

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

Antonio Longás Lafuente

Inspector de Hacienda

EXTRACTO

El Real Decreto 596/2016, de 2 de diciembre, modifica el Reglamento del IVA, el Reglamento de facturación y el Reglamento de gestión e inspección tributaria, regulando el nuevo sistema de llevanza de los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT (denominado Suministro Inmediato de Información –SII–).

En el presente artículo, dividido en dos partes, se examina este sistema de llevanza de los libros, 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 la primera parte, publicada en el número anterior de esta revista (*RCyT*, CEF, núm. 408, marzo 2017), se analizó la obligación general de llevar libros registro, la finalidad de la reforma, el ámbito de aplicación subjetivo y del funcionamiento del sistema de SII, se trató sobre los libros registro que resultan afectados y sobre el libro registro de facturas expedidas.

En esta segunda el autor examina los libros registro de facturas recibidas, de bienes de inversión y el de determinadas operaciones intracomunitarias y las singularidades para determinados regímenes especiales. También 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 (AND II)

Antonio Longás Lafuente

ABSTRACT

Royal Decree 596/2016, of 2 December 2016, modifies VAT Regulations, Invoicing Regulations as well as Tax Audit Regulations, adjusting the new system to keep VAT ledgers by electronic means through the Tax Authority website (the so-called immediate delivery of invoices data system –SII–).

The present paper, divided into two parts, examines the new system to keep VAT ledgers, dissecting its analysis not only with regard to its subjective dimension, but also the formal obligations imposed on the taxpayers who keep VAT ledgers through this system, together with a wide array of examples and a summary table thereof.

In the first part of this article, published in the previous edition of this magazine (*RCyT*. CEF, num. 408, march 2017), it was analyzed the general obligation to keep these books, the purpose of the reform and the subjective dimension of its application; with respect to the SII operation, it covered which books were affected and the issued invoices book.

In this second part, the author examines the received invoices book, the capital assets book, certain intra-community transactions ledger and some peculiarities of special regimens. It 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

- 3.4. Libro registro de facturas recibidas
 - 3.4.1. Plazo de remisión electrónica de la información
 - 3.4.2. Información que debe contener el libro registro de facturas recibidas y que debe suministrarse a la AEAT
 - 3.4.3. Asientos resúmenes
 - 3.4.4. Operaciones singulares a incluir en el libro registro de facturas recibidas
 - 3.4.5. Otras consideraciones acerca del libro registro de facturas recibidas
- 3.5. Libro registro de bienes de inversión
 - 3.5.1. Sujetos obligados a llevar este libro
 - 3.5.2. Plazo de remisión electrónica de la información
 - 3.5.3. Información que debe contener el libro registro de bienes de inversión y que debe suministrarse a la AEAT
- 3.6. Libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias
 - 3.6.1. Llevanza electrónica
 - 3.6.2. Plazo de remisión electrónica de la información
 - 3.6.3. Información que debe contener el libro registro de facturas recibidas y que debe suministrarse a la AEAT
- 3.7. Regímenes especiales
 - 3.7.1. Régimen especial de los bienes usados
 - 3.7.2. Régimen especial de las agencias de viaje
 - 3.7.3. Régimen especial del grupo de entidades
 - 3.7.4. Regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica
- 3.8. Libros registro en el supuesto de tener varios establecimientos permanentes en el territorio de aplicación del impuesto
- 3.9. Condiciones generales y procedimiento para realizar el suministro electrónico de los registros de facturación
 - 3.9.1. Condiciones generales para realizar el suministro de información
 - 3.9.2. Procedimiento para realizar el suministro electrónico de los registros
- 3.10. Información a suministrar del primer semestre de 2017

4. Liquidación del impuesto. Periodo de liquidación
 - 4.1. Periodicidad mensual
 - 4.2. Régimen especial del grupo de entidades. Declaraciones-liquidaciones. Plazo de presentación
5. Otras obligaciones formales de los empresarios o profesionales
 - 5.1. Requisitos formales en la llevanza de los libros
 - 5.2. Declaración censal
 - 5.3. Facturación por el destinatario o por terceras personas y declaración censal
 - 5.4. Exclusión de presentar la declaración anual de operaciones con terceras personas (modelo 347)
 - 5.5. Exclusión de presentar la declaración informativa con el contenido de los libros (modelo 340)
 - 5.6. Exclusión de presentar la declaración resumen anual de IVA (modelo 390)
 - 5.7. Obtención de información en poder de la AEAT por el sujeto pasivo
6. Efectos del retraso en la aportación de la información en los procedimientos de comprobación tributaria
7. Otras modificaciones que afectan al IVA
 - 7.1. Contenido de los documentos registrales de los libros registro obligatorios. Información sobre la cuota soportada deducible
 - 7.2. Plazo de emisión de las facturas
 - 7.3. Facturación de determinadas entregas de energía eléctrica
8. Infracción tributaria por incumplimiento de la obligación
9. Cuadro-resumen sobre el sistema de llevanza de los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT
 - 9.1. SII: Condiciones generales del sistema
 - 9.2. SII: Información a suministrar a la AEAT. Facturas expedidas
 - 9.3. SII: Información a suministrar a la AEAT. Facturas recibidas
 - 9.4. Información a suministrar libros registro de bienes de inversión y de determinadas operaciones intracomunitarias

3.4. LIBRO REGISTRO DE FACTURAS RECIBIDAS

3.4.1. Plazo de remisión electrónica de la información

3.4.1.1. Plazo general: cuatro u ocho días

La información correspondiente a las facturas recibidas deberá suministrarse en los siguientes plazos:

- Como regla general, el suministro de la información relativa a las facturas recibidas se efectuará en un plazo de cuatro días naturales desde la fecha en que se produzca el registro contable de la factura y, en todo caso, antes del día 16 del mes siguiente al periodo de liquidación en que se hayan incluido las correspondientes operaciones.

Durante el segundo semestre de 2017 el plazo de cuatro días se amplía a ocho días naturales.

Debe tenerse muy en cuenta que, de acuerdo con el proyecto de orden ministerial, debe suministrarse la fecha del registro contable de la factura o del documento de aduanas.

El precepto alude como día inicial a aquel en que se registre contablemente la factura en el libro registro de facturas recibidas, debiendo tenerse en cuenta al respecto el plazo para realizar las anotaciones registrales establecido en el artículo 69 del RIVA que no es otro que el plazo legal para realizar la referida liquidación y pago en periodo voluntario, añadiendo que las facturas recibidas deberán anotarse en el correspondiente libro registro por el orden en que se reciban, y dentro del periodo de liquidación en que proceda efectuar su deducción. No obstante, como se indica que en todo caso deberá remitirse antes del día 16 del mes siguiente al periodo de liquidación, lo habitual será que aplicásemos este último.

Esta condición hace que decaiga la tesis mantenida por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en relación con el requisito de contabilización o registro de las facturas para estos sujetos que apliquen este sistema de llevanza de los libros registro, puesto que el órgano revisor viene manteniendo que esta contabilización supone un requisito formal que en ningún caso puede impedir el ejercicio del derecho a la deducción cuando se ha registrado la factura con anterioridad al inicio del procedimiento de comprobación (entre otras, Resolución de 1 de diciembre de 2009 [R. G. 934/2007 –NFJ037562–]).

La lucha contra el fraude y el control que se impone a través de este sistema de suministro de información y de llevanza de los libros registro hace que de ma-

3.4. LIBRO REGISTRO DE FACTURAS RECIBIDAS

3.4.1. Plazo de remisión electrónica de la información

3.4.1.1. Plazo general: cuatro u ocho días

La información correspondiente a las facturas recibidas deberá suministrarse en los siguientes plazos:

- Como regla general, el suministro de la información relativa a las facturas recibidas se efectuará en un plazo de cuatro días naturales desde la fecha en que se produzca el registro contable de la factura y, en todo caso, antes del día 16 del mes siguiente al periodo de liquidación en que se hayan incluido las correspondientes operaciones.

Durante el segundo semestre de 2017 el plazo de cuatro días se amplía a ocho días naturales.

Debe tenerse muy en cuenta que, de acuerdo con el proyecto de orden ministerial, debe suministrarse la fecha del registro contable de la factura o del documento de aduanas.

El precepto alude como día inicial a aquel en que se registre contablemente la factura en el libro registro de facturas recibidas, debiendo tenerse en cuenta al respecto el plazo para realizar las anotaciones registrales establecido en el artículo 69 del RIVA que no es otro que el plazo legal para realizar la referida liquidación y pago en periodo voluntario, añadiendo que las facturas recibidas deberán anotarse en el correspondiente libro registro por el orden en que se reciban, y dentro del periodo de liquidación en que proceda efectuar su deducción. No obstante, como se indica que en todo caso deberá remitirse antes del día 16 del mes siguiente al periodo de liquidación, lo habitual será que aplicásemos este último.

Esta condición hace que decaiga la tesis mantenida por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en relación con el requisito de contabilización o registro de las facturas para estos sujetos que apliquen este sistema de llevanza de los libros registro, puesto que el órgano revisor viene manteniendo que esta contabilización supone un requisito formal que en ningún caso puede impedir el ejercicio del derecho a la deducción cuando se ha registrado la factura con anterioridad al inicio del procedimiento de comprobación (entre otras, Resolución de 1 de diciembre de 2009 [R. G. 934/2007 –NFJ037562–]).

La lucha contra el fraude y el control que se impone a través de este sistema de suministro de información y de llevanza de los libros registro hace que de ma-

nera obligatoria todo asiento en el libro registro de facturas recibidas debe estar efectuado antes de que termine el plazo de presentación de la autoliquidación correspondiente al periodo en que proceda realizar la deducción, entendiéndose que es aquel periodo en que cumpliéndose con todos los requisitos establecidos en el título VIII de la LIVA el sujeto pasivo puede hacer efectivo su derecho a deducción, aunque no lo haga.

Debe tenerse en cuenta que el sujeto pasivo tiene un plazo para ejercitar el derecho a la deducción de cuatro años computados desde el momento en que se produce el devengo de la operación. Por tanto, con esta norma se insiste en que la contabilización de la operación debe producirse, como se acaba de indicar, en el periodo en que pueda hacerse efectivo el derecho a la deducción o a más tardar antes del día 16 del mes siguiente a dicho periodo.

Aun cuando lo habitual es que el sujeto pasivo ejercite efectivamente el derecho a la deducción en dicho periodo, no debe olvidarse que tiene, como se ha indicado, cuatro años para ejercitar este derecho.

No supone un cambio normativo que incida en el derecho a la deducción, pero sí debe constatar que se obliga al empresario o profesional a llevar el libro registro de manera que en este consten asentadas las operaciones por las que se ejercita el derecho a la deducción en el periodo en que concurren los requisitos para ejercitar este derecho. Indudablemente ello tiene como finalidad realizar un control de la actividad del empresario y del ejercicio del derecho a la deducción, si bien la posibilidad de registrar y no deducir de manera inmediata puede incidir en dificultar la labor de control de la Administración tributaria.

Por otra parte, si ya la Administración tributaria tiene en su poder toda la información relativa a las facturas registradas en el libro de facturas recibidas, en el caso de comprobaciones posteriores que realice debería establecerse la posibilidad de que en dichas regularizaciones la Administración tuviera en cuenta no solo las cuotas devengadas no declaradas sino también las cuotas soportadas deducibles registradas y que el sujeto pasivo no dedujo en el periodo comprobado, aplicando el principio de regularización íntegra, esencialmente en el supuesto señalado.

EJEMPLO 22

Un sujeto pasivo, que realiza una actividad sujeta y no exenta, y que debe aplicar de forma obligatoria el sistema de llevanza de los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT recibe una factura de un proveedor el 2 de julio de 20X1 por la adquisición de un bien sujeto y no exento de IVA.

.../...

.../...

Este empresario, si quiere ejercitar el derecho a la deducción de la cuota soportada en la declaración-liquidación correspondiente al mes de julio, deberá suministrar la información a través de la Sede electrónica de la AEAT como muy tarde el día 15 de agosto. El suministro de esta información supone el registro contable de la factura en el libro de facturas recibidas.

- Si se trata de operaciones de importación, los cuatro días naturales se deberán computar desde que se produzca el registro contable del documento en el que conste la cuota liquidada por las aduanas y en todo caso antes del día 16 del mes siguiente al final del periodo al que se refiera la declaración en la que se hayan incluido.

Al igual que en el caso anterior, durante el segundo semestre de 2017 el plazo de cuatro días se amplía a ocho días naturales.

- Las operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial del criterio de caja 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. Se alude a las operaciones y no a los sujetos pasivos que apliquen el régimen, por lo que esta obligación deberá ser cumplida tanto por aquellos sujetos pasivos acogidos al régimen especial como por los empresarios o profesionales no acogidos al mismo que reciban operaciones realizadas por sujetos pasivos acogidos al régimen; a diferencia del libro registro de facturas expedidas, que afectaba exclusivamente a los sujetos pasivos acogidos al régimen especial.

Al igual que se expuso al examinar el libro registro de facturas emitidas, debe tenerse en cuenta que también en este caso se exige suministrar la información en dos o más momentos, aquel en que se registre contablemente la factura recibida y cuando se abone total o parcialmente el importe de la operación.

En el artículo 61 decies, apartado 2, del RIVA se establece que tanto los sujetos pasivos acogidos al régimen especial del criterio de caja así como los sujetos pasivos no acogidos al régimen pero que sean destinatarios de las operaciones afectadas por el mismo deberán incluir en el libro registro de facturas recibidas, además de las anotaciones generales, la siguiente información: 1) las fechas del pago, parcial o total, de la operación, con indicación por separado del importe correspondiente, en su caso; y 2) indicación del medio de pago por el que se satisface el importe parcial o total de la operación.

Para el segundo semestre de 2017 el plazo de cuatro días se amplía a ocho días naturales.

- 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.

3.4.1.2. *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 se concreta una información que debe 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 las entidades aseguradoras comprendidas en el artículo 62.6 del RIVA, que 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; atendiendo al formato y diseño de los mensajes informáticos que consten en la Sede electrónica de la AEAT.

3.4.2. **Información que debe contener el libro registro de facturas recibidas y que debe suministrarse a la AEAT**

Al igual que se ha realizado con las facturas expedidas, también la información a suministrar respecto de las facturas recibidas podemos agruparla en los siguientes grupos de datos:

3.4.2.1. *Datos generales a contener en el libro registro de facturas recibidas*

En el artículo 64.4 del RIVA se contiene la información que debe recoger este libro registro respecto de las facturas que recibe un empresario o profesional.

Se mantiene la obligación de suministrar esta 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 y, en su caso, los documentos de aduanas y justificantes contables se inscribirán, una por una, consignándose:

- Número de recepción.
- Fecha de expedición.
- Fecha de realización de las operaciones, en caso de que sea distinta de la anterior y así conste en el documento.
- Nombre y apellidos, razón social o denominación completa y NIF del obligado a su expedición.
- Base imponible, determinada conforme a los artículos 78 y 79 de la LIVA.
- En su caso, el tipo impositivo y la cuota tributaria.

- Si la operación se encuentra afectada por el régimen especial del criterio de caja, se deberán incluir las menciones citadas en el artículo 61 decies, apartado 2, del RIVA (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). Debe recordarse que esta obligación afecta tanto a los sujetos pasivos acogidos al régimen especial como a aquellos empresarios o profesionales que reciban operaciones efectuadas por sujetos pasivos acogidos al régimen especial del criterio de caja.

Si el empresario o profesional que recibe la factura sujeta al régimen especial del criterio de caja no satisface su abono en el plazo pactado y el nacimiento del derecho a deducir se produce el 31 de diciembre del año posterior a aquel en que se realiza la operación, la fecha que figurará como de pago será esta última, sin que deban anotarse los pagos posteriores a la misma.

- Respecto de las facturas correspondientes a entregas que dan lugar a las adquisiciones intracomunitarias de bienes (AIB), habrán de calcularse y consignarse las cuotas tributarias. Esto es, cuando un empresario o profesional recibe una factura de otro sujeto pasivo con NIF a efectos de IVA atribuido por otro Estado miembro, por la entrega de bienes desde el territorio de otro Estado miembro al territorio de aplicación del impuesto, en el Estado de salida se produce una entrega intracomunitaria de bienes (EIB) y en el territorio de aplicación del impuesto una AIB. El destinatario recibe una factura sin reflejar en la misma el tipo impositivo y la cuota. Esta última es calculada por el destinatario y permitirá declarar el IVA devengado y el IVA soportado deducible.
- En el supuesto de facturas o justificantes contables que den lugar a la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo, se calculará y consignará la cuota tributaria; en sentido análogo al que se acaba de exponer respecto de las AIB.

3.4.2.2. Información adicional a suministrar recogida en el artículo 64.4 del RIVA por los empresarios o profesionales que aplican el sistema de SII

Junto a esta información general que debe contener el libro registro de facturas recibidas, en el caso de 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, al sistema de llevanza electrónica de los libros a través de la Sede electrónica de la AEAT:

- Número y, en su caso, serie que figure en la factura. Se trata de unos datos que son facilitados por el empresario o profesional que expide la factura, pues deben constar en este documento. Estos datos sustituirán al número de recepción utilizado por quienes no estén incluidos en este sistema. De esta forma el primero de los datos obligatorios que se han citado anteriormente de aplicación general para todos los empresarios o profesionales (número de recepción) queda eliminado, sustituyéndose por los datos que se acaban de apuntar.

- Identificación, en su caso, de si se trata de una rectificación registral del artículo 70 del RIVA.
- Descripción de las operaciones. Respecto de esta información debe tenerse en cuenta lo expuesto para la misma en el libro registro de facturas emitidas.
- Las menciones a que se refieren el artículo 61 quinquies, apartado 2, del RIVA y las letras l) a p) del artículo 6.1 del REFA. Estos datos ya se han examinado en el libro registro de facturas expedidas, al que debemos remitirnos, aun cuando debe advertirse que se ha eliminado la mención de la letra j), esto es, no deberá suministrarse información sobre la exención de la operación en el caso de que esté exenta. Sí llama la atención que no se haya hecho constar la mención al artículo 51 quáter, pues es en este libro registro de facturas recibidas donde tiene toda su eficacia la obligación que se cita en este precepto.
- Cuota tributaria deducible correspondiente al periodo de liquidación en que se realiza la anotación.

Debe tenerse en cuenta que lo que se pretende es que se suministre información no de la cuota efectivamente deducida en la autoliquidación correspondiente al periodo en que se efectúa la anotación, sino del importe de la cuota deducible al que tiene derecho el sujeto pasivo de acuerdo con las condiciones del título VIII de la LIVA; esto es, en el momento en que se soporta la cuota.

Se advierte que la regularización de la deducción, en su caso, se realizará de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 105.Cuatro (regularización general a efectuar en la última declaración-liquidación trimestral o mensual del ejercicio por diferencias entre la prorrata definitiva y la provisional aplicada durante el ejercicio por el sujeto pasivo), 109, 110 (regularización de bienes de inversión durante el periodo de regularización o por la entrega de los mismos durante este periodo), 111 y 112 (regularización de las cuotas soportadas con anterioridad al inicio de las entregas de bienes o de las prestaciones de servicio, esto es, anteriores al comienzo de la actividad) de la LIVA, según corresponda, sin que ello implique la modificación de la cuota deducible registrada y, por tanto, no existe obligación de suministrar la información relativa a esta regularización.

EJEMPLO 23

Un sujeto pasivo acogido a la regla de prorrata tiene la obligación de aplicar el sistema de SII. El 1 de enero de este ejercicio 20X1 ha calculado una prorrata provisional de 40 %, y a 31 de diciembre una prorrata definitiva del 50 %; sin que deba aplicar la prorrata especial y tampoco opta por ello en este ejercicio.

