 - Si la operación está exenta, en la factura debe hacerse referencia a las disposiciones de la Directiva 2006/112/CE o a los preceptos correspondientes de la LIVA donde se establece la exención, o bien la indicación de que la operación está exenta. En el caso de que se documenten varias operaciones en una misma factura esta circunstancia se referirá únicamente a parte de ella, debiendo especificar.

- Las menciones que deben figurar en la factura por cualquiera de las circunstancias previstas en las letras l) a p) del artículo 6.1 del REFA: «facturación por el destinatario», «inversión del sujeto pasivo», «régimen especial de las agencias de viaje», «régimen especial de los bienes usados», «régimen especial de los objetos de arte», «régimen especial de las antigüedades y objetos de colección» o «régimen especial del criterio de caja».

- g) Periodo de liquidación de las operaciones que se registran a que se refieren las facturas expedidas.

En la norma se impone la obligación de concretar el periodo de liquidación del IVA al que se refiere la factura con el fin de que el control de la Administración tributaria sea riguroso, comprobando así de manera directa a través de la información suministrada por el sujeto pasivo si la cuota devengada se declara en periodos de liquidación distintos a aquel en que se ha producido el devengo.

Debe recordarse a estos efectos que la declaración de la cuota devengada en un periodo posterior a aquel en que se ha producido el devengo puede reflejar una conducta infractora del artículo 191.6 de la LGT.

EJEMPLO 18

El empresario A vende determinada mercancía al empresario B, teniendo lugar la entrega el 31 de marzo de 20X1. La factura es emitida el día 15 de abril.

En la factura deberán figurar ambas fechas al igual que en el libro registro de facturas expedidas y en la información a suministrar a la AEAT: la de devengo el 31 de marzo y la de expedición de la factura el 15 de abril.

Además, se informará que la operación se ha producido en el ejercicio 20X1 y en el periodo 03/M.

La información deberá remitirse a la AEAT el mismo día 15 de abril.

- h) Indicación de que la operación no se encuentra, en su caso, sujeta al IVA. Se refiere esencialmente a los supuestos en que la operación se localiza fuera del territorio de aplicación del impuesto y no a los recogidos en el artículo 7 de la LIVA pues por regla general en estos últimos, al no existir hecho imponible alguno, no hay que emitir factura.
- i) En el caso de que la factura haya sido expedida en virtud de una autorización en materia de facturación de las previstas en el REFA, se incluirá la referencia a la autorización concedida.

3.3.2.3. El tercer grupo de información a suministrar se refiere a especificaciones que sirven para identificar tipologías de facturas prevista en las letras a), d) y e) anteriores. Así, deberá informarse de las siguientes especificaciones, de acuerdo con el proyecto de orden:

- Si la factura es emitida en los términos a que se refieren los artículos 6 o 7 del REFA.
- Si la factura tiene la consideración de factura rectificativa de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 15 del REFA. En este caso, y a los solos efectos del suministro electrónico de estos registros de facturación, la identificación de las facturas rectificadas será opcional.

En una factura recapitulativa se consignará como fecha de operación el último día del mes natural en que se hayan efectuado las operaciones que se documentan en la factura.

- Si el registro de facturación suministrado corresponde a una factura emitida en sustitución de facturas simplificadas expedidas con anterioridad. En este caso, y a los solos efectos del suministro electrónico de estos registros de facturación la identificación de las facturas simplificadas sustituidas será opcional.
- Si el registro de facturación suministrado se corresponde con un asiento resumen de facturas en los términos a que se refiere el artículo 63.4 del RIVA.
- Identificación de aquellas facturas que hayan sido emitidas por el destinatario o por un tercero de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 5 del REFA. Recordemos que en estos casos el plazo para remitir la información es de 8 días naturales y que debe comunicarse mediante declaración censal (modelo 036) dicha opción, la fecha a partir de la cual se ejerce y, en su caso, la renuncia y la fecha de efecto de la misma.
- Identificación de que la factura ha sido expedida al amparo de una autorización habilitada en el REFA, e identificación de los registros de facturación informados con requisitos diferentes a los generales de acuerdo con lo previsto en el artículo 62.5 del RIVA.
- Indicación de la naturaleza objeto de la operación, distinguiendo si se trata de una entrega de bienes o de una prestación de servicios cuando el destinatario no disponga de NIF o cuando, aun disponiendo de él, este comience por la letra «N». Recordemos que esta letra corresponde a personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica que carezcan de la nacionalidad española.