.../...

.../...

Se conoce que el 31 de diciembre de 20X2 la prorrata definitiva de este ejercicio es del 65 %.

El 1 de julio de este ejercicio 20X1 adquiere un bien de inversión por importe de 200.000 euros más 42.000 euros de cuota de IVA, recibiendo la factura electrónica en esta misma fecha.

Deberá suministrar información de la factura recibida el 1 de julio de 20X1, figurando en el conjunto de los datos a enviar a la AEAT la cuota soportada deducible en el periodo en que se realiza la anotación. Por ello informará que esta cuota es del 40 % de 42.000 euros, esto es, 16.800 euros.

A 31 de diciembre de este ejercicio 20X1 debe efectuar la regularización de todas las cuotas soportadas del ejercicio que cumplan las condiciones del título VIII de la LIVA, por diferencia entre la prorrata definitiva y la provisional (50 % – 40 %). Dentro de esta regularización quedará integrada la cuota soportada por la adquisición del bien inversión. Sin embargo, del ajuste o resultado de esta regularización no debe suministrarse información al sistema de SII.

Sí debe hacerlo a 31 de diciembre de 20X1 respecto del libro de inversiones, donde habrá quedado anotado el bien de inversión adquirido.

Además el 31 de diciembre de 20X2 debe efectuar la regularización del bien de inversión de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 109 de la LIVA, ya que existe una diferencia entre las prorratas definitivas de ambos ejercicios superior a 10 puntos porcentuales. El ajuste será positivo, lo que supondrá una mayor cuota a deducir por el bien de inversión. Sin embargo, no deberá suministrarse información individual al sistema de SII de esa regularización efectuada el 31 de diciembre de 20X2; sí dentro de la información a suministrar del contenido del libro registro de bienes de inversión.

Si bien este dato no figura como obligatorio entre los que deben reflejar todos los empresarios o profesionales en el libro registro de facturas recibidas, sin embargo, se establece en el artículo 67.2 del RIVA que los libros registro deben permitir determinar con precisión en cada periodo de liquidación el importe total del impuesto soportado por el sujeto pasivo por sus adquisiciones o importaciones de bienes o por los servicios recibidos o, en su caso, por los autoconsumos que realice «y la cuota tributaria deducible», de acuerdo con la redacción dada por el Real Decreto 596/2016. Un análisis más extenso de esta circunstancia se realiza en un epígrafe posterior de estos comentarios.

- Periodo de liquidación en el que se registran las operaciones a que se refieren las facturas recibidas.

Estamos ante un dato que no es exigido por el REFA por lo que en este caso el legislador impone al receptor de la factura una obligación adicional; reiterándose lo señalado en el libro registro de facturas recibidas.

La forma habitual en la que actúa un sujeto pasivo es registrar la factura o documento justificativo del gasto conforme obra en su poder y deducirlo en el mismo periodo. Pero debe tenerse en cuenta que en el IVA esta manera de proceder no es obligatoria, pudiendo el sujeto pasivo deducir la cuota soportada que tenga derecho en el plazo de los cuatro años siguientes al momento en que se produce el devengo de la operación consignada en el documento recibido. Ello supone, por tanto, que, en los casos en que así proceda el sujeto pasivo, existirá un descuadre entre la información suministrada a la Administración tributaria y el importe reflejado en la declaración-liquidación.

EJEMPLO 24

- a) Un empresario A entrega mercancía a otro empresario B el 28 de marzo de 20X1, expidiendo la factura electrónica el 5 de abril. El empresario B recibe la factura el mismo día 5 de abril y efectúa su registro contable el 9 de abril.

Este empresario B deberá remitir la información relativa a la factura recibida en el plazo de los 4 días naturales siguientes al 9 de abril (8 días si se trata de 2017), y hará constar como ejercicio 20X1 y por periodo 04/M.

- b) Un empresario A entrega mercancía a otro empresario B el 28 de marzo de 20X1, expidiendo la factura electrónica el 29 de marzo y es recibida por el empresario B ese mismo día. Este empresario realiza el registro contable de la factura el 9 de abril.

El empresario B deberá remitir la información relativa a la factura recibida en el plazo de los 4 días naturales siguientes al 9 de abril (8 días si se trata de 2017), y hará constar como ejercicio 20X1 y por periodo 03/M.

- En el supuesto de operaciones de importación, se consignará la fecha de contabilización de la operación y el número del correspondiente documento aduanero.

3.4.2.3. Especificaciones adicionales

El proyecto de orden aclara que en relación con la información obligatoria a suministrar citada en el artículo 64.4 del RIVA, se deberá informar además de las siguientes especificaciones:

- a) Si la factura es emitida en los términos a que se refieren los artículos 6 o 7 del REFA.
- b) Si el registro de facturación suministrado se corresponde con un asiento resumen de facturas en los términos a que se refiere el artículo 64.5 del RIVA.

- c) En el caso de las importaciones, se deberá informar del documento de aduanas. El número de factura a estos efectos será el número de documento aduanero en el que se liquida el IVA.
- d) Fecha del registro contable de la factura o del documento de aduanas.

3.4.2.4. Información con trascendencia tributaria de los artículos 33 a 36 del RGIT

Al igual que se ha señalado respecto del contenido del libro registro de facturas expedidas, para el de facturas recibidas, el ministro de Hacienda y Función Pública puede 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.

De acuerdo con el proyecto de orden deberá comunicarse la siguiente información:

- a) Identificación de las facturas recibidas correspondientes a operaciones de arrendamiento de locales de negocio.
- b) Las entidades aseguradoras que apliquen este sistema de SII deberán informar de las operaciones de seguros en los términos previstos en los artículos 32 c) y 33.1 del RGIT, sin perjuicio de la información a suministrar por las facturas recibidas. Esta información deberá suministrarse con carácter anual, durante los primeros 30 días del mes de enero siguiente al ejercicio al que se refieran, de forma agrupada respecto de cada una de las personas o entidades con las que se hubieran efectuado las citadas operaciones conforme a los criterios de imputación temporal previstos en el artículo 35 del RGIT.

Dado que la problemática es similar en relación con los datos a suministrar, se reitera lo expuesto en el apartado del contenido de la información a suministrar en el libro registro de facturas expedidas.

3.4.3. Asientos resúmenes

La anotación individualizada de las facturas recibidas en una misma fecha puede sustituirse por la de asientos resúmenes cuando se cumplan las condiciones que se indican en el artículo 64.5 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.

En relación con los asientos resúmenes se permite realizar un asiento resumen global de las facturas, en el que se harán constar:

- Los números inicial y final de las facturas recibidas asignados por el destinatario.
- La suma global de la base imponible correspondiente a cada tipo impositivo.
- La cuota impositiva global.
- Si las operaciones se encuentran afectadas por el régimen especial del criterio de caja, se incluirán las menciones del artículo 61 decies, apartado 2, del RIVA.

Estos asientos resúmenes solo podrán efectuarse respecto de las operaciones que cumplan las siguientes condiciones:

- Comprenderá las recibidas en una misma fecha.
- Deberán proceder de un único proveedor.
- El importe total conjunto de las operaciones, IVA no incluido, no exceda de 6.000 euros.
- El importe de las operaciones documentadas en cada una de las facturas no puede superar 500 euros, IVA no incluido.

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.

Como se ha indicado anteriormente, si el registro de facturación suministrado se corresponde con un asiento resumen de facturas en los términos a que se refiere este precepto del RIVA, deberá suministrarse información de ello.

3.4.4. Operaciones singulares a incluir en el libro registro de facturas recibidas

Debemos considerar algunas operaciones con incidencia especial en el registro de facturas recibidas:

- a) Respecto de las adquisiciones intracomunitarias de bienes y de operaciones en las que el empresario o profesional destinatario es el sujeto pasivo por inversión, ya se ha comentado que las facturas recibidas se anotan exclusivamente en el libro registro de facturas recibidas, sin perjuicio de suministrar la información necesaria que permita considerar estas operaciones en el IVA devengado.

Tanto en un caso como en otro, el destinatario debe calcular la cuota soportada correspondiente a cada factura, no registrando dato alguno en el libro registro de facturas expedidas.

Tratándose de adquisiciones de bienes o de servicios intracomunitarios deberá identificarse al proveedor con el NIF a efectos de IVA atribuido por el Estado miembro correspondiente, no siendo obligatorio dar mayor información sobre el país donde se encuentre establecido, ya que a través del NIF a efectos de IVA se conoce este dato.

- b) Además de facturas, en este libro registro pueden anotarse otros justificantes contables, dado que los proveedores pueden residir en Estados fuera de la Unión o en territorios excluidos de la Unión a efectos de IVA y, por tanto, no estar obligados a expedir facturas en el sentido que se recoge en nuestro REFA (armonizado en el territorio de la Unión). Por lo demás, en nada se diferencian estos justificantes contables respecto de las facturas recibidas, pues deberán suministrarse los datos a los que se ha aludido anteriormente, aun cuando habrá datos que pueden no existir en los documentos y, por tanto, no deberán suministrarse (es el caso, por ejemplo, de que en el Estado tercero no se exija hacer constar el número de factura).
- c) Existen además determinadas operaciones realizadas por sujetos pasivos establecidos en el territorio de aplicación del impuesto respecto de las que no hay obligación de emitir factura, aun cuando los destinatarios sean empresarios o profesionales. Esta situación se da en relación con las entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas por sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

En este caso, los empresarios destinatarios deben emitir un recibo que, si bien no tiene naturaleza de factura, ejerce las mismas funciones y debe ser anotada en el libro registro de facturas recibidas. Debe recordarse el contenido de estos recibos, previsto en el artículo 16.1 del REFA:

- Serie y número. La numeración de los recibos dentro de cada serie será correlativa.
- Nombre y apellidos, razón o denominación social completa, NIF y domicilio del obligado a su expedición y del titular de la explotación agrícola, ganadera, forestal o pesquera, con indicación de que está acogido al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.
- Descripción de los bienes entregados o de los servicios prestados, así como el lugar y fecha de realización material y efectiva de las operaciones.
- Precio de los bienes o servicios, determinado con arreglo a lo dispuesto en el artículo 130.Cinco de la LIVA.
- Porcentaje de compensación aplicado.
- Importe de la compensación.
- La firma del titular de la explotación agrícola, ganadera, forestal o pesquera.

No hubiera sido excesivo que el legislador hubiera recogido en el Real Decreto 596/2016 alguna referencia concreta respecto de estas operaciones a fin de no dejar

a la interpretación de los obligados tributarios o al desarrollo doctrinal de los órganos encargados de fijar la doctrina administrativa la resolución de los conflictos que puedan surgir.

Así, los datos obligatorios que debe contener una factura y un recibo no son equivalentes, y alguno de los que debe contener el recibo no pueden ser objeto de suministro, como es el caso de la firma del titular de la explotación, que en este caso resulta obligatorio que conste en el documento físico.

- d) Las importaciones deben ser objeto de anotación en el libro registro de facturas recibidas. En este caso el justificante es esencialmente el documento único administrativo (DUA), por lo que resulta lógico suministrar los datos relativos a este documento, así, el número de referencia que figura en el propio DUA y en la carta de pago. También deberá identificarse al proveedor con los datos que se exijan de acuerdo a lo previsto en la orden ministerial de desarrollo.

Debemos considerar, además, que la base imponible de estas operaciones se conforma de acuerdo con lo previsto en el artículo 83 de la LIVA, sin que se corresponda con el importe que figura en la factura o justificante emitido por el proveedor. Así, la base imponible resulta de adicionar al valor de aduana dos conceptos: a) Los impuestos, derechos, exacciones y demás gravámenes que se devenguen fuera del territorio de aplicación del impuesto, así como los que se devenguen con motivo de la importación, con excepción del IVA. b) Los gastos accesorios, como las comisiones y los gastos de embalaje, transporte y seguro que se produzcan hasta el primer lugar de destino de los bienes en el interior de la Unión (se considera primer lugar de destino el que figure en la carta de porte o en cualquier otro documento que ampare la entrada de los bienes en el interior de la Unión; y de no existir esta indicación, se considerará que el primer lugar de destino es aquel en que se produce la primera desagregación de los bienes en el interior de la Unión).

Teniendo en cuenta lo anterior distinguiremos:

- La factura del proveedor no se registrará en el libro de facturas recibidas al haber anotado ya el DUA importación.
 - En su caso, se anotará la factura del transitario (respecto de la que se registra la parte correspondiente a su prestación de servicios, no la cuantía de IVA a la importación que se le exige al cliente en concepto de suplido) o la de los demás gastos incluidos en la base imponible, que estén exentas de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 64 de la LIVA.
 - Las facturas por gastos posteriores a la admisión del DUA no incluidos en la base imponible del IVA a la importación serán objeto de registro en el libro de facturas recibidas de acuerdo con las reglas generales ya examinadas.
- e) Las operaciones asimiladas a importaciones deben ser objeto de registro en el libro de facturas recibidas, si bien hay que diferenciar distintas situaciones, de acuerdo con lo previsto en el artículo 19 de la LIVA:

- En caso de presentarse DUA, debe reiterarse lo expuesto en la letra anterior, suministrando los datos relativos a este documento, como es el número de referencia del DUA.
- Si la operación se liquida a través del modelo de declaración-liquidación 380, la información a suministrar se referirá a este modelo, como es su número de registro, coincidiendo la base imponible con la declarada en esta autoliquidación.
- En el resto de los casos, figurarán los datos de las facturas emitidas por los proveedores o los prestadores de los servicios.

3.4.5. Otras consideraciones acerca del libro registro de facturas recibidas

Al igual que se ha comentado en el epígrafe dedicado al libro registro de facturas expedidas, tampoco tiene por qué coincidir el IVA soportado deducible incluido en el modelo de declaración-liquidación 303 con el que resulte de los registros de las facturas recibidas.

Así, entre las circunstancias más claras que pueden producirse para que no se dé esta coincidencia se encuentran:

- La posibilidad que tiene el sujeto pasivo para ejercitar el derecho a la deducción en periodos posteriores a aquel en que ha anotado la factura en el libro registro de facturas recibidas. Este ejercicio se configura como un derecho del empresario o profesional a ejercitar en el plazo de cuatro años a contar desde el devengo de las operaciones.
- En el caso de que el sujeto pasivo aplique la regla de prorrata y deba efectuar regularizaciones, bien la general a 31 de diciembre o por bienes de inversión en la misma fecha o cuando se transmitan durante el periodo de regularización, el importe de todas estas regularizaciones no figura en el libro registro de facturas recibidas, haciéndose constar en el modelo 303.
- La existencia de reglas particulares en cuanto a la deducibilidad de las cuotas soportadas que afectan a los regímenes especiales. Así, en el caso de sujetos pasivos acogidos al régimen especial de bienes usados el derecho a la deducción de las cuotas soportadas por la adquisición o importación de los objetos de arte, antigüedades y objetos de colección nace en el momento en que se devengue el impuesto correspondiente a las entregas de dichos bienes, pudiendo existir un desfase temporal importante entre la anotación del documento o justificante del gasto y el momento en que puede ejercitarse el derecho a la deducción.
- Otro tanto ocurre respecto de los sujetos pasivos acogidos al régimen especial de las agencias de viajes.
- Algunos casos de rectificación de las cuotas deducidas deben recogerse en la declaración del periodo en que se produjo la deducción y no en el periodo en que se

recibe la factura rectificativa (así en los supuestos previstos en el art. 114.Dos.2.º, primer y segundo párrafo, de la LIVA).

- En el supuesto de emisión de una factura emitida en sustitución de factura simplificada, podrá deducirse la cuota en el periodo en que se recibe mientras que deberá ser anotada en el libro registro de facturas recibidas correspondiente al mismo periodo de liquidación en que fue anotada la factura simplificada original.

3.5. LIBRO REGISTRO DE BIENES DE INVERSIÓN

3.5.1. Sujetos obligados a llevar este libro

En general este libro registro de bienes de inversión es llevado por los sujetos pasivos sometidos a la regla de prorata. Ahora bien, en el artículo 65 del RIVA se establece que deberán llevarlo los sujetos pasivos que tengan que practicar la regularización de las deducciones por bienes de inversión, conforme a lo dispuesto en los artículos 107 a 110, ambos inclusive de la LIVA.

Una lectura de los mismos lleva a la conclusión de que también deben efectuar la regularización de bienes de inversión los sujetos pasivos que no aplican la regla de prorata respecto de determinadas operaciones, en concreto en caso de entregas de bienes de inversión durante el periodo de regularización cuando en los años anteriores no hubiese sido de aplicación la regla de prorata.

EJEMPLO 25

Una sociedad mercantil dedicada a la fabricación de aparatos electrodomésticos adquiere el 1 de marzo de 20X1 un terreno urbanizado sujeto y no exento de IVA por importe de 2.000.000 de euros (cuota de IVA de 420.000 euros). El 1 de abril de 20X2 transmite el terreno a una sociedad mercantil del mismo grupo empresarial que no genera el derecho a deducir y que no afectará el terreno a una operación por la que se genere este derecho, por importe de 2.100.000 euros.

La sociedad mercantil que adquirió el terreno el 1 de marzo de 20X1 al generar el derecho a la deducción habrá deducido la totalidad de la cuota soportada. Al transmitirla el 1 de abril de 20X2 el bien se encuentra dentro del periodo de regularización del artículo 107.3 de la LIVA. Al estar exenta la transmisión debe proceder a regularizar la cuota soportada en 20X1 en la forma expuesta en el artículo 110 de la ley, debiendo reintegrar a la Hacienda pública buena parte de la cuota que se dedujo, haciendo constar el importe en el modelo 303, apartado IVA soportado deducible. El ajuste será por el siguiente importe:

$$[(0\% - 100\%) \times (2.000.000 \times 21\%)/10] \times 9 = -378.000 \text{ euros}$$

3.5.2. Plazo de remisión electrónica de la información

En el RIVA se prevén dos situaciones:

- Regla general: los registros se remitirán en su totalidad dentro del plazo de presentación correspondiente al último periodo de liquidación de cada año natural; esto es, hasta el día 30 del mes de enero del año siguiente.
- En el supuesto de que los sujetos pasivos causen baja en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores (CEPRE), el suministro de los registros se efectuará dentro del plazo de presentación correspondiente a la última declaración-liquidación del IVA que tengan la obligación de presentar; salvo en los supuestos de baja de oficio previstos en el artículo 146 del RGIT, en el que el plazo de presentación será el correspondiente al último periodo de liquidación de cada año natural (durante el mes de enero del año siguiente).

3.5.3. Información que debe contener el libro registro de bienes de inversión y que debe suministrarse a la AEAT

La información a suministrar es la general que debe hacerse constar en este libro, esto es:

- El registro individualizado de los bienes adquiridos por el sujeto pasivo calificados como de inversión, de acuerdo con el artículo 108 de la LIVA.
- Los datos suficientes para identificar de forma precisa las facturas y documentos de aduanas correspondientes a cada uno de los bienes de inversión asentados.
- La fecha del comienzo de utilización por cada bien individualizado, prorrateo anual definitiva y la regularización anual, si procede, de las deducciones.
- En caso de entregas de bienes de inversión durante el periodo de regularización, se tiene que dar de baja el bien del libro. En este caso se anotará la referencia precisa al asentamiento del libro registro de facturas emitidas que recoge dicha entrega, así como la regularización de la deducción efectuada con motivo de la misma, de acuerdo con el procedimiento previsto en el artículo 110 de la LIVA.

Debe tenerse en cuenta que, de acuerdo con el anterior precepto, en los casos de entregas de bienes de inversión durante el periodo de regularización se efectuará una regularización única por el tiempo de dicho periodo que quede por transcurrir; debiendo practicarse incluso en el supuesto de que en los años anteriores no hubiere sido de aplicación la regla de prorrateo.