3.3.2.4. El último grupo de información se refiere a la que puede exigir el ministro de Hacienda y Función Pública.

Se prevé finalmente que el ministro de Hacienda y Función Pública pueda mediante orden ministerial determinar que, junto a lo anterior, se incluya aquella otra información con trascendencia tributaria a que se refieren los artículos 33 a 36 del RGIT; esto es, información referida a

la declaración anual de operaciones con terceras personas. Como se ha indicado anteriormente, quienes apliquen obligatoria u optativamente el sistema de llevanza electrónica de facturas no están obligados a presentar los modelos de declaraciones informativas 340 y 347, si bien se establece la posibilidad de que determinados datos que debían figurar en esta declaración resulten de suministro obligatorio a través de este sistema de registro de facturas. Así, debe tenerse en cuenta que en la declaración informativa modelo 347 se consignarán determinadas operaciones por las que no existe obligación de emitir factura, como es el caso de las subvenciones y podría resultar obligatoria suministrar la información referida a estas operaciones a través del sistema de llevanza electrónica del libro registro de facturas expedidas.

La información a suministrar es la siguiente (contenida en los arts. 34.1, letras d), e), f), g) y h), respecto del modelo 347; y el art. 36.2, letra b) respecto del modelo 340, ambos preceptos del RGIT):

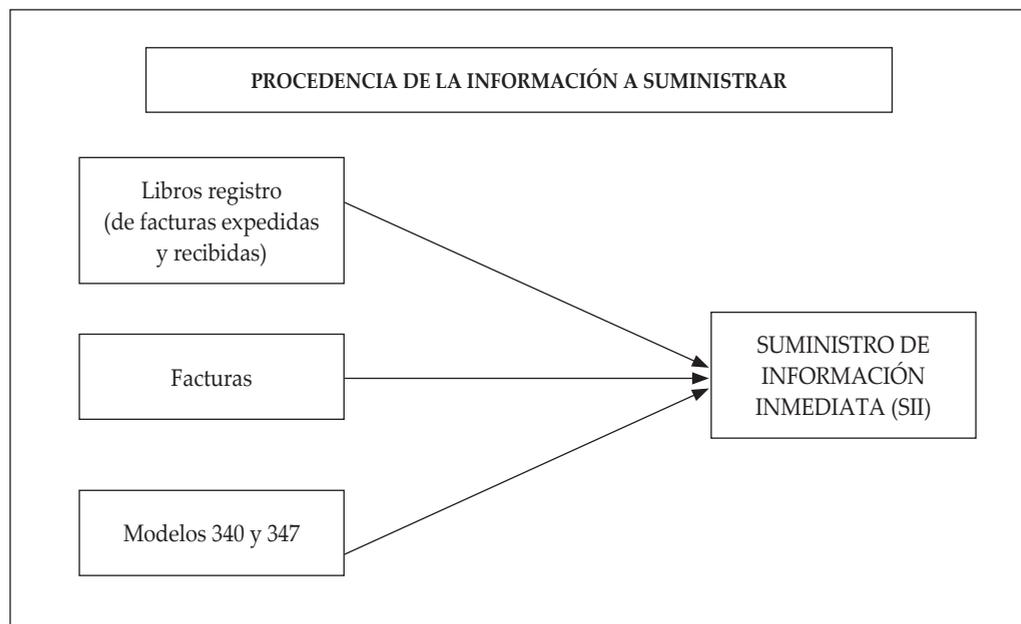
- a) Las agencias de viajes deberán identificar las facturas que documenten las prestaciones de servicios en cuya contratación intervengan como mediadoras en nombre y por cuenta ajena que cumplan con los requisitos a que se refiere la disposición adicional cuarta del REFA.
- b) Identificación de las facturas emitidas por operaciones de arrendamiento de locales de negocios. En el caso de que el arrendamiento no estuviese sometido a retención deberá informarse de las referencias catastrales y los datos necesarios para la localización de los inmuebles arrendados.
- c) Identificación de los cobros por cuenta de terceros de honorarios profesionales o de derechos derivados de la propiedad intelectual, industrial, de autor u otros por cuenta de sus socios, asociados o colegiados efectuados por sociedades, asociaciones, colegios profesionales u otras entidades que, entre sus funciones, realicen las de cobro.
- d) Importes que se perciban en contraprestación por transmisiones de inmuebles, efectuadas o que se deban efectuar, que constituyan entregas sujetas en el IVA.
- e) Importes superiores a 6.000 euros que se hubieran percibido en metálico durante el ejercicio de una misma persona o entidad.
- f) Las entidades aseguradoras comprendidas deberán informar de las operaciones de seguros en los términos previstos en los artículos 32 c) y 33.1 del RGIT, sin perjuicio del resto de toda la información anterior a la que se ha hecho referencia en este epígrafe para los casos en los que se emitan facturas. Esto es, la información referida en los citados preceptos del RGIT se refiere a todas las operaciones efectuadas, tanto por las que se emitan factura como por aquellas otras en las que no hay obligación de emitir factura.

Como se ha expuesto a lo largo de este subepígrafe, se recogen de esta forma datos adicionales a aquellos que se hacen constar de acuerdo con el REFA y en el libro que deben llevar quienes no apliquen este sistema de llevanza del mismo (periodo de liquidación en el que se re-

coge cada factura, descripción de las operaciones, etc.), ampliando la información a reflejar en los libros registro, esencialmente respecto de los libros registro de facturas expedidas (y también del libro de facturas recibidas).

Queda con ello reflejo de la finalidad pretendida por el legislador con la introducción de este sistema de llevanza electrónica de los libros, que no es otro que el de obtener una información precisa que le permita tener un control exhaustivo de la actividad realizada por el sujeto pasivo y evitar el fraude en el IVA devengado. Se impone a los empresarios o profesionales el registrar unos datos adicionales a los contenidos en el libro registro (descripción de las operaciones, etc.) y, por tanto, de imponerles una carga adicional. Esta, junto con otras que se especifican en este u otros epígrafes, incide claramente en el esfuerzo que la gestión de este impuesto supone para los empresarios o profesionales, cuando la tendencia del legislador de la UE es precisamente la de simplificar la gestión y reducir la carga que la gestión y el esfuerzo financiero representa en este impuesto. Si bien la lucha contra el fraude es un objetivo que tiene que perseguir la Hacienda pública y merece la introducción de las medidas legislativas precisas para ello, estas deben adecuarse a los principios inherentes a un sistema tributario que en el cumplimiento de las obligaciones formales por parte del obligado tributario tenga en cuenta también los principios generales de este sistema, entre otros el de proporcionalidad y equilibrio entre los derechos y obligaciones de la Administración tributaria y de los obligados tributarios, también en la gestión del impuesto.

Como conclusión, podemos señalar que los datos a suministrar tanto por lo que se refiere a facturas expedidas (como también respecto de las recibidas) pueden proceder:



3.3.3. Asientos resúmenes

La anotación individualizada de las facturas puede sustituirse por la de asientos resúmenes cuando se cumplan las condiciones que se indican en el artículo 63.4 del RIVA; pudiendo igualmente ser válida la anotación de una misma factura en varios asientos correlativos cuando incluya operaciones que tributen a distintos tipos impositivos. Esta posibilidad de sustituir la anotación individualizada por asientos resúmenes tiene como finalidad esencialmente la de agrupar facturas simplificadas sin necesidad de realizar asientos individualizados.