Por ello, en este caso la regularización deben realizarla también aquellos sujetos pasivos que no aplican la regla de prorrateo, lo que deberá efectuarse cuando la venta del bien, normalmente inmuebles, durante el periodo de regularización esté sujeta

y exenta, y por la adquisición se hubiera deducido la cuota soportada el empresario o profesional adquirente que ahora transmite el bien.

De otro lado, el artículo 110 de la LIVA no señala cuándo debe efectuarse esta regularización. Si se considera que debe efectuarse en el último periodo del año en que se efectuó la entrega, por aplicación analógica del artículo 107 de la LIVA, no se plantearían problemas adicionales, que sí aparecen de considerar que debe efectuarse en el periodo de liquidación en que se realiza la entrega, pues en este caso el precepto reglamentario no establece el plazo para suministrar la información. En este último sentido se ha pronunciado en alguna ocasión el TEAC, por lo que, siguiendo su doctrina, hemos de concluir que la norma reglamentaria no establece plazo para suministrar la información y esta laguna se integraría aplicando supletoriamente el plazo previsto para suministrar la información relativa al resto de anotaciones del libro, esto es, hasta el 30 de enero del año natural siguiente; si bien eso no es lo querido por el legislador, que pretende que los datos que se contienen en las declaraciones-liquidaciones se suministren a la Administración tributaria antes de transcurrir el plazo de presentación de estas autoliquidaciones.

Además, con independencia de esta información, en el momento de la adquisición del bien el empresario o profesional deberá anotar en el libro registro de facturas recibidas el documento correspondiente a esta adquisición, por lo que también deberá suministrarse la información correspondiente a las anotaciones de este libro registro. Lo mismo ocurrirá en el caso de que el sujeto pasivo transmita el bien durante el periodo de regularización. En este caso emitirá factura que se debe anotar también en el libro registro de facturas expedidas, por lo que deberá suministrarse la información relativa a las anotaciones a efectuar en este libro, con independencia de la que debe efectuarse en relación con el libro registro de bienes de inversión.

EJEMPLO 26

a) La entidad mercantil Ciprés, SA adquiere en el mes de abril de 20X1 una maquinaria por importe de 10.000 euros más el 21 % de IVA, que inmediatamente entra en funcionamiento en su fábrica. Se conoce que tiene obligación de aplicar el sistema de llevanza de los libros a través de la Sede electrónica de la AEAT y que la prorratea a la que está sujeta durante este año y los siguientes es:

- Prorrata provisional 20X1: 23 %.
- Prorrata definitiva 20X1: 25 %.
- Prorrata definitiva 20X2: 40 %.
- Prorrata definitiva 20X3: 22 %.

.../...

.../...

- Prorrata definitiva 20X4: 30 %.
- Prorrata definitiva 20X5: 5 %.

De acuerdo con el artículo 107 de la LIVA, la deducción y regularizaciones a efectuar por la adquisición de este bien serán las siguientes:

Año	Periodo	Precio bien	IVA soportado	Prorrata	Deducción	Regularización
20X1	4M	10.000	2.100	23 % (provisional)	483	-
20X1	12M	10.000	2.100	25 % (definitiva)	525	Mayor deducción: 42
20X2	12M	-	2.100	40 % (>10 puntos porcentuales de diferencia)	840	$(525 - 840)/5 = -63$ (mayor deducción)
20X3	12M	-	2.100	22 % (<10 puntos porcentuales de diferencia)	-	-
20X4	12M	-	2.100	30 % (<10 puntos porcentuales de diferencia)	-	-
20X5	12M	-	2.100	5 % (>10 puntos porcentuales de diferencia)	105	$(525 - 105)/5 = 84$ (menor deducción)

Este empresario deberá suministrar toda la información relativa a este bien. Así, en primer lugar, en el momento de su adquisición y cuando reciba la factura de la compra se deberá anotar en el libro registro de facturas recibidas, debiendo suministrar la información relativa a la misma en la forma expuesta para la llevanza de este libro. Debe tenerse en cuenta que respecto a la cuota, deberá informarse del importe de la cuota soportada que es deducible de acuerdo con las condiciones a la fecha de adquisición, esto es, informará de que el importe de la cuota soportada deducible es de 483 euros.

Asimismo el bien deberá registrarse en el libro registro de bienes de inversión, debiendo recogerse la información expuesta en el cuadro anterior, además de la identificación de forma precisa de la factura correspondiente a la adquisición y la fecha de comienzo de su utilización: prorrata anual definitiva, y regularización anual que proceda. Debe advertirse que el primer año, el de adquisición y entrada en funcionamiento, no procede efectuar regularización individualizada alguna por este bien de inversión conforme al artículo 109 de la LIVA, por lo que no se suministrará este dato; sí los años siguientes en el caso de que deba efectuarse, lo que ocurre en los años 20X2 y 20X5, según queda reflejado en el cuadro anterior.

.../...

.../...

Esta información deberá suministrarse dentro del plazo de presentación correspondiente a la declaración-liquidación del mes de diciembre, esto es, hasta el día 30 del mes de enero del año siguiente.

En el año de adquisición y entrada en funcionamiento 20X1, no se suministrará información del ajuste a realizar por la regularización general por diferencia entre la prorratea definitiva y la provisional del ejercicio; ajuste en el que se integrará también la cuota soportada por la adquisición del bien.

- b) Supóngase que con fecha 15 de junio de 20X4 transmite la maquinaria por importe de 1.000 euros más IVA al tipo del 21 %.

En este caso, de acuerdo con el artículo 110 de la LIVA se regularizarán conjuntamente los dos años que restan para finalizar el periodo de regularización.

Al tratarse de una entrega sujeta y no exenta se aplicará como porcentaje el 100 % (art. 110.Uno.1.º de la LIVA):

$$[(525 - 2.100)/5] \times 2 = -630$$

Resulta por ello una deducción adicional de 630. No obstante, al efectuar la entrega de la maquinaria el vendedor deberá facturar:

- Venta de la maquinaria: 1.000.
- IVA al 21 %: 210.

Esto es, repercutirá al adquirente un IVA de 210 euros. La deducción adicional por la regularización en la venta de la maquinaria no puede ser superior a la cuota repercutida al adquirente por la transmisión del bien (art. 110.Uno.1.º, párrafo segundo de la LIVA).

Luego la deducción adicional será de solo 210 euros y no de 630 euros; que deberá declararse en la declaración-liquidación del mes de junio de 20X4.

El empresario transmitente deberá anotar la factura emitida en el libro registro de facturas expedidas por lo que deberá suministrar esta información en el plazo de 4 días naturales, tal como se ha indicado al examinar este libro.

Además debe reflejar en el libro registro de bienes de inversión la baja del bien, anotando la referencia precisa al asentamiento del libro registro de facturas emitidas que recoge la entrega, así como la regularización efectuada de 210 euros; debiendo suministrar también esta información a través de la Sede electrónica de la AEAT, en el plazo de presentación de la declaración-liquidación correspondiente al mes de diciembre.

Se produce así una disociación entre la declaración de la regularización (mes de junio de 20X4) y el suministro de información por la regularización del IVA soportado deducible (enero de 20X5).

3.6. LIBRO REGISTRO DE DETERMINADAS OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS

3.6.1. Llevanza electrónica

Las personas y entidades a las que resulte de aplicación el sistema u opten por él deben llevar este libro a través de la Sede electrónica de la AEAT mediante el suministro electrónico de la información del detalle de cada una de las operaciones que se deben anotar en el mismo.

3.6.2. Plazo de remisión electrónica de la información

La información deberá suministrarse en el plazo de cuatro días naturales. Este plazo se computará:

- En el caso de envío o transferencias de bienes desde el territorio de aplicación del impuesto, desde el momento de inicio de la expedición o transporte.
- Si se trata de la recepción de bienes o adquisiciones intracomunitarias, desde el momento de la recepción de los bienes a que se refieren las operaciones.
- Las operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial del criterio de caja 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.
- 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.

Respecto del segundo semestre de 2017 el plazo de cuatro días se amplía a ocho días naturales.

Se excluirán para el cómputo del plazo de cuatro días naturales los sábados, los domingos y los declarados nacionales.

Como se ha comentado ya al tratar del libro registro de bienes de inversión, también en este de operaciones intracomunitarias habrá duplicidad en el suministro de información, dado que la finalidad de este libro en relación con los de facturas emitidas y recibidas es distinto.

EJEMPLO 27

Un sujeto pasivo establecido en Zamora (Castilla y León) remite el 1 de julio de 20X1 los materiales componentes de una maquinaria desde esta población a un empresario establecido en Burdeos (Francia) a fin de que estos los ensamble y posteriormente remita

.../...

.../...

al empresario español la maquinaria, lo que se realiza el 2 de septiembre de 20X1, emitiendo con esta fecha la factura electrónica y llegando a Zamora el día 3 de septiembre. Los materiales enviados tienen un coste de adquisición para el empresario español de 250.000 euros y la contraprestación abonada al empresario francés es de 200.000 euros.

El 1 de julio de 20X1 existe un traslado de la mercancía que no constituye transferencia intracomunitaria, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 9.3 e) de la LIVA, pero que debe ser anotado en el libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias en el plazo de los cuatro días naturales siguientes. Por este envío no existe operación sujeta al IVA, por lo que no precisa que se expida factura alguna ni anotarse en ninguno del resto de los libros registro de IVA.

Con la recepción de la mercancía el día 3 de septiembre deberá efectuar una nueva anotación en el libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias, de la que deberá dar cuenta en el plazo de los cuatro días naturales siguientes.

Finalmente la factura electrónica del empresario francés se emite con fecha 2 de agosto y, suponiendo que se recibe por el empresario de Zamora en esa misma fecha, deberá anotarla en el libro registro de facturas recibidas en el plazo de los cuatro días naturales siguientes. En todo caso, aun cuando para ambas anotaciones tenemos cuatro días, en esta segunda el plazo comienza un día antes que en la primera, por lo que deberá estarse atento a los efectos de no incumplir el plazo para suministrar información y no incurrir así en una conducta infractora.

Hay que recordar que esta operación tributará en el territorio de aplicación del impuesto, siendo sujeto pasivo por inversión el empresario de Zamora, por lo que deberá liquidar el IVA devengado y el IVA soportado deducible, dando información de todo ello a la AEAT.

Existe, por tanto, una notable diferencia con estos libros pues en algunos casos se suministra información aun cuando no se ha producido devengo alguno, esto es, no se ha producido la entrega del bien o la prestación del servicio. Ello supone que por estas operaciones deberá suministrarse información varias veces: cuando se remite el bien y cuando se expide la factura, cuando se recibe el bien y llega la factura, etc.

Por ello, deberá tenerse en cuenta esta circunstancia, puesto que, respecto de una misma operación, el empresario o profesional debe anotarla en varios libros.

EJEMPLO 28

Un empresario que realiza una actividad sujeta y no exenta de IVA, establecido en Soria (Castilla y León), tiene un establecimiento permanente en Toulouse (Francia). Con fecha 16

.../...

.../...

de julio de 20X1 remite mercancía desde Soria a Toulouse donde se procederá a su venta a particulares. Se conoce que este empresario tiene obligación de llevar los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT, que la mercancía llega al establecimiento permanente el día 17 de julio, que el valor de los bienes remitidos es de 50.000 euros (precio de adquisición de los bienes abonado por el empresario por la compra de los mismos en el territorio de aplicación del impuesto) y el de venta será de 90.000 euros, y que se expide factura por esta operación con fecha 15 de agosto de 20X1.

Estamos ante una transferencia de bienes del artículo 9.3, párrafo primero, de la LIVA, que implica la realización de una EIB, sujeta y exenta en virtud del artículo 25 de la LIVA. En Francia tendrá lugar una AIB cuyo sujeto pasivo será el establecimiento permanente.

El empresario tiene que emitir factura considerando como destinatario al establecimiento que tiene en Francia, el cual tendrá asignado NIF a efectos de IVA atribuido por la Administración tributaria francesa.

En relación con esta operación debe anotarse en el libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias. Por tanto, deberá suministrar la información relativa al envío de la mercancía hasta el día 20 de julio (cuatro días a computar desde el 16 de julio), computándose en la forma expuesta anteriormente, esto es, eliminándose en su caso los sábados, domingos y festivos nacionales.

No obstante, el devengo de la operación no se produce el día 16 de julio, sino que, de acuerdo con las reglas de devengo establecidas en el artículo 75.Dos, número 8.º, de la LIVA, este tiene lugar el día 15 de agosto, momento en que se expide la factura. Este documento debe anotarse en el libro registro de facturas emitidas y, por tanto, debe ser objeto de suministro de información también a la AEAT a través de la Sede electrónica. Como el devengo se produce en agosto, deberá suministrarse esta información en los cuatro días naturales siguientes, esto es, hasta el 19 de agosto, computándose en la forma expuesta anteriormente.

La base imponible de la operación, de acuerdo con las reglas fijadas en el artículo 82 en relación con el 79.Tres de la LIVA será de 50.000 euros.

3.6.3. Información que debe contener el libro registro de facturas recibidas y que debe suministrarse a la AEAT

La información a remitir será la general que debe contener este libro, sin que exista especialidad alguna por la forma de llevarlo. Así, los datos que figurarán en el libro son los siguientes:

- Operación y fecha de la misma.
- Descripción de los bienes objeto de la operación con referencia, en su caso, a su factura de adquisición o título de posesión.

- Otras facturas o documentos relativas a las operaciones de que se trate.
- Identificación del destinatario o remitente, indicando su NIF a efectos del IVA, razón social y domicilio.
- Estado miembro de origen o destino de los bienes.
- Plazo que, en su caso, se haya fijado para la realización de las operaciones.

3.7. REGÍMENES ESPECIALES

Ya se ha hecho referencia anteriormente a las singularidades que se recogen en el artículo 62.6 del RIVA en relación con los regímenes especiales simplificado, de agricultura, ganadería y pesca y del recargo de equivalencia, reflejando la problemática que suscitan en el cumplimiento de las obligaciones inherentes a este sistema de llevanza de los libros a través de la Sede electrónica de la AEAT, así como a la información adicional que debe suministrarse en el caso de operaciones acogidas a los regímenes especiales de las agencias de viajes, grupo de entidad (nivel avanzado) y el del criterio de caja.

Si bien en los preceptos reglamentarios reguladores de este sistema de SII no se dispone nada más en relación con el resto de los regímenes especiales, hubiera sido deseable que se recogiese como mínimo una mención a los mismos remarcando la obligación de suministrar toda la información que debe contenerse en los libros registro obligatorios del artículo 62 del RIVA, con referencia al resto de las obligaciones formales. La orden ministerial que desarrolle el sistema de SII es también una buena ocasión para recoger las singularidades que todos los regímenes especiales plantean.

Sin embargo, las cuestiones que suscitan los regímenes especiales en esta materia no se acaban con lo expuesto hasta ahora en los epígrafes anteriores. Existen algunas particularidades que deben ser examinadas en relación con los siguientes regímenes especiales.

3.7.1. Régimen especial de los bienes usados

Entre las obligaciones formales y registrales específicas que se imponen a los sujetos pasivos que aplican este régimen especial se encuentra la de llevar dos libros registro (art. 51 del RIVA), además de los generales que se prevén en el artículo 62 del RIVA:

- Los sujetos pasivos que apliquen el régimen de determinación de la base imponible mediante el margen del beneficio de cada operación deberán llevar un libro registro específico en el que se anotarán, de manera individualizada y con la debida separación, cada una de las adquisiciones, importaciones y entregas, realizadas por el sujeto pasivo, a las que resulte aplicable la determinación de la base imponible mediante el margen de beneficio de cada operación.

- Los sujetos pasivos que apliquen el régimen de determinación de la base imponible mediante el margen de beneficio global deberán llevar un libro registro específico, distinto del indicado en el párrafo anterior, en el que se anotarán las adquisiciones, importaciones y entregas, realizadas por el sujeto pasivo durante cada periodo de liquidación, a las que resulte aplicable la determinación de la base imponible mediante el margen de beneficio global.

Ambos libros tienen una naturaleza distinta de aquellos que deben llevar como generales recogidos en el artículo 62 del RIVA.

En caso de llevar los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT la obligación comprenderá estos libros del artículo 62 del RIVA y no los que se fijan en el artículo 51 del RIVA como específicos del régimen que se acaba de mencionar.

Se concluye por ello, al igual que los demás regímenes especiales a los que se aludirá, que no resulta obligatoria la transferencia de los datos adicionales que imponen las normas reguladoras de los mismos a los sujetos pasivos que se acojan a ellos, cuando resultan trascendentes para el ejercicio del control pretendido con este sistema.

Respecto de las facturas expedidas, debe recordarse que los sujetos pasivos acogidos a este régimen especial pueden renunciar al mismo operación por operación, lo que implicará que el contenido de la factura emitida varíe en función de la sujeción o no de la operación al régimen especial.

En caso de aplicar el régimen especial a las ventas, los sujetos pasivos acogidos a este régimen deben emitir factura en las condiciones previstas para el mismo, esto es, debe hacerse constar en ellas la mención al régimen, no consignándose separadamente la cuota del IVA repercutida, entendiéndose comprendida en el precio total de la operación.

Estas facturas deben anotarse en el libro registro de facturas expedidas y, por tanto, serán objeto de suministro de información. A la hora de registrarlas no se anotará el concepto cuota del impuesto de forma independiente, sino incluido en el importe total de la factura.

En cuanto al libro registro de facturas recibidas hay que hacer referencia a los siguientes extremos:

- Debe recordarse que los sujetos pasivos acogidos a este régimen deben expedir un documento que justifique cada una de las adquisiciones efectuadas a quienes no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales. Dicho documento de compra deberá ser firmado por el transmitente y contendrá los datos y requisitos a que se refiere el artículo 6.1 del REFA (contenido habitual de las facturas). En estos documentos justificativos, que deben expedirse por cada operación (DGT, Consulta V0173/2006, de 27 de enero [NFC021874]), no puede hacerse constar cantidad alguna en concepto de IVA, pues la venta de los bienes por quienes

no tienen la condición de empresarios o profesionales no está sujeta al IVA; o bien si son adquiridos a empresarios o profesionales estarán exentos de IVA, pues debe tratarse de bienes afectos a actividades u operaciones que no generaron el derecho a deducir. Además deberán anotarse en el libro registro específico del régimen al que anteriormente se ha hecho referencia.

Estamos ante justificantes contables de las operaciones recibidas por los empresarios acogidos al régimen y, como tales, deben anotarse también en el libro registro de facturas recibidas, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 64.1 del RIVA, siendo por tanto obligatorio el suministro de la información de estos documentos a través de la Sede electrónica de la AEAT. Ahora bien, respecto de estos justificantes, cuando hayan sido emitidos por personas o entidades que no tienen la condición de empresarios o profesionales no podrá suministrarse el número y, en su caso, serie de la factura, pues estos documentos no tienen la naturaleza de factura.

- Como se acaba de señalar, los sujetos pasivos acogidos al régimen especial pueden soportar cuotas con ocasión de la adquisición o importación de los objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, debiendo anotarse las facturas en el libro registro de acuerdo con las reglas generales. No obstante, el derecho a la deducción nace en el momento en que se devengue el impuesto correspondiente a las entregas de dichos bienes (art. 98.Cuatro de la LIVA). El documento o justificante del gasto con la cuota soportada, en su caso, debe anotarse en el libro registro de facturas recibidas de acuerdo con las reglas generales, aun cuando no haya nacido el derecho a la deducción, existiendo por ello desfases entre lo declarado en el libro registro y en el modelo de autoliquidación 303.
- Los sujetos pasivos revendedores no pueden deducir las cuotas del impuesto soportadas por la adquisición o importación de los bienes que sean a su vez transmitidos por aquellos en virtud de entregas sometidas a este régimen especial (art. 139 de la LIVA); lo que unido a lo anterior lleva consigo que habrá cuotas soportadas que no serán deducibles, debiendo hacerse constar esta circunstancia en el libro registro y suministrando esta información a la AEAT ya que, como se ha indicado, debe hacerse constar el importe de la cuota soportada deducible, que en este caso será de cero euros.