En el caso de asientos resúmenes se harán constar:

- Fecha o periodo en que se hayan expedido.
- Base imponible global correspondiente a cada tipo impositivo.
- Tipos impositivos.
- Cuota global de facturas numeradas correlativamente y expedidas en la misma fecha.
- Números inicial y final de las mismas.
- Si las operaciones se han efectuado conforme al régimen especial del criterio de caja se incluirá la siguiente información: las fechas del cobro, parcial o total, de la operación, con indicación por separado del importe correspondiente, en su caso; e indicación de la cuenta bancaria o del medio de cobro utilizado, que pueda acreditar el cobro parcial o total de la operación.

Se exige, además, el cumplimiento simultáneo de dos condiciones:

- a) Que en las facturas expedidas no sea preceptiva la identificación del destinatario, conforme al REFA. Esto es, se prevé la realización de asientos resúmenes, como se ha indicado, para el supuesto de emisión de facturas simplificadas normales (quedan excluidas de esta posibilidad las facturas ordinarias y las facturas simplificadas cualificadas).
- b) Que el devengo de las operaciones documentadas se haya producido dentro de un mismo mes natural, lo que resulta lógico dado que es este el periodo mínimo de autoliquidación del impuesto.

Los empresarios o profesionales acogidos al sistema de llevanza electrónica podrán aplicar cuanto se acaba de señalar, efectuando asientos resúmenes o anotando una misma factura en asientos correlativos; esto es, este sistema de registro electrónico permite la realización de asientos resúmenes.

De acuerdo con el proyecto de orden de manera específica deberá informarse si el registro de facturación suministrado se corresponde con un asiento resumen de facturas en los términos a los que se refiere el artículo 63.4 del RIVA.

El asiento resumen puede contener facturas con operaciones a distintos tipos impositivos, informándose en un solo registro de la base imponible global correspondiente a cada tipo impositivo y los distintos tipos impositivos.

EJEMPLO 19

Los tiques o facturas simplificadas normales (cualquiera que sea su importe, por ejemplo, por una barra de pan cuyo coste IVA incluido puede ser de 40 céntimos de euro) emitidos por un gran almacén o un hipermercado que debe aplicar este sistema de información, deberá ser tratada informáticamente por la empresa para suministrar la información de esta venta a la AEAT a través del SII, bien de forma individualizada, bien mediante la anotación a través de asientos resúmenes.

Pueden realizarse asientos resúmenes de facturas expedidas correspondientes a operaciones acogidas al régimen especial del criterio de caja, pero teniendo en cuenta el criterio general del devengo (previsto en el art. 75 de la LIVA) y no del específico del régimen. Ello sin perjuicio de que los datos anteriores se complementen con los relativos a los cobros.

3.3.4. Facturas expedidas al amparo de una autorización de simplificación en materia de facturación

En el proyecto de orden se prevén especificaciones singulares respecto de estas facturas. Como sabemos en el artículo 4 del REFA, en su apartado 3, se prevé que el Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT pueda autorizar la expedición de facturas simplificadas, en supuestos distintos a los señalados en los apartados 1 y 2 del citado precepto, cuando las prácticas comerciales o administrativas del sector de actividad de que se trate, o bien las condiciones técnicas de expedición de las facturas dificulten particularmente la inclusión en las mismas de la totalidad de los datos o requisitos previstos en el artículo 6 del REFA.