3.7.2. Régimen especial de las agencias de viaje

Respecto de las facturas expedidas, debe recordarse que los sujetos pasivos acogidos a este régimen pueden renunciar al mismo en los casos previstos en el artículo 147 de la LIVA, en cuyo caso las facturas a expedir seguirán las reglas generales sobre facturación.

En el caso de servicios acogidos al régimen especial (en la factura debe figurar la mención «régimen especial de las agencias de viaje») podemos encontrarnos ante operaciones no exentas, exentas en su totalidad o parcialmente exentas. En el primer caso no se consignará de forma separada en la factura la cuota repercutida, mientras que en el tercero deberá diferenciarse la parte del

importe exento y aquel que acogido al régimen especial lleva incluida la cuota de IVA. En el caso de resultar exenta la operación se hará constar la mención que figura en el artículo 6.1 j) del REFA.

En el proyecto de orden que desarrolla el sistema de SII se alude al tratar del libro registro de facturas expedidas que 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. Hay que hacer constar que estos servicios de intermediación no quedan incluidos en el marco objetivo del régimen especial, tributando en régimen general. Se alude en esta disposición a las facturas emitidas por las agencias de viajes a los destinatarios que sean empresarios o profesionales o personas jurídicas que no tengan dicha condición y soliciten de la agencia de viajes la expedición de factura por servicios de transporte de viajeros y de sus equipajes por vía aérea; aun cuando se prevé que también puedan acogerse los servicios de mediación en nombre y por cuenta ajena relativos a los servicios de transporte de viajeros y de sus equipajes, que la agencia de viajes preste al destinatario de dichos servicios de transporte. En dichas facturas debe hacerse constar por la agencia de viajes que esta expide la factura al amparo de lo previsto en la disposición adicional cuarta y debe anotarse en el libro registro de facturas recibidas, con las indicaciones que figuran en el apartado 6 de la disposición adicional.

Respecto al libro registro de facturas recibidas la primera singularidad radica en que los sujetos pasivos acogidos al régimen deben anotar en él, con la debida separación, las correspondientes a las adquisiciones de bienes o servicios efectuadas directamente en interés del viajero (art. 53 del RIVA). Debe tenerse muy en cuenta que estas cuotas soportadas no son deducibles y esta circunstancia debe hacerse constar en el libro.

Se trata de una particularidad del régimen que tiene plasmación en este libro y que, al estar comprendido dentro de los generales del artículo 62 del RIVA, en el caso de llevar los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT, dicha información deberá suministrarse también a la Administración tributaria.

De otra parte, el derecho a la deducción de las cuotas soportadas con ocasión de la adquisición o importación de los bienes y servicios que, efectuadas para la realización del viaje, redunden directamente en beneficio del viajero y se destinen a operaciones respecto de las que no resulta aplicable el régimen especial, conforme al artículo 147 de la LIVA, nacerá en el momento en el que se devengue el IVA correspondiente a dicha operación (art. 98.Cinco de la LIVA), debiendo reiterar aquí lo expuesto en el régimen especial de bienes usados.

3.7.3. Régimen especial del grupo de entidades

En este régimen especial, si las entidades que conforman el perímetro subjetivo del grupo optan por aplicar el nivel avanzado, la entidad dominante debe disponer de un sistema de información analítica cuyo contenido viene recogido en el artículo 61 quinquies del RIVA. No se trata de un libro registro, ni su contenido se traslada sin más a los libros obligatorios del artículo 62 del RIVA, por lo que la entidad dominante, que tiene obligación de llevar los libros a través de la Sede electrónica de la AEAT, no suministrará los datos relativos a este sistema de informa-

ción analítica, más allá de aquellos que deben reflejarse en las facturas expedidas o recibidas por las distintas entidades del grupo y de los que quede constancia en los libros registro obligatorios.

Así, debe destacarse:

- Las operaciones intragrupo que se realicen entre entidades que apliquen el nivel avanzado deben documentarse en factura que debe cumplir los requisitos establecidos en el artículo 6 del REFA. No obstante, como base imponible de estas operaciones se debe hacer constar tanto la que resulte por aplicación de las reglas especiales del régimen contenidas en el artículo 163 octies.Uno de la LIVA, como la que resultaría de la aplicación de lo dispuesto en los artículos 78 y 79 de dicha ley, identificando la que corresponda a cada caso. El artículo 61 quinquies, apartado 2, del RIVA, precisa que las facturas que documenten las operaciones intragrupo deberán contener estos datos. Siendo, por tanto, datos que deben figurar en la factura y de anotación obligatoria en el libro registro de facturas expedidas, deberá suministrarse esta información a la AEAT, y así se especifica en el artículo 63.3, letra f) del RIVA
- Las facturas expedidas por la realización de operaciones intragrupo en el nivel avanzado deben expedirse en serie especial y consignarse por separado, en su caso, en el libro registro de facturas expedidas, por lo que esta información sí debe suministrarse a la AEAT al ser un dato contenido en este libro.

3.7.4. Regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica

Los empresarios o profesionales que apliquen estos regímenes especiales han de llevar un registro de las operaciones incluidas en los mismos (art. 61 quinquiesdecies del RIVA), con el detalle suficiente para que la Administración tributaria del Estado miembro de consumo pueda comprobar los datos incluidos en las declaraciones del impuesto. La información a recoger en este registro coincide en bastantes puntos con la que debe reflejarse en el libro registro de facturas expedidas, aun cuando los datos de este registro superan a los del libro.

Estamos ante una obligación independiente de la de llevar los libros registro a que alude el artículo 62 del RIVA, por lo que la información a suministrar será la de estos libros, y no la del registro específico previsto para estos regímenes en el artículo 61 quinquiesdecies del RIVA.

3.8. LIBROS REGISTRO EN EL SUPUESTO DE TENER VARIOS ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES EN EL TERRITORIO DE APLICACIÓN DEL IMPUESTO

Los empresarios o profesionales que son titulares de diversos establecimientos situados en el territorio de aplicación del impuesto pueden llevar, en cada uno de ellos, los cuatro libros registro

generales que se han examinado con anterioridad, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 62.4 del RIVA. En estos libros se anotarán por separado las operaciones efectuadas desde dichos establecimientos; aun cuando se exige que deberán trasladarse siempre a los libros registro generales que deben llevarse en el domicilio fiscal del sujeto pasivo los asientos resúmenes de estos libros particulares referidos a cada establecimiento permanente.

A partir de 1 de julio de 2017, de acuerdo con las previsiones del artículo 62.6 del RIVA los sujetos pasivos que apliquen el sistema de SII deberán llevar unos únicos libros registro en los que se anotarán las operaciones de todos los establecimientos situados en el territorio de aplicación del impuesto.

Ello implica que los sujetos pasivos que apliquen el sistema de SII quedan excluidos de realizar los asientos en la forma expuesta en el apartado 4, al aludirse expresamente en el apartado 6 a esta exclusión.

3.9. CONDICIONES GENERALES Y PROCEDIMIENTO PARA REALIZAR EL SUMINISTRO ELECTRÓNICO DE LOS REGISTROS DE FACTURACIÓN

En desarrollo de los preceptos reglamentarios, el proyecto de orden ministerial regula ambas materias, de las que se van a exponer sus notas caracterizadoras, recordando en primer lugar que esta llevanza de los libros registro del IVA se realizará mediante el suministro electrónico (vía telemática a través de internet) de los registros de facturación que deban consignarse en cada libro.

3.9.1. Condiciones generales para realizar el suministro de información

Destacan las siguientes condiciones generales:

- El suministro de información puede ser efectuado por el propio sujeto pasivo titular de los libros registro o bien por un tercero que actúe en su representación, de acuerdo con los artículos 79 a 81 del RGIT y la Orden HAC/1398/2003, de 27 de mayo.
- En todo caso, el sujeto pasivo titular de los libros registro debe disponer de NIF y estar identificado, con carácter previo a la presentación, en el Censo de Obligados Tributarios (art. 3 del RGIT).
- El suministro de información puede realizarse mediante, con carácter general, un certificado electrónico reconocido, que podrá ser el asociado al DNI-e, o cualquier otro certificado electrónico reconocido admisible por la AEAT. Si el suministro lo realiza un representante o apoderado, es este quien deberá disponer del certificado; y si el sujeto pasivo titular de los libros o su apoderado son personas físicas y realizan el suministro a través de formulario web, pueden utilizar además del certificado el sistema CI@ve PIN (regulado por Orden PRE/1838/2014).

3.9.2. Procedimiento para realizar el suministro electrónico de los registros

Se caracteriza por las siguientes notas más representativas:

- El suministro electrónico de los registros puede realizarse mediante los servicios web basados en el intercambio de mensajes en formato XML (cada uno de los mensajes contendrá un número máximo de registros de facturación por envío que se determinará en la Sede electrónica de la AEAT), o mediante la utilización del formulario web (en este caso se permite el suministro de los registros de forma individual). Ambos sistemas están habilitados en la Sede electrónica de la AEAT.
- El formato y diseño de los mensajes informáticos serán los que consten en la Sede electrónica de la AEAT.
- La AEAT, en el mismo momento del suministro electrónico de los registros, responderá con un mensaje de respuesta que contendrá la relación de los registros aceptados, aceptados con errores y rechazados, junto con la identificación del motivo por el que han sido calificados de este modo. Si al menos uno de los registros es aceptado o aceptado con errores, el mensaje informático incorporará un código seguro de verificación, además de la fecha y hora de presentación.

En el caso de que se utilice el formulario web, la respuesta de la AEAT se emitirá de forma individual para cada registro incorporando un código seguro de verificación por cada uno de los envíos.

- En caso de que el registro de facturación quede en estado aceptado con errores se deberán realizar las correcciones necesarias y proceder a la rectificación registral; y en el caso de que resulte rechazado se harán las correcciones necesarias y se procederá a su nueva remisión. Esto plantea problemas en cuanto a la determinación de si se ha dado o no cumplimiento a la obligación de suministrar información. Indudablemente en el primer caso así lo debemos considerar, al tratarse de una mera rectificación o corrección, y por equiparación a los procedimientos administrativos y solicitudes que no contengan todos los requisitos exigidos por la normativa, debiendo concederse un plazo para su cumplimiento. Esto mismo debe resultar aplicable en el caso de rechazo, pues todo administrado tiene el derecho a subsanar sus instancias, a lo que puede equiparse la obligación de suministrar la información. En todo caso sería deseable que se fijase un plazo de subsanación y que se despajasen las dudas en relación con los efectos que para el obligado tributario tienen ambas situaciones, la de «aceptado con errores» y la de «rechazado».

3.10. INFORMACIÓN A SUMINISTRAR DEL PRIMER SEMESTRE DE 2017

La disposición adicional única del Real Decreto 596/2016, como se ha indicado en diversos epígrafes, recoge la obligación que tienen los sujetos pasivos que apliquen el sistema de SII de

suministrar la información correspondiente a los registros de facturación del periodo comprendido entre el 1 de enero y el 30 de junio de 2017. Esta obligación debe ser cumplimentada durante el periodo comprendido entre el 1 de julio y el 31 de diciembre de 2017.

En el proyecto de orden ministerial que desarrolla el sistema de SII se establecen las siguientes condiciones en relación con esta obligación:

- Deberá contener la información de las operaciones realizadas durante el primer semestre de 2017 que deban ser anotadas en los libros registro del IVA.
- Las anotaciones efectuadas en los libros registro durante este primer semestre se efectúa de acuerdo con la redacción del RIVA vigente en este periodo. Ello quiere decir que exclusivamente se van a anotar en los libros aquellos datos que resultan obligatorios para todos los empresarios o profesionales (tengan o no que aplicar el sistema de SII), pues no hay obligación de anotar más que aquellos datos que hasta ahora han resultado de obligado registro.

El problema se plantea en determinar si deben suministrarse además todos los datos que resultan obligatorios conforme a la nueva redacción del RIVA que entrará en vigor el 1 de julio de 2017. La respuesta es negativa: la información obligatoria a suministrar será la prevista en los artículos 63, 64 y 66 del RIVA en la redacción vigente a 30 de junio de 2017 (que se han expuesto en el subepígrafe 3.3.2.1 y en el subepígrafe 3.4.2.1 anteriores).

Eso sí, se establece que deberá suministrarse también la información con trascendencia tributaria a que se refieren los artículos 33 a 36 del RGIT, esto es, la que se ha recogido en el subepígrafe 3.3.2.4 y en el subepígrafe 3.4.2.4 anteriores; lo que obligará, por tanto, a tener especial cuidado por parte de los empresarios o profesionales que tengan que suministrar la información.

- La información anterior deberá suministrarse identificando que se trata de la correspondiente al primer semestre de 2017.
- En lo expuesto anteriormente, no se hace mención al artículo 65 o libro registro de bienes de inversión en cuanto esta información, que no varía respecto de la hasta ahora existente, debe suministrarse exclusivamente una vez al año, por lo que se refiere al ejercicio 2017 se suministrará en enero de 2018.
- Al margen de la información relativa al libro registro de bienes de inversión, se ha señalado que determinados datos deben enviarse con carácter anual. Se trata, en el caso del libro registro de facturas expedidas de los importes superiores a 6.000 euros que se hubieran percibido en metálico durante el ejercicio de una misma persona o entidad, y la información que deben suministrar las entidades aseguradoras sobre las operaciones de seguros previstas en los artículos 32 c) y 33 del RGIT. Respecto del libro registro de facturas recibidas solo se prevé esta obligación respecto del segundo grupo de datos y no de los pagos superiores a 6.000 euros.

En el proyecto de orden se establece que también esta información a suministrar anualmente comprenderá las operaciones correspondientes al periodo comprendido en el mismo semestre.

Ello quiere decir, respecto de los cobros superiores a 6.000 euros, que para calcular este límite deben sumarse todos aquellos que hayan sido percibidos durante 2017 de una misma persona o entidad, y no solo aquellos recibidos durante el segundo semestre de 2017.

4. LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO. PERIODO DE LIQUIDACIÓN

4.1. PERIODICIDAD MENSUAL

Como se ha examinado al exponer el ámbito de aplicación subjetivo del sistema de llevanza de los libros registro del IVA a través de la Sede electrónica de la AEAT, los sujetos pasivos comprendidos en el mismo podían pertenecer a dos grupos: en el primero se englobaban aquellos que debían aplicar el sistema de forma obligatoria y comprendía a empresarios o profesionales que con anterioridad a la aplicación de este sistema estaban obligados a presentar las autoliquidaciones del impuesto mensualmente (grandes empresas, sujetos pasivos inscritos en el REDEME, o sujetos pasivos que aplican el régimen especial del grupo de entidades). Nada cambia para ellos respecto del plazo de liquidación que será mensual.

En el segundo grupo se encuadraban aquellos sujetos pasivos, distintos de los anteriores, que optaban por la aplicación del sistema de llevanza electrónica. Estos sujetos pasivos, como regla general, liquidaban el impuesto trimestralmente.

Pues bien, ahora el periodo de liquidación para los sujetos pasivos que opten por llevar los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT coincidirá con el mes natural, de manera que estarán obligados a liquidar mensualmente no solo las grandes empresas, los sujetos pasivos inscritos en el REDEME o los sujetos pasivos acogidos al régimen especial del grupo de entidades, sino también quienes opten por aplicar el sistema de llevanza electrónica de los libros y no estén incluidos en el primero de los grupos citados. De ahí que, en el supuesto de que algún empresario que no esté obligado a aplicar el sistema de SII ni se encuentre inscrito en el REDEME opte por aplicar el sistema resultará lógico que opte también por inscribirse en el registro anterior. Otro tanto debe decirse respecto de las grandes empresas no acogidas hasta ahora en el REDEME.

Se modifica así el artículo 71.3 del RIVA en donde se recogen los supuestos en que el periodo de liquidación es mensual, estableciéndose (núm. 5.º, añadido ahora), que también lo será para aquellos sujetos pasivos que opten por llevar los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT.

Estas declaraciones-liquidaciones se presentarán durante los 30 primeros días naturales del mes siguiente al correspondiente periodo de liquidación mensual, a excepción de la relativa al mes de enero que deberá presentarse hasta el último día del mes de febrero.

Se amplía así el plazo de presentación de las declaraciones-liquidaciones de IVA cumplimentadas por los sujetos pasivos que aplican el sistema de registro electrónico de libros registro.

El ministro de Hacienda y Función Pública, atendiendo a razones fundadas de carácter técnico, podrá ampliar el plazo correspondiente a las declaraciones que puedan presentarse por vía electrónica; obligación esta última que tienen todos los sujetos pasivos acogidos al sistema de registro electrónico de libros registro.

No se ha previsto especialidad alguna en relación con el periodo de liquidación, de manera que todo sujeto pasivo que aplique el sistema de llevanza electrónica de los libros tendrá que liquidar el impuesto mensualmente.

Ello supone un cambio notable en algunos casos que resultan llamativos, surgiendo dudas importantes. Así, en el supuesto de empresarios o profesionales acogidos al régimen especial simplificado es tradicional que el periodo de liquidación sea trimestral. En el precepto no se recoge previsión específica o excepción alguna para estos empresarios, reiterando lo expuesto en el epígrafe anterior respecto a estos sujetos pasivos.

EJEMPLO 29

- a) Una sociedad mercantil cuyo volumen de operaciones en los últimos años es superior a 6.010.121,04 euros no está acogida al sistema de devolución mensual, realiza una actividad sujeta y no exenta de IVA.

La sociedad tiene obligación de llevar los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT. La periodicidad en la presentación de las declaraciones-liquidaciones por IVA no se modifica y seguirá siendo mensual; si bien estas autoliquidaciones deberán presentarse en los 30 días naturales del mes siguiente al correspondiente periodo de liquidación mensual, o hasta el 28 de febrero en el caso de la declaración correspondiente al mes de enero.

- b) Una sociedad mercantil, dedicada a la edición de libros, cuyo volumen de operaciones en los últimos años no supera los 6.010.121,04 euros está inscrita en el REDEME, acogiéndose al sistema de devolución mensual.

Al haber optado por este sistema de devolución tiene obligación de llevar los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT. Al igual que en el supuesto anterior la periodicidad para presentar sus autoliquidaciones sigue siendo mensual, si bien se amplía el plazo en la forma indicada en la letra anterior.

- c) Un empresario persona física, cuya actividad es la de prestación de servicios de asesoría medioambiental, opta por llevar los libros registro a través de la Sede electró-

.../...

.../...

nica de la AEAT. Se conoce que este empresario no está inscrito en el REDEME, y que su volumen de operaciones nunca supera los 2 millones de euros.

Este empresario, que presentaba autoliquidaciones trimestrales, pasará a presentarlas mensualmente, en los plazos que se han indicado en la letra a); resultando lógico que se inscriba también en el REDEME.

4.2. RÉGIMEN ESPECIAL DEL GRUPO DE ENTIDADES. DECLARACIONES-LIQUIDACIONES. PLAZO DE PRESENTACIÓN

La singularidad de este régimen especial hace que el legislador tenga que modificar también el precepto regulador del mismo relativo a las declaraciones-liquidaciones a presentar por los sujetos pasivos acogidos a este régimen. Como se acaba de indicar, estos sujetos pasivos tienen obligación de presentar las autoliquidaciones individuales modelo 322 y la agregada modelo 353 mensualmente. Nada cambia al respecto.

La novedad radica en extender el plazo de presentación de las declaraciones-liquidaciones para las entidades acogidas a este régimen especial, de acuerdo con lo que se acaba de exponer, dado que estas entidades deben aplicar de forma obligatoria el sistema de llevanza de los libros a través de la Sede electrónica de la AEAT.

De esta forma, se modifica el artículo 61 ter, apartado 3, del RIVA para prever que las declaraciones-liquidaciones (tanto individuales que debe presentar cada entidad acogida al régimen, como la agregada que debe presentar la entidad dominante, cualquiera que sea el nivel básico o avanzado que apliquen del régimen) deberán presentarse durante los primeros 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 mensual correspondiente al mes de enero.

5. OTRAS OBLIGACIONES FORMALES DE LOS EMPRESARIOS O PROFESIONALES

5.1. REQUISITOS FORMALES EN LA LLEVANZA DE LOS LIBROS

En el artículo 67 del RIVA se regulan los requisitos formales que deben reunir los libros registro. Del cumplimiento de estos requisitos quedan eximidos los sujetos pasivos que apliquen el sistema de registro electrónico de libros registro.

5.2. DECLARACIÓN CENSAL

La declaración censal, tanto la de alta como la de modificación en el CEPRE regulada en los artículos 9 y 10 del RGIT, en relación con este sistema de información electrónica, servirán para optar por la llevanza de los libros registro del IVA a través de la Sede electrónica de la AEAT, lo que implica la modificación de los modelos correspondientes.

Asimismo, la declaración censal de modificación servirá también para revocar o modificar las solicitudes anteriores.

5.3. FACTURACIÓN POR EL DESTINATARIO O POR TERCERAS PERSONAS Y DECLARACIÓN CENSAL

En el artículo 5.1 del REFA se establece la posibilidad de que el cumplimiento de la obligación de expedir factura que tiene el empresario o profesional pueda efectuarse por el destinatario o por un tercero.

Cuando los sujetos pasivos apliquen el sistema de llevanza de los libros registro del IVA a través de la Sede electrónica de la AEAT, y la facturación sea emitida por el destinatario de las operaciones o un tercero, se establece la obligación de presentar una declaración censal comunicando dicha opción, la fecha a partir de la cual la ejercen y, en su caso, la renuncia a la misma y la fecha de efecto de esta opción.

Esta obligación se efectuará a través de la declaración censal de alta o de modificación en el CEPRE, recogándose esta previsión en los artículos 9 y 10 del RGIT.

Esta previsión resulta aplicable exclusivamente para estos sujetos pasivos, no afectando a aquellos que quedan excluidos o no apliquen optativamente el sistema de llevanza de los libros registro del IVA a través de la Sede electrónica de la AEAT.

5.4. EXCLUSIÓN DE PRESENTAR LA DECLARACIÓN ANUAL DE OPERACIONES CON TERCERAS PERSONAS (MODELO 347)

En el artículo 32 del RGIT se relacionan los sujetos que no están obligados a presentar la declaración anual de operaciones con terceras personas, añadiéndose ahora que no lo estarán los obligados tributarios que apliquen el sistema de llevanza de los libros registro del IVA a través de la Sede electrónica de la AEAT.

Esta exclusión surtirá efectos respecto de la información relativa a 2017.

5.5. EXCLUSIÓN DE PRESENTAR LA DECLARACIÓN INFORMATIVA CON EL CONTENIDO DE LOS LIBROS (MODELO 340)

En el artículo 36 del RGIT se regula la obligación de informar sobre operaciones incluidas en los libros registro. Hasta la entrada en vigor del sistema de llevanza de los libros registro del IVA a través de la Sede electrónica de la AEAT, los sujetos pasivos del IVA inscritos en el REDEME regulado en el artículo 30 del RIVA están obligados a presentar una declaración informativa con el contenido de los libros registro a que se refieren los artículos 62.1 del RIVA, esto es, a presentar el modelo de declaración informativa 340, que debe efectuarse electrónicamente.

La creación de este nuevo sistema de llevanza de los libros supone la exclusión de esta obligación por parte de los sujetos pasivos que lo apliquen.

Al igual que en la declaración anterior, esta exclusión surtirá efectos respecto de las declaraciones relativas a la información a suministrar a partir del periodo de 2017. Aun cuando debe suministrarse también la información sobre facturas del primer semestre (debe realizarse a lo largo del segundo semestre), sin embargo, con el fin de gestionar las devoluciones de IVA solicitadas es precisa la presentación de las declaraciones correspondientes a los meses de enero a junio de 2017.

Como consecuencia de lo anterior, se modifica también el artículo 30.10 del RIVA, eliminando la obligación impuesta a los sujetos pasivos inscritos en el REDEME de presentar este modelo informativo 340.

Si bien esta obligación se elimina para estos sujetos pasivos, debe apuntarse que se mantiene para quienes sean sujetos pasivos del impuesto general indirecto canario (IGIC) por cuanto el sistema de llevanza de los libros de forma electrónica no les afecta.

De esta forma, solo los sujetos pasivos del IGIC inscritos en el REDEME regulado en los artículos 9 y 10 del Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen económico y fiscal de Canarias aprobado por el Decreto 268/2011, de 4 de agosto, estarán obligados a presentar una declaración informativa con el contenido de los libros registro a que se refiere el artículo 49.1 del decreto citado.

5.6. EXCLUSIÓN DE PRESENTAR LA DECLARACIÓN RESUMEN ANUAL DE IVA (MODELO 390)

En el artículo 71.1, párrafo cuarto, del RIVA se prevé que la obligación de presentar la declaración resumen anual no alcanzará a aquellos sujetos pasivos respecto de los que la Administración tributaria ya posea información suficiente a efectos de las actuaciones y procedimientos

de comprobación o investigación, derivada del cumplimiento de obligaciones tributarias por parte de dichos sujetos pasivos o de terceros.

Si bien hubiera sido deseable que en el real decreto se hubiera recogido una modificación expresa del artículo 71.7 del RIVA, en el que se regula el cumplimiento de la obligación de presentar la declaración resumen anual, sin embargo en la exposición de motivos sí se indica de manera inequívoca que la circunstancia de acogerse a este sistema de información exonerará para los sujetos pasivos que apliquen la presentación de la declaración resumen anual del IVA. La supresión de la obligación de presentar el modelo 390 se realizará mediante orden ministerial, no debiendo presentarse el modelo 390 correspondiente al ejercicio 2017.

Con ello, el sujeto pasivo que aplique este sistema de información deberá cumplir exclusivamente, respecto del IVA, las autoliquidaciones mensuales, que son las únicas que deberá presentar a la Hacienda pública.

En el proyecto de orden ministerial se recogen estas previsiones, estableciendo la obligación respecto de todos los sujetos pasivos del IVA que quedan exonerados de presentar el modelo 390 (tampoco están obligados a su presentación los sujetos pasivos que tributen en régimen simplificado y quienes realicen exclusivamente arrendamientos de bienes inmuebles urbanos; o ambas actividades) de cumplimentar un apartado específico reservado para ellos en el modelo de autoliquidación del IVA correspondiente al último periodo de liquidación del año en relación con las actividades a las que se refiere su declaración. La información a suministrar en esta autoliquidación se referirá:

- Al porcentaje de prorrata aplicable.
- Sectores diferenciados.
- Porcentajes de tributación a varias Administraciones.
- Detalle del volumen total de operaciones realizadas en el ejercicio.

Estas previsiones exigen, por tanto, la modificación del modelo de autoliquidación 303.

5.7. OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN EN PODER DE LA AEAT POR EL SUJETO PASIVO

En la exposición de motivos del real decreto se especifica que «la información obtenida a través del suministro electrónico de los registros de facturación será puesta a disposición de aquellos empresarios o profesionales con quienes hayan efectuado operaciones aquellas personas y entidades que, bien de forma obligatoria o tras ejercer la opción, lleven los libros registro a través de la Sede electrónica, constituyendo una herramienta de asistencia al contribuyente en la elaboración de sus declaraciones-liquidaciones por el IVA».

Se pretende con ello, de forma similar a otros tributos (IRPF, por ejemplo), crear una base de datos que pueda utilizar el sujeto pasivo a la hora de presentar las declaraciones-liquidaciones de IVA.

En principio no parece haber límite subjetivo alguno respecto del acceso a esta información, de manera que podrán obtenerla tanto aquellos empresarios o profesionales que apliquen el sistema como aquellos que no hayan optado; si bien deberá tenerse en cuenta el desarrollo efectivo de esta herramienta que realice la AEAT.

Para quienes apliquen el sistema, esta obtención de «datos fiscales» supondrá que en la Sede electrónica de la AEAT dispondrán de un libro registro «declarado» y otro «contrastado» con la información de contraste procedente de terceros que pertenezcan al colectivo de este sistema o de la base de datos de la AEAT.

6. EFECTOS DEL RETRASO EN LA APORTACIÓN DE LA INFORMACIÓN EN LOS PROCEDIMIENTOS DE COMPROBACIÓN TRIBUTARIA

En el artículo 104.2 de la LGT se regulan los efectos en el cómputo del plazo de resolución de los procedimientos tributarios como consecuencia de dilaciones en el mismo, de forma que las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución.

En el RGIT, se establecen en el artículo 104 los supuestos considerados como dilaciones no imputables a la Administración tributaria, añadiéndose ahora una letra j), de manera que se considera dilación el incumplimiento de la obligación de llevanza de los libros registro del IVA a través de la Sede electrónica de la AEAT para las personas y entidades que apliquen este sistema, bien sea de forma obligatoria o voluntaria.

Esta dilación se computará desde el inicio de un procedimiento en el que pueda surtir efectos, hasta la fecha de su presentación o registro.

Dada la modificación que ha sufrido el artículo 150 de la LGT por Ley 34/2015, llama la atención que el precepto reglamentario que ahora se comenta no haya recogido las previsiones legislativas de la nueva redacción del artículo 150 en relación con el procedimiento de inspección de los tributos. El apartado 5 de este último precepto recoge ya los efectos del incumplimiento en la aportación de la información o documentación solicitada, por lo que si se considera de aplicación la nueva letra j) del artículo 104 del RGIT podría plantearse si estamos ante una extralimitación reglamentaria en relación con este procedimiento inspector.

Por ello, el ámbito propio de esta dilación será esencialmente el de los procedimientos de gestión.

No es esta la única cuestión que puede plantearse en relación con los procedimientos de comprobación e investigación de los tributos. Debe tenerse en cuenta que obra ya en poder de la Administración tributaria una información amplísima sobre la actividad económica de los empresarios y profesionales, muy superior a la que debe recogerse en los libros registro que deben llevar el resto de empresarios y profesionales no acogidos al sistema de llevanza de los libros a través de la Sede electrónica de la AEAT.

Todo ello puede tener una clara incidencia, tanto en el alcance de las actuaciones de comprobación e investigación, como en posibles incompetencias de los órganos encargados de estas actuaciones, esencialmente por lo que se refiere a los procedimientos que llevan a cabo los órganos de gestión, que ven limitadas sus competencias en relación con los órganos inspectores, pero que sin embargo tienen en su poder la información anterior, con las consecuencias que tanto la doctrina del TEAC como la jurisprudencia del Tribunal Supremo han establecido sobre la extralimitación en el ejercicio de estas competencias. La utilización de esta información, esencialmente por parte de los órganos gestores, debería quedar delimitada por la norma legal con el fin de que no se planteen conflictos en relación con el alcance de sus actuaciones.

Por otra parte deberá reconsiderarse el alcance de los requerimientos de información, esencialmente los individualizados, dado que mucha de la información que pueda solicitarse se encuentra ya en poder de la Administración; al igual que determinados documentos, pues a partir de ahora no debería requerirse la presentación de los libros registro, en tanto son llevados a través de la Sede electrónica de la AEAT, y se trata de documentos que obran en poder de la Administración tributaria, siendo un derecho del obligado tributario no aportarlos en los términos del artículo 34.1 h) de la LGT. Más dificultad existe para negar la aportación de los documentos soporte o facturas, dado que si bien la información se ha suministrado, estamos ante documentos independientes de los libros donde se asienta la información.

7. OTRAS MODIFICACIONES QUE AFECTAN AL IVA

7.1. CONTENIDO DE LOS DOCUMENTOS REGISTRALES DE LOS LIBROS REGISTRO OBLIGATORIOS. INFORMACIÓN SOBRE LA CUOTA SOPORTADA DEDUCIBLE

En el artículo 67 del RIVA se regula el contenido de los documentos registrales, especificándose que los libros registro deben permitir determinar con precisión en cada periodo de liquidación tres datos esenciales (advirtase que se dispone «en cada periodo» y no «para cada periodo», lo que exige que el sujeto pasivo deba concretar esta información en cada periodo en el momento en que concluye o debe presentarse la declaración-liquidación).

El primero de ellos es el importe total del IVA que el sujeto pasivo haya repercutido a sus clientes. Afecta, por tanto, al libro registro de facturas expedidas y resulta de todo punto lógico en cuanto que el IVA devengado debe declararse en el periodo en que se produce el devengo.

El tercero de los datos exigidos se refiere a las operaciones reflejadas en el libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias, en cuanto debe determinarse en cada periodo de liquidación la situación de los bienes a que se refieren las operaciones, en tanto no tenga lugar el devengo de las entregas o adquisiciones intracomunitarias. Resulta lógica esta precisión y obliga al empresario o profesional a anotar las circunstancias que deben reflejarse en el libro en los plazos previstos para ello.

Es el segundo de los datos el que sufre una modificación trascendente para la gestión del libro registro de facturas recibidas por parte de los empresarios o profesionales. Hasta ahora se exige, y así se mantiene en la redacción aprobada, que los libros registro deberán permitir determinar con precisión en cada periodo de liquidación el importe total del IVA soportado por el sujeto pasivo por sus adquisiciones o importaciones de bienes o por los servicios recibidos o, en su caso, por los autoconsumos que realice.

Con vigencia a partir de 1 de julio de 2017 se añade que deberá permitir también concretar «la cuota soportada deducible».

Indudablemente esta obligación tiene relación directa con el libro registro de facturas recibidas y afecta a todo empresario o profesional, cualquiera que sea la forma o sistema de llevar los libros registro de IVA, por tanto, suministre o no la información a través de la Sede electrónica de la AEAT.

Hubiera sido deseable, sin embargo, que el legislador hubiera modificado también la dicción del artículo 64.4, párrafo primero, del RIVA, para establecer esta exigencia, como dato que debe figurar de forma obligatoria en el libro registro de facturas recibidas. Y ello porque en este precepto se exige exclusivamente que se haga constar en este libro «la cuota soportada» cuando lo realmente querido por el legislador ahora es que se refleje también la «cuota soportada deducible».

En el artículo 67 se establece que este dato debe determinarse de forma «precisa» en cada periodo, lo que lleva a concluir que deberá concretarse respecto de cada operación anotada en el libro registro de facturas recibidas y no de forma general al finalizar las anotaciones de cada periodo de liquidación, pues un dato global impide conocer como se ha determinado de forma «precisa» el importe total de la cuota soportada deducible.

En el REFA se exige que las facturas ordinaria o completa y simplificada cualificada contengan la cuota tributaria. Ahora, se exige también que el destinatario de las operaciones, empresario o profesional, determine respecto de la cuota soportada por cada operación el importe de la misma que resulta deducible en IVA, de acuerdo con los requisitos y condiciones fijados en el título VIII de la LIVA.

Incluso en el supuesto de ser un sujeto pasivo que no aplica la regla de prorrata, generando el derecho a deducir el impuesto soportado, no puede desdeñarse el cumplimiento de esta obligación de suministro, puesto que existen cuotas que no son deducibles o lo son en parte. Así,

entre otras circunstancias a tener en cuenta, este sujeto pasivo deberá aplicar lo dispuesto en los artículos 95 y 96 de la LIVA que impiden la deducibilidad de las cuotas correspondientes a gastos que no se afectan a la actividad, total o parcialmente, o a gastos cuyas cuotas en ningún caso son deducibles.

EJEMPLO 30

- a) Un sujeto pasivo que no aplica el sistema de llevar los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT adquiere unos regalos con destino a unos clientes. El importe total de la operación, IVA no incluido, es de 2.000 euros, y el importe individual de cada bien, de 400 euros. La cuota total soportada es de 420 euros.

El empresario adquirente deberá reflejar en el libro registro de facturas recibidas el anterior documento, haciendo constar tanto la base imponible, como la cuota total soportada (420 euros), si bien, deberá reflejarse que la cuota soportada deducible es de 0 euros, en tanto esta cuota no genera el derecho a la deducción, conforme a lo previsto en el artículo 96.Uno de la LIVA.

- b) En el supuesto de un empresario que realiza una actividad sujeta y no exenta, y aplica el sistema de llevar los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT, cuando adquiera un automóvil que afecta a la actividad aplicando la presunción de afectación del 50 % prevista en el artículo 95.Tres de la LIVA, suministrará información tanto del importe de la cuota soportada total por la adquisición del vehículo como del importe de la parte de la cuota deducible, esto es, el 50 % de aquella cantidad.
- c) Si este mismo empresario adquiere unos regalos con destino a algunos clientes, que no tienen la naturaleza de objetos publicitarios, suministrará información sobre el importe total de la cuota soportada en la factura y como cuota soportada deducible deberá figurar 0 euros, en tanto resulta aplicable el artículo 96.Uno.5.º de la LIVA.
- d) Si un empresario realiza la actividad de arrendamiento de inmuebles aplicando la regla de prorrata general, aunque no tenga que aplicar el sistema de llevanza de los libros a través de la Sede electrónica de la AEAT, por las facturas recibidas suministrará información tanto del importe de las cuotas soportadas como del importe que supone aplicar el porcentaje de prorrata sobre dicha cuota soportada.

En el supuesto de ser un sujeto pasivo que aplica la regla de prorrata la gestión de la información a suministrar dependerá del tipo de prorrata aplicable.

Si se trata de la prorrata general el sujeto pasivo, respecto de todas las operaciones que se anoten a lo largo del ejercicio, deberá concretar la cuota soportada deducible con arreglo a la prorrata provisional calculada a 1 de enero del año natural en curso.

A partir de aquí, la redacción del precepto suscita dudas, dado que exige que se pueda determinar con precisión la cuota soportada deducible en cada periodo de autoliquidación. Respecto de los tres primeros trimestres o de los once primeros meses, nada más hay que señalar. Ahora bien, respecto del último periodo de liquidación trimestral o mensual del año natural, surge la cuestión de la regularización que debe efectuarse.

En el libro registro no debe anotarse ningún apunte que difiera de las facturas o documentos justificativos recibidos por el empresario o profesional, por lo que no debe reflejarse en el mismo una operación que implique la determinación del porcentaje de prorrata definitivo del ejercicio.

Así, el hecho de que deba regularizar al final del ejercicio por diferencia entre la prorrata definitiva (calculada a 31 de diciembre) y la provisional aplicada durante todo el ejercicio nada incide sobre el dato que debe hacerse figurar en el libro registro de facturas recibidas; puesto que el importe resultante de esta regularización no debe anotarse en el libro registro.

Del mismo modo si opta en la declaración correspondiente al último periodo del ejercicio por la prorrata especial o bien resulta que debe aplicarse de forma obligatoria, tampoco estas circunstancias tendrán influencia en las anotaciones efectuadas en el libro, si bien en el modelo de declaración-liquidación 303 debe efectuarse el correspondiente ajuste por diferencia entre el importe resultante de aplicar la prorrata especial y el importe total de cuotas soportadas deducidas a lo largo del ejercicio.