Asimismo, en el artículo 7.4 se prevé que el mismo órgano administrativo, cuando aprecie que las mismas circunstancias que las expuestas en el párrafo anterior, y recomienden la consignación de menores menciones de las señaladas en el artículo 7.1, 2 y 3, podrá autorizar la expedición de facturas simplificadas que no incluyan las menciones señaladas en los apartados 1, letras a), c), f), g) e i), y 2, siempre que, en los casos de omisión de las menciones a que se refieren las letras f) y g) citadas, se haga constar la cuota tributaria o los datos que permitan calcularla.

Se mantienen además las autorizaciones de simplificación concedidas de acuerdo con lo dispuesto en la normativa reguladora de la facturación anterior al actual reglamento, esto es, al

amparo del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, y del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre.

Se exige en estos casos que los empresarios que apliquen el sistema de SII deban identificar estas facturas, esto es, que se trata de facturas expedidas al amparo de este tipo de autorizaciones, y ello se efectuará bajo las siguientes condiciones:

- Antes del primer envío del registro de facturación correspondiente a una factura expedida bajo estas circunstancias se deberá anexar copia de la autorización en el apartado previsto para aportar documentación complementaria.
- El número de registro obtenido en el envío de la autorización deberá suministrarse en los registros de facturación correspondientes a las facturas emitidas bajo las condiciones acordadas en la misma.

El envío de esta información se suministrará atendiendo al formato y diseño de los mensajes informáticos que consten en la Sede electrónica de la AEAT.

3.3.5. Autorizaciones para sustituir los libros registro por sistema de registro diferentes

Conforme al artículo 62.5 del RIVA el Departamento de Gestión de la AEAT puede autorizar, previas las comprobaciones que estime oportunas, la sustitución de los libros registro por sistemas de registro diferentes, así como la modificación de los requisitos exigidos para las anotaciones registrales, siempre que respondan a la organización administrativa y contable de los empresarios o profesionales o sujetos pasivos y, al mismo tiempo, quede garantizada plenamente la comprobación de sus obligaciones tributarias por el IVA; siendo revocables estas autorizaciones en cualquier momento.

Se prevé en el proyecto de orden que los sujetos pasivos que hayan sido autorizados para realizar estas anotaciones registrales con requisitos diferentes a los generales deberán identificar los registros que se suministran al amparo de este tipo de autorizaciones; cumpliéndose las dos condiciones que se han expuesto en el subepígrafe anterior y la forma de envío de la información.

3.3.6. Operaciones singulares a anotar en el libro registro de facturas expedidas

Debe tenerse en cuenta la problemática que suscitan algunas operaciones concretas.

- a) En el caso de entregas intracomunitarias de bienes la fecha de emisión de la factura, como regla general, se hace coincidir con la del devengo, y ello incide directamente en el plazo para suministrar la información. En el artículo 75.Uno.7.º y 8.º de la LIVA se prevén las reglas del devengo para estas operaciones. Conforme a la

regla general el devengo se produce el día 15 del mes siguiente a aquel en que se inicie la expedición o el transporte de los bienes con destino al adquirente, aunque si con anterioridad a la citada fecha se hubiera expedido factura por dichas operaciones, el devengo tendrá lugar en la fecha de expedición de la factura.

En la información a suministrar deberemos tener en cuenta que la factura se anota en el libro registro de facturas expedidas, haciendo constar el NIF a efectos de IVA suministrado por el destinatario. Al ofrecer ya información sobre el Estado de destino (el citado NIF ofrece ya esta información) no será necesario suministrar dato alguno relativo al país del destinatario. Nos encontraremos ante operaciones exentas (del art. 25 de la LIVA) y por tanto deberá ofrecerse el dato relativo a la base imponible, pero no al tipo impositivo y a la cuota.

EJEMPLO 20

Un empresario, que debe llevar los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT, establecido en Teruel (Aragón), transmite una maquinaria industrial a un empresario establecido en Oporto (Portugal) por importe de 300.000 euros, estando la operación sujeta y exenta de IVA. El transporte se inicia el día 17 de junio de 20X1, llegando a su destino la mercancía el 18 de junio. La factura es expedida el día 14 de julio de 20X1.