Todo ello implica que el sujeto pasivo no deba efectuar corrección alguna de las anotaciones que ha ido efectuando a lo largo del ejercicio como consecuencia de la aplicación de las reglas de la prorrata en el IVA.

En el supuesto de aplicar durante el año natural la prorrata especial el sujeto pasivo deberá tener en cuenta el resultado de aplicar las reglas de determinación de la cuota soportada deducible para este sistema de deducciones, distinguiéndose entre operaciones que generen el derecho a la deducción (la cuota soportada y la deducible coincidirán, con la excepción de aquellas cuotas que conforme a los arts. 95 y 96 de la LIVA no son deducibles en ningún caso), operaciones que no generan el derecho a la deducción (la cuota soportada deducible será de 0 euros) y las cuotas afectas al común de las operaciones (sobre las que se aplica la prorrata general).

El hecho de que el sujeto pasivo tenga dos o más sectores diferenciados de la actividad no tiene más incidencia que cuanto se viene señalando, ya que el libro registro es único para el conjunto de sus actividades.

Debe advertirse que la Administración tributaria no está exigiendo, al igual que en el caso anterior, datos que no deban ser calculados por el sujeto pasivo, dado que la contabilización de las distintas operaciones exige la determinación de la cuota soportada deducible, en cuanto que la parte de cuota no deducible supone un mayor coste del bien o del servicio y debe contabili-

zarse como tal y, por otro lado, en la autoliquidación a presentar por el sujeto pasivo no puede hacerse constar más que la cuota soportada deducible por lo que este es un dato que es calculado por el sujeto pasivo para cada periodo de liquidación cuando cumple sus autoliquidaciones, lo que debe efectuarse en los plazos de presentación trimestrales o mensuales fijados en el artículo 71 del RIVA.

EJEMPLO 31

- a) Un empresario aplica la regla de prorrateo general, calculándose a 1 de enero una prorrateo provisional de 50 %. En el mes de abril recibe una factura de un proveedor por importe de 10.000 euros de base imponible y 2.100 euros de cuota repercutida.

En este caso, el empresario anotará como cuota soportada 2.100 euros y como cuota soportada deducible 1.050 euros, sin que a 31 de diciembre deba efectuar corrección alguna del asiento contable anterior.

- b) Un empresario ha optado por aplicar la regla de prorrateo especial en la declaración liquidación del mes de diciembre de este año natural. Se conoce que el 1 de enero calcula una prorrateo provisional para las cuotas comunes afectas a operaciones que generan el derecho a deducir y otras que no generan el derecho a deducir del 50 %. Recibe en este mes de enero tres facturas, una por importe de 1.000 euros afecta a operaciones que generan el derecho a deducir; otra por importe de 2.000 euros afecta a operaciones que no generan el derecho a deducir; y otra por importe de 3.000 euros afecta al conjunto de las operaciones que realiza.

Respecto de la primera factura anotará como base imponible 1.000 euros, cuota soportada 210 euros y cuota soportada deducible 210 euros. En cuanto a la segunda, anotará como base imponible 2.000 euros, cuota soportada 420 euros y cuota soportada deducible 0 euros. Finalmente, por la tercera factura anotará como base imponible 3.000 euros, cuota soportada 630 euros y cuota soportada deducible 315 euros.

7.2. PLAZO DE EMISIÓN DE LAS FACTURAS

Los empresarios o profesionales tienen obligación de emitir factura por las operaciones reseñadas en los artículos 2 y 3 del REFA y de remitirla al destinatario.

El legislador nacional recoge en el artículo 18 del REFA el plazo para la remisión de las facturas, que no está previsto de manera específica en la Directiva 2006/112/CE, indicándose

que esta obligación deberá cumplirse en el mismo momento de su expedición cuando el destinatario no sea un empresario o profesional o siéndolo no actúe como tal. Si el destinatario es un empresario o profesional que actúa como tal, el plazo de remisión se amplía a un mes a partir de la fecha de su expedición.

Es este último caso el que se modifica, de manera que, cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal, la factura deberá remitirse antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que se haya producido el devengo del IVA correspondiente a la operación documentada en la factura, y si el sujeto pasivo que realiza la operación está acogido al régimen especial del criterio de caja, la factura deberá remitirse antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que se hubiera realizado la operación (el devengo se produce cuando se cobre la operación).

De esta manera se hacen coincidir los plazos de emisión y de remisión de las facturas en caso de que el destinatario sea empresario o profesional actuando como tal, pues la regla general es que estas se expidan antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que se haya producido el devengo del IVA correspondiente a la operación que documenta; y en el caso de que el sujeto pasivo que realiza la operación esté acogido al régimen especial del criterio de caja la factura deberá expedirse antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que se haya realizado efectivamente la operación.

Destinatario/Supuesto	Expedición-Remisión/Plazo
No empresario o profesional	Momento de realizarse la operación
Empresario o profesional que actúa como tal	Antes del 16 del mes siguiente a aquel en que se haya producido el devengo
Facturas recapitulativas (regla general)	Antes del día 16 del mes siguiente a aquel en el curso del cual se hayan realizado las operaciones
Entregas intracomunitarias de bienes (regla general, art. 75.Uno.8.º LIVA)	Antes del 16 del mes siguiente a aquel en que se inicie la expedición o el transporte
Facturas recapitulativas en entregas intracomunitarias de bienes (art. 75.Uno.8.º LIVA)	
Entregas intracomunitarias de bienes consistentes en suministros de tracto sucesivo, sin que se haya pactado precio o, habiéndose pactado, no se determine momento de exigibilidad, o esta sea superior al mes natural (art. 75.Uno.7.º LIVA)	Antes del 16 del mes siguiente a aquel en que se haya producido el devengo (que tiene lugar el último día de cada mes por la parte proporcional al periodo desde el inicio de la operación, o desde el anterior devengo hasta la citada fecha)
Duplicados de facturas en supuestos de pérdida del original por el destinatario	Plazo para el ejercicio del derecho a la deducción

7.3. FACTURACIÓN DE DETERMINADAS ENTREGAS DE ENERGÍA ELÉCTRICA

En la disposición adicional tercera del REFA se regula la facturación de determinadas operaciones de entregas de energía eléctrica que se ha modificado por el Real Decreto 596/2016, como consecuencia del Reglamento (UE) 2015/1222, de la Comisión, de 24 de julio de 2015 por el que se establece una directriz sobre la asignación de capacidad y la gestión de las congestiones (DOUE de 25 de julio de 2015).

En este reglamento se definen diferentes aspectos que afectan a la regulación del mercado de producción de energía eléctrica y a determinados sujetos, definiéndose a los denominados «operadores designados para el mercado de electricidad» (NEMO) y se establece que estos deberán actuar como contraparte de las transacciones de los mercados diario e intradiario.

La obligada adaptación a dicha normativa ha determinado que el legislador modificará la citada disposición adicional tercera del REFA para ajustarlo a esta situación; entrando en vigor el referido cambio el 1 de enero de 2017.

8. INFRACCIÓN TRIBUTARIA POR INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN

Con la modificación operada en la LGT por la Ley 34/2015 se incluye un nuevo tipo infractor en el artículo 200, donde se regulan las infracciones tributarias por incumplir obligaciones contables y registrales.

De acuerdo con la nueva redacción del precepto, constituye infracción tributaria el retraso en la obligación de llevar los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT mediante el suministro de los registros de facturación en los términos establecidos reglamentariamente.

Esta infracción se sancionará con multa pecuniaria proporcional de un 0,5 % del importe de la factura objeto del registro, con un mínimo trimestral de 300 euros y un máximo de 6.000 euros.

Debe recordarse que el artículo 29.3 de la LGT remite a la norma reglamentaria la regulación de las circunstancias relativas al cumplimiento de las obligaciones tributarias formales. En particular, se determinarán los casos en los que la aportación o llevanza de los libros registro se deba efectuar de forma periódica y por medios telemáticos.

La modificación en ambos preceptos entra en vigor el 1 de enero de 2017, dado que el legislador establece este nuevo tipo infractor con base en la obligación de llevanza de los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT. Ahora bien, la tardanza en la promulgación de la norma reglamentaria hace que la eficacia de estos preceptos se retrase hasta el 1 de julio de 2017, fecha a partir de la cual entra en vigor la obligación de suministrar la información a la AEAT.

Varias son las cuestiones que suscita este nuevo tipo infractor y su correspondiente sanción.

La primera de ellas tiene relación con la configuración del tipo infractor. En el artículo 200 se hace referencia a la obligación de llevar los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT. Pues bien, las dudas que se suscitan vienen determinadas por cuanto este tipo infractor no es sino plasmación de la obligación concretada en el artículo 29.3. En este no se refiere el legislador más que a la obligación de llevar los libros registro por medios telemáticos, pero en absoluto se refiere a que tengan que llevarse a través de la Sede electrónica de la AEAT, lo que viene recogido en la norma reglamentaria. La configuración de un tipo infractor por referencia a la norma reglamentaria puede plantear pues problemas de tipicidad de la infracción. Debe tenerse en cuenta que al definir el tipo infractor se remite a la norma reglamentaria respecto a las condiciones en que debe suministrarse la información, pero en el precepto que regula el tipo infractor se recoge la obligación de llevar los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT, lo que no viene establecido como tal en el artículo 29 de la LGT con ese detalle o precisión.

Además en este artículo se alude a la obligación de llevar los libros y no al retraso en el cumplimiento de la presentación de la información, lo que conlleva también dudas sobre el tipo infractor o, mejor dicho, sobre el ámbito subjetivo de aplicación. Ya se ha comentado que el sistema de llevanza de los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT puede ser aplicado de forma obligatoria por un conjunto de empresarios o profesionales, pero también pueden acogerse a él de forma voluntaria u optativa el resto de empresarios o profesionales. La pregunta sería pues si el tipo infractor se aplica a todos ellos, dado que en el artículo 200 se alude exclusivamente al retraso en la «obligación», por lo que se plantean dudas sobre si la infracción pueden cometerla quienes se hayan acogido al sistema voluntariamente. La inclusión del término anterior no supone sino la introducción de estas dudas cuando el legislador debe ser pulcro y dar seguridad jurídica con la redacción de las normas, máxime en materia sancionadora. Hubiera bastado con definir la conducta como el retraso en el suministro de la información o de la llevanza de los libros por los sujetos pasivos que aplican el sistema.

De otra parte no se distingue en función del retraso en la aportación de la información. Bastará por ello con que el retraso se produzca por un día para que pueda considerarse cometida la infracción. Indudablemente, los empresarios o profesionales deberán estar atentos al cumplimiento de esta obligación, pues las sanciones pueden sufrirlas de manera reiterada. Estamos, como se ha señalado con anterioridad, ante un nivel de exigencia elevado para los empresarios o profesionales en el cumplimiento de unas obligaciones que son formales y no sustantivas, aun cuando su finalidad sea el ejercicio de un mayor control del fraude en el IVA. Este nivel de exigencia conlleva una atención plena por parte del empresario o profesional en su cumplimiento, puesto que pende sobre él, cual espada de Damocles, el tipo infractor y la sanción trimestral que ahora se examina.

También la sanción a imponer plantea cuestiones controvertidas. La primera de ellas es la no correspondencia del tipo infractor con la sanción. La primera se refiere a la llevanza de los libros

registro, mientras que la sanción se impone con multa por cada factura objeto de registro, lo que supone cierta discordancia entre ambos elementos. Podrá entenderse que dentro del tipo infractor se encuentra también la conducta consistente en la no inclusión de una o varias facturas en la información a suministrar, pero hubiera sido deseable una mayor precisión del tipo infractor. Por otro lado, en el caso de retraso en la llevanza de los libros registro, esto es, el retraso temporal en el suministro de la información, ello supondrá que la sanción se impondrá en función de las facturas que deban incluirse en los libros registro.

Ahora bien existen anotaciones en los libros registro que no tienen como fundamento una factura, es el caso del libro registro de bienes de inversión y las regularizaciones que deben efectuarse durante el periodo correspondiente previsto en el artículo 107 de la LIVA, o el libro de determinadas operaciones intracomunitarias (se suministra información sobre envío o recepción de bienes y no de facturas, por ejemplo). En este caso la sanción no puede consistir en un porcentaje sobre la factura. Podrá considerarse que debe aplicarse el mínimo de 300 euros, pero no puede desconocerse que la sanción se impone por factura y que este mínimo viene referido a la aplicación del porcentaje del 0,5% sobre el importe de la factura. Nos encontramos, por tanto, ante la ausencia de tipo sancionador en estos casos.

Dos cuestiones se suscitan también sobre el periodo a sancionar. En el artículo 200 el legislador hace referencia a un «mínimo trimestral». ¿Quiere ello decir que las infracciones se cometerán por el incumplimiento trimestral de la obligación? ¿Cuál es el periodo a tener en cuenta para calificar la conducta del empresario o profesional que tiene la obligación de llevar los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT e incumple la obligación?

Estos problemas se suscitan porque todos los empresarios o profesionales que tengan obligación de aplicar este sistema de información u opten por él tienen obligación de presentar las autoliquidaciones mensualmente. Por tanto, no se relaciona el periodo de liquidación con el tipo infractor ni con la sanción a imponer.

La fijación de este plazo trimestral conlleva, sin embargo, frente a lo que se acaba de exponer, una ventaja para el empresario o profesional, dado que se establece un límite máximo que se aplica trimestralmente y no mensualmente.

En relación con ello debe concretarse el momento en que se produce el incumplimiento por parte del empresario o profesional en la llevanza de los libros, que se identifica con el incumplimiento del plazo que tiene para remitir la información (cuatro u ocho días naturales). El problema se planteará respecto de la emisión de facturas en los días finales de cada trimestre, dado que el incumplimiento puede producirse en el trimestre siguiente a aquel en que se ha expedido la factura. Así, una factura expedida el 30 de marzo, debe incorporarse a la Sede electrónica de la AEAT en los cuatro u ocho días siguientes (en función de si ha sido expedida por el empresario o profesional o si lo ha sido por el destinatario o un tercero). En cualquier caso dicho plazo se incumple no en el primer trimestre, sino en el segundo, por lo que la infracción se habrá cometido en este último trimestre.

9. CUADRO-RESUMEN SOBRE EL SISTEMA DE LLEVANZA DE LOS LIBROS REGISTRO A TRAVÉS DE LA SEDE ELECTRÓNICA DE LA AEAT

9.1. SII: CONDICIONES GENERALES DEL SISTEMA

Sujetos incluidos	Obligatorio para quienes deben presentar mensualmente las autoliquidaciones	Sujetos con volumen de operaciones superior a 6.010.121,04 euros	
		Quienes estén incluidos en el sistema de devolución mensual inscritos en el REDEME	
		Quienes apliquen el régimen especial del grupo de entidades	
	Opcional	Resto de sujetos pasivos	
Opción por el sistema	Plazo para ejercitar la opción	Mes de noviembre anterior al año natural en el que deba surtir efectos	
	Prórroga	Se entenderá prorrogada para años sucesivos salvo renuncia	
	Plazo mínimo	Al menos el año natural para el que se ejercita la opción	
	Renuncia	Mes de noviembre anterior al año natural en la que deba surtir efectos	
	Grupo de entidades		Sujetos excluidos del régimen: quedan excluidos también de la obligación de llevar los libros electrónicamente desde primer día del periodo de liquidación en que se haya comunicado el acuerdo de exclusión
			Cese del régimen: determina el cese de la obligación con efectos desde que se produzca este cese
Libros registro afectados	Libro registro de facturas expedidas		
	Libro registro de facturas recibidas		
	Libro registro de bienes de inversión		
	Libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias		
Forma de llevar los libros registro	A través de la Sede electrónica de la AEAT, suministrando la información que deben contener los libros registro		
.../...			

.../...		
Plazo para suministrar la información	Facturas expedidas	Regla general: 4 días naturales desde expedición (2017: 8 días)
		En caso de expedición por destinatario o tercero: 8 días naturales
		En todo caso: antes del día 16 del mes siguiente al del devengo de la operación
	Facturas recibidas	Regla general: 4 días naturales desde el registro contable de la factura (2017: 8 días)
		Importaciones: 4 días naturales del registro contable del documento en que conste la cuota liquidada (2017: 8 días)
		En todo caso: antes del 16 del mes siguiente al del periodo al que se refiere la declaración
	Transferencias intracomunitarias y otras operaciones del art. 9.3 de la LIVA	4 días naturales desde momento de inicio de transporte o de recepción de los bienes (2017: 8 días)
		O, en su caso, desde el momento de la recepción de los bienes a que se refieren las operaciones
	Reglas comunes a los 3 supuestos anteriores	Se excluyen sábados, domingos y los días declarados festivos nacionales
Bienes de inversión	Plazo de presentación del último periodo de liquidación de cada año natural (30 de enero del año siguiente)	
Régimen especial criterio de caja	Se aplican los plazos anteriores, como si no les hubiera sido de aplicación el régimen	
Periodicidad de las liquidaciones	Enero	Hasta el último día del mes de febrero
	Febrero a diciembre	30 primeros días naturales del mes siguiente al del periodo de liquidación
Declaraciones informativas	Se presentará	Modelo 349
	No se presentarán	Modelos 340, 347 y 390
.../...		

.../...			
Emisión de facturas por destinatarios o por terceros	Se presentará declaración censal comunicando esta opción, la fecha a partir de la cual la ejercen y, en su caso, la renuncia a la misma y la fecha de efecto		
Plazo de remisión de facturas (aplicable a todo empresario o profesional)	Destinatario no empresario o profesional o siéndolo no actual como tal	Mismo momento de su expedición (esta debe producirse en el momento de devengo)	
	Destinatario empresario o profesional actuando como tal	Regla general	Antes del día 16 del mes siguiente al del devengo
		Emisor acogido al régimen especial del criterio de caja	Antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que se realiza la operación

9.2. SII: INFORMACIÓN A SUMINISTRAR A LA AEAT. FACTURAS EXPEDIDAS

SII: Información a suministrar a la AEAT. Facturas expedidas	
Procedente del libro registro de facturas recibidas (datos generales)	<p>Número y en su caso serie</p> <p>Fecha de expedición</p> <p>Fecha de realización de las operaciones, en caso de que sea distinta de la anterior</p> <p>Nombre y apellidos, razón social o denominación completa y NIF de destinatario</p> <p>Base imponible</p> <p>Tipo impositivo (opcionalmente la expresión «IVA incluido» en su caso)</p> <p>Cuota tributaria</p> <p>Operación acogida al régimen especial del criterio de caja: fecha del cobro, parcial o total, con indicación del importe y medio de cobro</p>
Información adicional reflejada en la factura	Tipo de factura (ordinaria, simplificada, rectificativa). Si es emitida en los términos de los artículos 6 o 7 del REFA

.../...