En este caso, siguiendo las reglas del devengo que vienen recogidas en el artículo 75.Uno.8.º de la LIVA, con independencia de cuándo se ha iniciado y finalizado el transporte y de cuándo los bienes se han puesto a disposición del adquirente, el devengo de la operación tiene lugar el 14 de julio de 20X1, por lo que la operación debe declararse en la autoliquidación correspondiente a este mes, como entrega intracomunitaria de bienes (se declara exclusivamente la base imponible de 300.000 euros en la página 3 del modelo de autoliquidación). Esta autoliquidación deberá presentarse hasta el día 30 de agosto.

Por tanto, en este caso el plazo para suministrar la información concluirá el día 18 de julio de 20X1, si bien se tiene que tener en cuenta que se excluirán los sábados, domingos y festivos nacionales.

- b) Respecto de las exportaciones de bienes u operaciones asimiladas debe emitirse factura teniendo en cuenta que estamos ante una operación exenta del artículo 21 de la LIVA o preceptos siguientes, por lo que, al igual que en el caso anterior, se deberá hacer constar la base imponible pero no el tipo impositivo y la cuota, identificando al destinatario y el país de destino.
- c) Mayor complejidad puede resultar de las operaciones realizadas por empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del impuesto y respecto de

las que se produzca la inversión del sujeto pasivo, ya que pueden acaecer diversas circunstancias:

- En el caso de que ambas partes, proveedor o prestador y destinatario, radiquen en el territorio de aplicación del impuesto y tenga lugar la regla de inversión del sujeto pasivo por cualquiera de las causas previstas en el artículo 84.Uno.2.º, letras b) a g), estaremos ante operaciones sujetas, no exentas, pero respecto de las que se produce la inversión del sujeto pasivo. En la factura deberá figurar la correspondiente mención «inversión del sujeto pasivo», sin hacer constar tipo impositivo y cuota. La información a suministrar comprenderá, por tanto, estos datos.

El proveedor o el prestador declarará la operación en el libro registro de facturas expedidas (sin especificar tipo impositivo, siendo la cuota repercutida de «0» euros) y el destinatario la consignará en el libro registro de facturas recibidas, si bien es ese último el que debe declarar e ingresar el IVA devengado y se deducirá en la medida en que tenga derecho a ello.

- Puede suceder que la operación se localice fuera del territorio de aplicación del impuesto. En este caso, si es fuera del territorio de la Unión, estaremos ante operaciones no sujetas sin más; pero si se localizan en el territorio de otro Estado miembro puede producirse además la inversión del sujeto pasivo prevista un precepto de la respectiva normativa del Estado miembro análogo a nuestro artículo 84.Uno.2.º, letra a), de la LIVA. Estaremos ante operaciones no sujetas debido a la aplicación de las reglas de localización, no debiendo repercutir cuota alguna de IVA, ni figurar tipo impositivo alguno, por lo que también deberán reflejarse estas circunstancias en la información a suministrar.

EJEMPLO 21

Una sociedad mercantil establecida exclusivamente en el territorio de aplicación del impuesto dedicada al asesoramiento fiscal, contable y mercantil emite un dictamen a una sociedad mercantil establecida en Francia.

Estamos ante una prestación de servicios que, por la regla de localización general de estas operaciones prevista en el artículo 69.Uno.1.º de la LIVA, tributará en Francia. Estaremos, por tanto, ante una operación no sujeta en el territorio de aplicación del impuesto, debiendo emitir factura sin repercusión de cuota alguna. En Francia será sujeto pasivo por inversión el empresario francés, por una regla análoga a nuestro artículo 84.Uno.2.º, letra a).