SII: INformación a suministrar a la AEAT. Facturas expedidas	
<p>.../...</p> <p>Información adicional reflejada en la factura (cont.)</p>	<p>Identificación de la rectificación registral</p> <p>Descripción de la operación</p> <p>Factura rectificativa: se identificará como tal e incluirá referencia a la factura rectificativa (opcional) o especificaciones que se modifican</p> <p>Factura sustitutiva: referencia de la factura que se sustituye o se canjea (opcional) o especificaciones que se sustituyen</p> <p>Menciones de los artículos 51 quater y 61 quinquies, apartado 2 del RIVA</p> <p>Menciones de las letras j) y l) a p) del artículo 6 del REFA</p> <p>Periodo de liquidación</p> <p>Indicación de no sujeción a IVA</p> <p>Indicación de si se ha emitido en virtud de una autorización</p>
<p>Especificaciones a la información anterior</p>	<p>Información de si el registro se corresponde con un asiento resumen (art. 63.4 RIVA)</p> <p>Identificación de las facturas emitidas por el destinatario o por un tercero</p> <p>Identificación de que ha sido expedida al amparo de una autorización habilitada en el REFA</p> <p>Indicación de la naturaleza de la operación (entrega de bienes o prestación de servicios) si el destinatario no dispone de NIF o si disponiendo empieza por la letra N</p>
<p>Información con trascendencia tributaria (arts. 33 a 36 RGIT)</p>	<p>Agencias de viajes: identificación de las facturas en las que intervengan como mediadoras en nombre y por cuenta ajena</p> <p>Arrendamientos: identificación de los que correspondan a locales de negocios. De estar sometido a retención, referencia catastral y datos necesarios para su localización</p> <p>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, etc.</p> <p>Transmisiones de inmuebles: importe percibidos por entregas sujetas a IVA</p> <p style="text-align: right;">.../...</p>

SII: Información a suministrar a la AEAT. Facturas expedidas	
.../...	
Información con trascendencia tributaria (arts. 33 a 36 RGIT) (cont.)	<p>Importes superiores a 6.000 euros percibidos en metálico durante el ejercicio de una misma persona o entidad</p> <p>Entidades aseguradoras: operaciones de seguros en los términos de los artículos 32 c) y 33.1 del RGIT</p>

9.3. SII: INFORMACIÓN A SUMINISTRAR A LA AEAT. FACTURAS RECIBIDAS

SII: Información a suministrar a la AEAT. Facturas recibidas	
Procedente del libro registro de facturas recibidas (datos generales)	<p>Fecha de expedición</p> <p>Fecha de realización de las operaciones, en caso de que sea distinta de la anterior</p> <p>Nombre y apellidos, razón social o denominación completa y NIF del obligado a su expedición</p> <p>Base imponible</p> <p>Tipo impositivo</p> <p>Cuota tributaria</p> <p>Operación acogida al régimen especial del criterio de caja: fecha del cobro, parcial o total, con indicación del importe y medio de cobro</p> <p>Facturas de entregas que dan lugar a AIB: se calcula y se consigna la cuota tributaria</p> <p>Facturas o justificantes que dan lugar a la inversión del sujeto pasivo: se calcula y se consigna la cuota tributaria</p>
Información adicional reflejada en la factura	<p>Número y, en su caso, serie que figure en la factura (sustituye al número de recepción). Se especificará si la factura es emitida en los términos de los artículos 6 o 7 del REFA</p> <p>Identificación de si trata de una rectificación registral (art. 70 RIVA)</p> <p>Descripción de las operaciones</p> <p>Menciones del artículo 61 quinquies, apartado 2, del RIVA</p> <p style="text-align: right;">.../...</p>

SII: Información a suministrar a la AEAT. Facturas recibidas	
.../...	
Información adicional reflejada en la factura (cont.)	Menciones de las letra l) a p) del artículo 6.1 del REFA
	Cuota tributaria deducible
	Periodo de liquidación en el que se registran las operaciones
	Importaciones: fecha de contabilización y número del DUA en que se liquida el IVA
Especificaciones a la información anterior	Si el registro se corresponde con un asiento resumen (art. 64.5 RIVA)
	Fecha del registro contable de la factura o del DUA
Información con trascendencia tributaria (arts. 33 a 36 RGIT)	Arrendamientos: identificación de los que correspondan a locales de negocios
	Entidades aseguradoras: operaciones de seguros en los términos de los artículos 32 c) y 33.1 del RGIT

9.4. INFORMACIÓN A SUMINISTRAR LIBROS REGISTRO DE BIENES DE INVERSIÓN Y DE DETERMINADAS OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS

Información libros bienes de inversión y de determinadas operaciones intracomunitarias	
Libro registro de bienes de inversión	Registro individualizado de los bienes adquiridos que sean bienes inversión de acuerdo con el artículo 108 de la LIVA
	Datos para identificar las facturas y documentos de aduanas de cada bien de inversión
	Fecha de comienzo de utilización del bien individualizado
	Prorrata anual definitiva
	Regularización anual, si procede, de las deducciones
	Entrega del bien durante el periodo de regularización: referencia al libro registro de facturas emitidas donde se recoge la entrega y regularización de la deducción de acuerdo con el artículo 110 de la LIVA
	.../...

Información libros bienes de inversión y de determinadas operaciones intracomunitarias	
.../...	
<p>Libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias</p>	<p>Operación y fecha de la misma</p> <p>Descripción de los bienes objeto de la operación con referencia a la factura de adquisición</p> <p>Otras facturas o documentos relativas a las operaciones</p> <p>Identificación del destinatario o remitente (con NIF a efectos de IVA, razón social y domicilio)</p> <p>Estado miembro de origen o destino de los bienes</p> <p>Plazo que se haya fijado para la realización de las operaciones</p>

nera obligatoria todo asiento en el libro registro de facturas recibidas debe estar efectuado antes de que termine el plazo de presentación de la autoliquidación correspondiente al periodo en que proceda realizar la deducción, entendiéndose que es aquel periodo en que cumpliéndose con todos los requisitos establecidos en el título VIII de la LIVA el sujeto pasivo puede hacer efectivo su derecho a deducción, aunque no lo haga.

Debe tenerse en cuenta que el sujeto pasivo tiene un plazo para ejercitar el derecho a la deducción de cuatro años computados desde el momento en que se produce el devengo de la operación. Por tanto, con esta norma se insiste en que la contabilización de la operación debe producirse, como se acaba de indicar, en el periodo en que pueda hacerse efectivo el derecho a la deducción o a más tardar antes del día 16 del mes siguiente a dicho periodo.

Aun cuando lo habitual es que el sujeto pasivo ejercite efectivamente el derecho a la deducción en dicho periodo, no debe olvidarse que tiene, como se ha indicado, cuatro años para ejercitar este derecho.

No supone un cambio normativo que incida en el derecho a la deducción, pero sí debe constatar que se obliga al empresario o profesional a llevar el libro registro de manera que en este consten asentadas las operaciones por las que se ejercita el derecho a la deducción en el periodo en que concurren los requisitos para ejercitar este derecho. Indudablemente ello tiene como finalidad realizar un control de la actividad del empresario y del ejercicio del derecho a la deducción, si bien la posibilidad de registrar y no deducir de manera inmediata puede incidir en dificultar la labor de control de la Administración tributaria.

Por otra parte, si ya la Administración tributaria tiene en su poder toda la información relativa a las facturas registradas en el libro de facturas recibidas, en el caso de comprobaciones posteriores que realice debería establecerse la posibilidad de que en dichas regularizaciones la Administración tuviera en cuenta no solo las cuotas devengadas no declaradas sino también las cuotas soportadas deducibles registradas y que el sujeto pasivo no dedujo en el periodo comprobado, aplicando el principio de regularización íntegra, esencialmente en el supuesto señalado.

EJEMPLO 22

Un sujeto pasivo, que realiza una actividad sujeta y no exenta, y que debe aplicar de forma obligatoria el sistema de llevanza de los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT recibe una factura de un proveedor el 2 de julio de 20X1 por la adquisición de un bien sujeto y no exento de IVA.

.../...

.../...

Este empresario, si quiere ejercitar el derecho a la deducción de la cuota soportada en la declaración-liquidación correspondiente al mes de julio, deberá suministrar la información a través de la Sede electrónica de la AEAT como muy tarde el día 15 de agosto. El suministro de esta información supone el registro contable de la factura en el libro de facturas recibidas.

- Si se trata de operaciones de importación, los cuatro días naturales se deberán computar desde que se produzca el registro contable del documento en el que conste la cuota liquidada por las aduanas y en todo caso antes del día 16 del mes siguiente al final del periodo al que se refiera la declaración en la que se hayan incluido.

Al igual que en el caso anterior, durante el segundo semestre de 2017 el plazo de cuatro días se amplía a ocho días naturales.

- Las operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial del criterio de caja 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. Se alude a las operaciones y no a los sujetos pasivos que apliquen el régimen, por lo que esta obligación deberá ser cumplida tanto por aquellos sujetos pasivos acogidos al régimen especial como por los empresarios o profesionales no acogidos al mismo que reciban operaciones realizadas por sujetos pasivos acogidos al régimen; a diferencia del libro registro de facturas expedidas, que afectaba exclusivamente a los sujetos pasivos acogidos al régimen especial.

Al igual que se expuso al examinar el libro registro de facturas emitidas, debe tenerse en cuenta que también en este caso se exige suministrar la información en dos o más momentos, aquel en que se registre contablemente la factura recibida y cuando se abone total o parcialmente el importe de la operación.

En el artículo 61 decies, apartado 2, del RIVA se establece que tanto los sujetos pasivos acogidos al régimen especial del criterio de caja así como los sujetos pasivos no acogidos al régimen pero que sean destinatarios de las operaciones afectadas por el mismo deberán incluir en el libro registro de facturas recibidas, además de las anotaciones generales, la siguiente información: 1) las fechas del pago, parcial o total, de la operación, con indicación por separado del importe correspondiente, en su caso; y 2) indicación del medio de pago por el que se satisface el importe parcial o total de la operación.

Para el segundo semestre de 2017 el plazo de cuatro días se amplía a ocho días naturales.

- 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.

3.4.1.2. *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 se concreta una información que debe 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 las entidades aseguradoras comprendidas en el artículo 62.6 del RIVA, que 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; atendiendo al formato y diseño de los mensajes informáticos que consten en la Sede electrónica de la AEAT.

3.4.2. **Información que debe contener el libro registro de facturas recibidas y que debe suministrarse a la AEAT**

Al igual que se ha realizado con las facturas expedidas, también la información a suministrar respecto de las facturas recibidas podemos agruparla en los siguientes grupos de datos:

3.4.2.1. *Datos generales a contener en el libro registro de facturas recibidas*

En el artículo 64.4 del RIVA se contiene la información que debe recoger este libro registro respecto de las facturas que recibe un empresario o profesional.

Se mantiene la obligación de suministrar esta 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 y, en su caso, los documentos de aduanas y justificantes contables se inscribirán, una por una, consignándose:

- Número de recepción.
- Fecha de expedición.
- Fecha de realización de las operaciones, en caso de que sea distinta de la anterior y así conste en el documento.
- Nombre y apellidos, razón social o denominación completa y NIF del obligado a su expedición.
- Base imponible, determinada conforme a los artículos 78 y 79 de la LIVA.
- En su caso, el tipo impositivo y la cuota tributaria.

- Si la operación se encuentra afectada por el régimen especial del criterio de caja, se deberán incluir las menciones citadas en el artículo 61 decies, apartado 2, del RIVA (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). Debe recordarse que esta obligación afecta tanto a los sujetos pasivos acogidos al régimen especial como a aquellos empresarios o profesionales que reciban operaciones efectuadas por sujetos pasivos acogidos al régimen especial del criterio de caja.

Si el empresario o profesional que recibe la factura sujeta al régimen especial del criterio de caja no satisface su abono en el plazo pactado y el nacimiento del derecho a deducir se produce el 31 de diciembre del año posterior a aquel en que se realiza la operación, la fecha que figurará como de pago será esta última, sin que deban anotarse los pagos posteriores a la misma.

- Respecto de las facturas correspondientes a entregas que dan lugar a las adquisiciones intracomunitarias de bienes (AIB), habrán de calcularse y consignarse las cuotas tributarias. Esto es, cuando un empresario o profesional recibe una factura de otro sujeto pasivo con NIF a efectos de IVA atribuido por otro Estado miembro, por la entrega de bienes desde el territorio de otro Estado miembro al territorio de aplicación del impuesto, en el Estado de salida se produce una entrega intracomunitaria de bienes (EIB) y en el territorio de aplicación del impuesto una AIB. El destinatario recibe una factura sin reflejar en la misma el tipo impositivo y la cuota. Esta última es calculada por el destinatario y permitirá declarar el IVA devengado y el IVA soportado deducible.
- En el supuesto de facturas o justificantes contables que den lugar a la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo, se calculará y consignará la cuota tributaria; en sentido análogo al que se acaba de exponer respecto de las AIB.

3.4.2.2. Información adicional a suministrar recogida en el artículo 64.4 del RIVA por los empresarios o profesionales que aplican el sistema de SII

Junto a esta información general que debe contener el libro registro de facturas recibidas, en el caso de 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, al sistema de llevanza electrónica de los libros a través de la Sede electrónica de la AEAT:

- Número y, en su caso, serie que figure en la factura. Se trata de unos datos que son facilitados por el empresario o profesional que expide la factura, pues deben constar en este documento. Estos datos sustituirán al número de recepción utilizado por quienes no estén incluidos en este sistema. De esta forma el primero de los datos obligatorios que se han citado anteriormente de aplicación general para todos los empresarios o profesionales (número de recepción) queda eliminado, sustituyéndose por los datos que se acaban de apuntar.

- Identificación, en su caso, de si se trata de una rectificación registral del artículo 70 del RIVA.
- Descripción de las operaciones. Respecto de esta información debe tenerse en cuenta lo expuesto para la misma en el libro registro de facturas emitidas.
- Las menciones a que se refieren el artículo 61 quinquies, apartado 2, del RIVA y las letras l) a p) del artículo 6.1 del REFA. Estos datos ya se han examinado en el libro registro de facturas expedidas, al que debemos remitirnos, aun cuando debe advertirse que se ha eliminado la mención de la letra j), esto es, no deberá suministrarse información sobre la exención de la operación en el caso de que esté exenta. Sí llama la atención que no se haya hecho constar la mención al artículo 51 quáter, pues es en este libro registro de facturas recibidas donde tiene toda su eficacia la obligación que se cita en este precepto.
- Cuota tributaria deducible correspondiente al periodo de liquidación en que se realiza la anotación.

Debe tenerse en cuenta que lo que se pretende es que se suministre información no de la cuota efectivamente deducida en la autoliquidación correspondiente al periodo en que se efectúa la anotación, sino del importe de la cuota deducible al que tiene derecho el sujeto pasivo de acuerdo con las condiciones del título VIII de la LIVA; esto es, en el momento en que se soporta la cuota.

Se advierte que la regularización de la deducción, en su caso, se realizará de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 105.Cuatro (regularización general a efectuar en la última declaración-liquidación trimestral o mensual del ejercicio por diferencias entre la prorrata definitiva y la provisional aplicada durante el ejercicio por el sujeto pasivo), 109, 110 (regularización de bienes de inversión durante el periodo de regularización o por la entrega de los mismos durante este periodo), 111 y 112 (regularización de las cuotas soportadas con anterioridad al inicio de las entregas de bienes o de las prestaciones de servicio, esto es, anteriores al comienzo de la actividad) de la LIVA, según corresponda, sin que ello implique la modificación de la cuota deducible registrada y, por tanto, no existe obligación de suministrar la información relativa a esta regularización.

EJEMPLO 23

Un sujeto pasivo acogido a la regla de prorrata tiene la obligación de aplicar el sistema de SII. El 1 de enero de este ejercicio 20X1 ha calculado una prorrata provisional de 40 %, y a 31 de diciembre una prorrata definitiva del 50 %; sin que deba aplicar la prorrata especial y tampoco opta por ello en este ejercicio.

.../...

.../...

Se conoce que el 31 de diciembre de 20X2 la prorrata definitiva de este ejercicio es del 65 %.

El 1 de julio de este ejercicio 20X1 adquiere un bien de inversión por importe de 200.000 euros más 42.000 euros de cuota de IVA, recibiendo la factura electrónica en esta misma fecha.

Deberá suministrar información de la factura recibida el 1 de julio de 20X1, figurando en el conjunto de los datos a enviar a la AEAT la cuota soportada deducible en el periodo en que se realiza la anotación. Por ello informará que esta cuota es del 40 % de 42.000 euros, esto es, 16.800 euros.

A 31 de diciembre de este ejercicio 20X1 debe efectuar la regularización de todas las cuotas soportadas del ejercicio que cumplan las condiciones del título VIII de la LIVA, por diferencia entre la prorrata definitiva y la provisional (50 % – 40 %). Dentro de esta regularización quedará integrada la cuota soportada por la adquisición del bien inversión. Sin embargo, del ajuste o resultado de esta regularización no debe suministrarse información al sistema de SII.

Sí debe hacerlo a 31 de diciembre de 20X1 respecto del libro de inversiones, donde habrá quedado anotado el bien de inversión adquirido.

Además el 31 de diciembre de 20X2 debe efectuar la regularización del bien de inversión de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 109 de la LIVA, ya que existe una diferencia entre las prorratas definitivas de ambos ejercicios superior a 10 puntos porcentuales. El ajuste será positivo, lo que supondrá una mayor cuota a deducir por el bien de inversión. Sin embargo, no deberá suministrarse información individual al sistema de SII de esa regularización efectuada el 31 de diciembre de 20X2; sí dentro de la información a suministrar del contenido del libro registro de bienes de inversión.

Si bien este dato no figura como obligatorio entre los que deben reflejar todos los empresarios o profesionales en el libro registro de facturas recibidas, sin embargo, se establece en el artículo 67.2 del RIVA que los libros registro deben permitir determinar con precisión en cada periodo de liquidación el importe total del impuesto soportado por el sujeto pasivo por sus adquisiciones o importaciones de bienes o por los servicios recibidos o, en su caso, por los autoconsumos que realice «y la cuota tributaria deducible», de acuerdo con la redacción dada por el Real Decreto 596/2016. Un análisis más extenso de esta circunstancia se realiza en un epígrafe posterior de estos comentarios.

- Periodo de liquidación en el que se registran las operaciones a que se refieren las facturas recibidas.

Estamos ante un dato que no es exigido por el REFA por lo que en este caso el legislador impone al receptor de la factura una obligación adicional; reiterándose lo señalado en el libro registro de facturas recibidas.

La forma habitual en la que actúa un sujeto pasivo es registrar la factura o documento justificativo del gasto conforme obra en su poder y deducirlo en el mismo periodo. Pero debe tenerse en cuenta que en el IVA esta manera de proceder no es obligatoria, pudiendo el sujeto pasivo deducir la cuota soportada que tenga derecho en el plazo de los cuatro años siguientes al momento en que se produce el devengo de la operación consignada en el documento recibido. Ello supone, por tanto, que, en los casos en que así proceda el sujeto pasivo, existirá un descuadre entre la información suministrada a la Administración tributaria y el importe reflejado en la declaración-liquidación.

EJEMPLO 24

- a) Un empresario A entrega mercancía a otro empresario B el 28 de marzo de 20X1, expidiendo la factura electrónica el 5 de abril. El empresario B recibe la factura el mismo día 5 de abril y efectúa su registro contable el 9 de abril.

Este empresario B deberá remitir la información relativa a la factura recibida en el plazo de los 4 días naturales siguientes al 9 de abril (8 días si se trata de 2017), y hará constar como ejercicio 20X1 y por periodo 04/M.

- b) Un empresario A entrega mercancía a otro empresario B el 28 de marzo de 20X1, expidiendo la factura electrónica el 29 de marzo y es recibida por el empresario B ese mismo día. Este empresario realiza el registro contable de la factura el 9 de abril.

El empresario B deberá remitir la información relativa a la factura recibida en el plazo de los 4 días naturales siguientes al 9 de abril (8 días si se trata de 2017), y hará constar como ejercicio 20X1 y por periodo 03/M.

- En el supuesto de operaciones de importación, se consignará la fecha de contabilización de la operación y el número del correspondiente documento aduanero.

3.4.2.3. Especificaciones adicionales

El proyecto de orden aclara que en relación con la información obligatoria a suministrar citada en el artículo 64.4 del RIVA, se deberá informar además de las siguientes especificaciones:

- a) Si la factura es emitida en los términos a que se refieren los artículos 6 o 7 del REFA.
- b) Si el registro de facturación suministrado se corresponde con un asiento resumen de facturas en los términos a que se refiere el artículo 64.5 del RIVA.