- d) En los autoconsumos deberemos diferenciar en función de la naturaleza del mismo. Puede ser externo o interno (este último solo sucederá en caso de entregas de bienes asimiladas), y su base imponible se determina de acuerdo con las reglas especiales previstas en el artículo 79.Tres y Cuatro de la LIVA. Asimismo, deberá considerarse cuándo se produce el devengo, pues existen distintas reglas en el artículo 75.Uno.5.º, algunas de ellas de gran complejidad.

En el supuesto de autoconsumos externos de bienes (arts. 9.1, letras a) y b), y 12 de la LIVA) no existen especialidades respecto al contenido de las facturas, por lo que deberemos tener en cuenta las precisiones generales que se han apuntado.

Cuestión distinta es el caso de los autoconsumos internos de bienes del artículo 9.1, letras c) y d) de la LIVA; ya que estamos ante entregas de bienes asimiladas y deben anotarse tanto en el libro registro de facturas expedidas como en el de recibidas, coincidiendo la identificación del emisor de la factura con la del destinatario.

Respecto de estas últimas operaciones debe tenerse en cuenta que el importe de la base imponible se considerará para el cálculo de la prorrata en el caso del autoconsumo previsto en la letra c) que es el autoconsumo por transferencia entre sectores diferenciados, pero no en el supuesto de la letra d) o autoconsumo dentro del mismo sector diferenciado, en cuyo caso se desprecia la operación para calcular el porcentaje de prorrata general.

3.3.7. Otras consideraciones acerca del libro registro de facturas expedidas

Una de las cuestiones que pueden plantearse por el sujeto pasivo es si el IVA devengado incluido en la autoliquidación modelo 303 debe ser coincidente con el suministrado a través de los registros del libro de facturas expedidas.

Si bien pueden coincidir, existen diversos factores o circunstancias que hacen que no tenga que ser así necesariamente, y ello sucede tanto apliquemos o no el sistema de SII. Las circunstancias más importantes son:

- Las operaciones en que el destinatario es el sujeto pasivo por inversión conforme al artículo 84.Uno.2.º de la LIVA. El empresario o profesional destinatario reflejará estas operaciones solo en el libro registro de facturas recibidas, aun cuando tiene que autoliquidar también el IVA devengado.
- Las adquisiciones intracomunitarias de bienes de los artículos 13 a 16 de la LIVA, respecto de las que se producirá la misma operatoria que la expuesta en el punto anterior.
- Algunos supuestos de rectificación de las cuotas repercutidas pueden implicar el aumento del IVA devengado, pero deben declararse en el periodo en que se rea-

lizó la operación, y no en aquel en que se emite la factura rectificativa (es el caso previsto en el art. 89.Cinco, primer párrafo, de la LIVA).

Finalmente, debe advertirse que en el libro registro de facturas expedidas se anotan todas las facturas por operaciones en las que se tenga el deber de emitirlas, conforme a lo dispuesto en los artículos 2 y 3 del Reglamento de facturación.

Ello implica que deban expedirse facturas también por las operaciones no sujetas y las exentas (con las excepciones previstas en el art. 3 del Reglamento de facturación). La referencia a operaciones no sujetas se refiere esencialmente a aquellas que se localizan fuera del territorio de aplicación del impuesto. Respecto de los supuestos de no sujeción previstos en el artículo 7 de la LIVA, en tanto no se realiza el hecho imponible en principio no existirá obligación de expedir factura, aun cuando pueda expedirse cualquier otro documento en el que se plasme la operación (sin perjuicio de que la DGT en alguna ocasión ha venido señalando que respecto de las operaciones de transmisión de empresa recogidas en el art. 7.1 debe emitirse factura).

En cualquier caso deberá suministrarse información en relación con estas circunstancias de no sujeción y de exención.

Ahora bien, existen determinadas operaciones por las que no existe obligación de emitir factura y, por tanto, no se suministrará información a la AEAT. Estos supuestos se recogen en el artículo 3 del REFA. Es lo que ocurre, por ejemplo, con determinadas operaciones financieras previstas en el apartado 3 del citado precepto.