- c) En el caso de las importaciones, se deberá informar del documento de aduanas. El número de factura a estos efectos será el número de documento aduanero en el que se liquida el IVA.
- d) Fecha del registro contable de la factura o del documento de aduanas.

3.4.2.4. Información con trascendencia tributaria de los artículos 33 a 36 del RGIT

Al igual que se ha señalado respecto del contenido del libro registro de facturas expedidas, para el de facturas recibidas, el ministro de Hacienda y Función Pública puede 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.

De acuerdo con el proyecto de orden deberá comunicarse la siguiente información:

- a) Identificación de las facturas recibidas correspondientes a operaciones de arrendamiento de locales de negocio.
- b) Las entidades aseguradoras que apliquen este sistema de SII deberán informar de las operaciones de seguros en los términos previstos en los artículos 32 c) y 33.1 del RGIT, sin perjuicio de la información a suministrar por las facturas recibidas. Esta información deberá suministrarse con carácter anual, durante los primeros 30 días del mes de enero siguiente al ejercicio al que se refieran, de forma agrupada respecto de cada una de las personas o entidades con las que se hubieran efectuado las citadas operaciones conforme a los criterios de imputación temporal previstos en el artículo 35 del RGIT.

Dado que la problemática es similar en relación con los datos a suministrar, se reitera lo expuesto en el apartado del contenido de la información a suministrar en el libro registro de facturas expedidas.

3.4.3. Asientos resúmenes

La anotación individualizada de las facturas recibidas en una misma fecha puede sustituirse por la de asientos resúmenes cuando se cumplan las condiciones que se indican en el artículo 64.5 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.

En relación con los asientos resúmenes se permite realizar un asiento resumen global de las facturas, en el que se harán constar:

- Los números inicial y final de las facturas recibidas asignados por el destinatario.
- La suma global de la base imponible correspondiente a cada tipo impositivo.
- La cuota impositiva global.
- Si las operaciones se encuentran afectadas por el régimen especial del criterio de caja, se incluirán las menciones del artículo 61 decies, apartado 2, del RIVA.

Estos asientos resúmenes solo podrán efectuarse respecto de las operaciones que cumplan las siguientes condiciones:

- Comprenderá las recibidas en una misma fecha.
- Deberán proceder de un único proveedor.
- El importe total conjunto de las operaciones, IVA no incluido, no exceda de 6.000 euros.
- El importe de las operaciones documentadas en cada una de las facturas no puede superar 500 euros, IVA no incluido.

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.

Como se ha indicado anteriormente, si el registro de facturación suministrado se corresponde con un asiento resumen de facturas en los términos a que se refiere este precepto del RIVA, deberá suministrarse información de ello.

3.4.4. Operaciones singulares a incluir en el libro registro de facturas recibidas

Debemos considerar algunas operaciones con incidencia especial en el registro de facturas recibidas:

- a) Respecto de las adquisiciones intracomunitarias de bienes y de operaciones en las que el empresario o profesional destinatario es el sujeto pasivo por inversión, ya se ha comentado que las facturas recibidas se anotan exclusivamente en el libro registro de facturas recibidas, sin perjuicio de suministrar la información necesaria que permita considerar estas operaciones en el IVA devengado.

Tanto en un caso como en otro, el destinatario debe calcular la cuota soportada correspondiente a cada factura, no registrando dato alguno en el libro registro de facturas expedidas.

Tratándose de adquisiciones de bienes o de servicios intracomunitarios deberá identificarse al proveedor con el NIF a efectos de IVA atribuido por el Estado miembro correspondiente, no siendo obligatorio dar mayor información sobre el país donde se encuentre establecido, ya que a través del NIF a efectos de IVA se conoce este dato.

- b) Además de facturas, en este libro registro pueden anotarse otros justificantes contables, dado que los proveedores pueden residir en Estados fuera de la Unión o en territorios excluidos de la Unión a efectos de IVA y, por tanto, no estar obligados a expedir facturas en el sentido que se recoge en nuestro REFA (armonizado en el territorio de la Unión). Por lo demás, en nada se diferencian estos justificantes contables respecto de las facturas recibidas, pues deberán suministrarse los datos a los que se ha aludido anteriormente, aun cuando habrá datos que pueden no existir en los documentos y, por tanto, no deberán suministrarse (es el caso, por ejemplo, de que en el Estado tercero no se exija hacer constar el número de factura).
- c) Existen además determinadas operaciones realizadas por sujetos pasivos establecidos en el territorio de aplicación del impuesto respecto de las que no hay obligación de emitir factura, aun cuando los destinatarios sean empresarios o profesionales. Esta situación se da en relación con las entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas por sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

En este caso, los empresarios destinatarios deben emitir un recibo que, si bien no tiene naturaleza de factura, ejerce las mismas funciones y debe ser anotada en el libro registro de facturas recibidas. Debe recordarse el contenido de estos recibos, previsto en el artículo 16.1 del REFA:

- Serie y número. La numeración de los recibos dentro de cada serie será correlativa.
- Nombre y apellidos, razón o denominación social completa, NIF y domicilio del obligado a su expedición y del titular de la explotación agrícola, ganadera, forestal o pesquera, con indicación de que está acogido al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.
- Descripción de los bienes entregados o de los servicios prestados, así como el lugar y fecha de realización material y efectiva de las operaciones.
- Precio de los bienes o servicios, determinado con arreglo a lo dispuesto en el artículo 130.Cinco de la LIVA.
- Porcentaje de compensación aplicado.
- Importe de la compensación.
- La firma del titular de la explotación agrícola, ganadera, forestal o pesquera.

No hubiera sido excesivo que el legislador hubiera recogido en el Real Decreto 596/2016 alguna referencia concreta respecto de estas operaciones a fin de no dejar

a la interpretación de los obligados tributarios o al desarrollo doctrinal de los órganos encargados de fijar la doctrina administrativa la resolución de los conflictos que puedan surgir.

Así, los datos obligatorios que debe contener una factura y un recibo no son equivalentes, y alguno de los que debe contener el recibo no pueden ser objeto de suministro, como es el caso de la firma del titular de la explotación, que en este caso resulta obligatorio que conste en el documento físico.

- d) Las importaciones deben ser objeto de anotación en el libro registro de facturas recibidas. En este caso el justificante es esencialmente el documento único administrativo (DUA), por lo que resulta lógico suministrar los datos relativos a este documento, así, el número de referencia que figura en el propio DUA y en la carta de pago. También deberá identificarse al proveedor con los datos que se exijan de acuerdo a lo previsto en la orden ministerial de desarrollo.

Debemos considerar, además, que la base imponible de estas operaciones se conforma de acuerdo con lo previsto en el artículo 83 de la LIVA, sin que se corresponda con el importe que figura en la factura o justificante emitido por el proveedor. Así, la base imponible resulta de adicionar al valor de aduana dos conceptos: a) Los impuestos, derechos, exacciones y demás gravámenes que se devenguen fuera del territorio de aplicación del impuesto, así como los que se devenguen con motivo de la importación, con excepción del IVA. b) Los gastos accesorios, como las comisiones y los gastos de embalaje, transporte y seguro que se produzcan hasta el primer lugar de destino de los bienes en el interior de la Unión (se considera primer lugar de destino el que figure en la carta de porte o en cualquier otro documento que ampare la entrada de los bienes en el interior de la Unión; y de no existir esta indicación, se considerará que el primer lugar de destino es aquel en que se produce la primera desagregación de los bienes en el interior de la Unión).

Teniendo en cuenta lo anterior distinguiremos:

- La factura del proveedor no se registrará en el libro de facturas recibidas al haber anotado ya el DUA importación.
 - En su caso, se anotará la factura del transitario (respecto de la que se registra la parte correspondiente a su prestación de servicios, no la cuantía de IVA a la importación que se le exige al cliente en concepto de suplido) o la de los demás gastos incluidos en la base imponible, que estén exentas de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 64 de la LIVA.
 - Las facturas por gastos posteriores a la admisión del DUA no incluidos en la base imponible del IVA a la importación serán objeto de registro en el libro de facturas recibidas de acuerdo con las reglas generales ya examinadas.
- e) Las operaciones asimiladas a importaciones deben ser objeto de registro en el libro de facturas recibidas, si bien hay que diferenciar distintas situaciones, de acuerdo con lo previsto en el artículo 19 de la LIVA:

- En caso de presentarse DUA, debe reiterarse lo expuesto en la letra anterior, suministrando los datos relativos a este documento, como es el número de referencia del DUA.
- Si la operación se liquida a través del modelo de declaración-liquidación 380, la información a suministrar se referirá a este modelo, como es su número de registro, coincidiendo la base imponible con la declarada en esta autoliquidación.
- En el resto de los casos, figurarán los datos de las facturas emitidas por los proveedores o los prestadores de los servicios.

3.4.5. Otras consideraciones acerca del libro registro de facturas recibidas

Al igual que se ha comentado en el epígrafe dedicado al libro registro de facturas expedidas, tampoco tiene por qué coincidir el IVA soportado deducible incluido en el modelo de declaración-liquidación 303 con el que resulte de los registros de las facturas recibidas.

Así, entre las circunstancias más claras que pueden producirse para que no se dé esta coincidencia se encuentran:

- La posibilidad que tiene el sujeto pasivo para ejercitar el derecho a la deducción en periodos posteriores a aquel en que ha anotado la factura en el libro registro de facturas recibidas. Este ejercicio se configura como un derecho del empresario o profesional a ejercitar en el plazo de cuatro años a contar desde el devengo de las operaciones.
- En el caso de que el sujeto pasivo aplique la regla de prorrata y deba efectuar regularizaciones, bien la general a 31 de diciembre o por bienes de inversión en la misma fecha o cuando se transmitan durante el periodo de regularización, el importe de todas estas regularizaciones no figura en el libro registro de facturas recibidas, haciéndose constar en el modelo 303.
- La existencia de reglas particulares en cuanto a la deducibilidad de las cuotas soportadas que afectan a los regímenes especiales. Así, en el caso de sujetos pasivos acogidos al régimen especial de bienes usados el derecho a la deducción de las cuotas soportadas por la adquisición o importación de los objetos de arte, antigüedades y objetos de colección nace en el momento en que se devengue el impuesto correspondiente a las entregas de dichos bienes, pudiendo existir un desfase temporal importante entre la anotación del documento o justificante del gasto y el momento en que puede ejercitarse el derecho a la deducción.
- Otro tanto ocurre respecto de los sujetos pasivos acogidos al régimen especial de las agencias de viajes.
- Algunos casos de rectificación de las cuotas deducidas deben recogerse en la declaración del periodo en que se produjo la deducción y no en el periodo en que se

recibe la factura rectificativa (así en los supuestos previstos en el art. 114.Dos.2.º, primer y segundo párrafo, de la LIVA).

- En el supuesto de emisión de una factura emitida en sustitución de factura simplificada, podrá deducirse la cuota en el periodo en que se recibe mientras que deberá ser anotada en el libro registro de facturas recibidas correspondiente al mismo periodo de liquidación en que fue anotada la factura simplificada original.

3.5. LIBRO REGISTRO DE BIENES DE INVERSIÓN

3.5.1. Sujetos obligados a llevar este libro

En general este libro registro de bienes de inversión es llevado por los sujetos pasivos sometidos a la regla de prorata. Ahora bien, en el artículo 65 del RIVA se establece que deberán llevarlo los sujetos pasivos que tengan que practicar la regularización de las deducciones por bienes de inversión, conforme a lo dispuesto en los artículos 107 a 110, ambos inclusive de la LIVA.

Una lectura de los mismos lleva a la conclusión de que también deben efectuar la regularización de bienes de inversión los sujetos pasivos que no aplican la regla de prorata respecto de determinadas operaciones, en concreto en caso de entregas de bienes de inversión durante el periodo de regularización cuando en los años anteriores no hubiese sido de aplicación la regla de prorata.

EJEMPLO 25

Una sociedad mercantil dedicada a la fabricación de aparatos electrodomésticos adquiere el 1 de marzo de 20X1 un terreno urbanizado sujeto y no exento de IVA por importe de 2.000.000 de euros (cuota de IVA de 420.000 euros). El 1 de abril de 20X2 transmite el terreno a una sociedad mercantil del mismo grupo empresarial que no genera el derecho a deducir y que no afectará el terreno a una operación por la que se genere este derecho, por importe de 2.100.000 euros.

La sociedad mercantil que adquirió el terreno el 1 de marzo de 20X1 al generar el derecho a la deducción habrá deducido la totalidad de la cuota soportada. Al transmitirla el 1 de abril de 20X2 el bien se encuentra dentro del periodo de regularización del artículo 107.3 de la LIVA. Al estar exenta la transmisión debe proceder a regularizar la cuota soportada en 20X1 en la forma expuesta en el artículo 110 de la ley, debiendo reintegrar a la Hacienda pública buena parte de la cuota que se dedujo, haciendo constar el importe en el modelo 303, apartado IVA soportado deducible. El ajuste será por el siguiente importe:

$$[(0\% - 100\%) \times (2.000.000 \times 21\%)/10] \times 9 = -378.000 \text{ euros}$$

3.5.2. Plazo de remisión electrónica de la información

En el RIVA se prevén dos situaciones:

- Regla general: los registros se remitirán en su totalidad dentro del plazo de presentación correspondiente al último periodo de liquidación de cada año natural; esto es, hasta el día 30 del mes de enero del año siguiente.
- En el supuesto de que los sujetos pasivos causen baja en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores (CEPRE), el suministro de los registros se efectuará dentro del plazo de presentación correspondiente a la última declaración-liquidación del IVA que tengan la obligación de presentar; salvo en los supuestos de baja de oficio previstos en el artículo 146 del RGIT, en el que el plazo de presentación será el correspondiente al último periodo de liquidación de cada año natural (durante el mes de enero del año siguiente).

3.5.3. Información que debe contener el libro registro de bienes de inversión y que debe suministrarse a la AEAT

La información a suministrar es la general que debe hacerse constar en este libro, esto es:

- El registro individualizado de los bienes adquiridos por el sujeto pasivo calificados como de inversión, de acuerdo con el artículo 108 de la LIVA.
- Los datos suficientes para identificar de forma precisa las facturas y documentos de aduanas correspondientes a cada uno de los bienes de inversión asentados.
- La fecha del comienzo de utilización por cada bien individualizado, prorrateo anual definitiva y la regularización anual, si procede, de las deducciones.
- En caso de entregas de bienes de inversión durante el periodo de regularización, se tiene que dar de baja el bien del libro. En este caso se anotará la referencia precisa al asentamiento del libro registro de facturas emitidas que recoge dicha entrega, así como la regularización de la deducción efectuada con motivo de la misma, de acuerdo con el procedimiento previsto en el artículo 110 de la LIVA.

Debe tenerse en cuenta que, de acuerdo con el anterior precepto, en los casos de entregas de bienes de inversión durante el periodo de regularización se efectuará una regularización única por el tiempo de dicho periodo que quede por transcurrir; debiendo practicarse incluso en el supuesto de que en los años anteriores no hubiere sido de aplicación la regla de prorrateo.

Por ello, en este caso la regularización deben realizarla también aquellos sujetos pasivos que no aplican la regla de prorrateo, lo que deberá efectuarse cuando la venta del bien, normalmente inmuebles, durante el periodo de regularización esté sujeta

y exenta, y por la adquisición se hubiera deducido la cuota soportada el empresario o profesional adquirente que ahora transmite el bien.

De otro lado, el artículo 110 de la LIVA no señala cuándo debe efectuarse esta regularización. Si se considera que debe efectuarse en el último periodo del año en que se efectuó la entrega, por aplicación analógica del artículo 107 de la LIVA, no se plantearían problemas adicionales, que sí aparecen de considerar que debe efectuarse en el periodo de liquidación en que se realiza la entrega, pues en este caso el precepto reglamentario no establece el plazo para suministrar la información. En este último sentido se ha pronunciado en alguna ocasión el TEAC, por lo que, siguiendo su doctrina, hemos de concluir que la norma reglamentaria no establece plazo para suministrar la información y esta laguna se integraría aplicando supletoriamente el plazo previsto para suministrar la información relativa al resto de anotaciones del libro, esto es, hasta el 30 de enero del año natural siguiente; si bien eso no es lo querido por el legislador, que pretende que los datos que se contienen en las declaraciones-liquidaciones se suministren a la Administración tributaria antes de transcurrir el plazo de presentación de estas autoliquidaciones.

Además, con independencia de esta información, en el momento de la adquisición del bien el empresario o profesional deberá anotar en el libro registro de facturas recibidas el documento correspondiente a esta adquisición, por lo que también deberá suministrarse la información correspondiente a las anotaciones de este libro registro. Lo mismo ocurrirá en el caso de que el sujeto pasivo transmita el bien durante el periodo de regularización. En este caso emitirá factura que se debe anotar también en el libro registro de facturas expedidas, por lo que deberá suministrarse la información relativa a las anotaciones a efectuar en este libro, con independencia de la que debe efectuarse en relación con el libro registro de bienes de inversión.

EJEMPLO 26

a) La entidad mercantil Ciprés, SA adquiere en el mes de abril de 20X1 una maquinaria por importe de 10.000 euros más el 21 % de IVA, que inmediatamente entra en funcionamiento en su fábrica. Se conoce que tiene obligación de aplicar el sistema de llevanza de los libros a través de la Sede electrónica de la AEAT y que la prorratea a la que está sujeta durante este año y los siguientes es:

- Prorrata provisional 20X1: 23 %.
- Prorrata definitiva 20X1: 25 %.
- Prorrata definitiva 20X2: 40 %.
- Prorrata definitiva 20X3: 22 %.

.../...

.../...

- Prorrata definitiva 20X4: 30 %.
- Prorrata definitiva 20X5: 5 %.

De acuerdo con el artículo 107 de la LIVA, la deducción y regularizaciones a efectuar por la adquisición de este bien serán las siguientes:

Año	Periodo	Precio bien	IVA soportado	Prorrata	Deducción	Regularización
20X1	4M	10.000	2.100	23 % (provisional)	483	-
20X1	12M	10.000	2.100	25 % (definitiva)	525	Mayor deducción: 42
20X2	12M	-	2.100	40 % (>10 puntos porcentuales de diferencia)	840	$(525 - 840)/5 = -63$ (mayor deducción)
20X3	12M	-	2.100	22 % (<10 puntos porcentuales de diferencia)	-	-
20X4	12M	-	2.100	30 % (<10 puntos porcentuales de diferencia)	-	-
20X5	12M	-	2.100	5 % (>10 puntos porcentuales de diferencia)	105	$(525 - 105)/5 = 84$ (menor deducción)

Este empresario deberá suministrar toda la información relativa a este bien. Así, en primer lugar, en el momento de su adquisición y cuando reciba la factura de la compra se deberá anotar en el libro registro de facturas recibidas, debiendo suministrar la información relativa a la misma en la forma expuesta para la llevanza de este libro. Debe tenerse en cuenta que respecto a la cuota, deberá informarse del importe de la cuota soportada que es deducible de acuerdo con las condiciones a la fecha de adquisición, esto es, informará de que el importe de la cuota soportada deducible es de 483 euros.

Asimismo el bien deberá registrarse en el libro registro de bienes de inversión, debiendo recogerse la información expuesta en el cuadro anterior, además de la identificación de forma precisa de la factura correspondiente a la adquisición y la fecha de comienzo de su utilización: prorrata anual definitiva, y regularización anual que proceda. Debe advertirse que el primer año, el de adquisición y entrada en funcionamiento, no procede efectuar regularización individualizada alguna por este bien de inversión conforme al artículo 109 de la LIVA, por lo que no se suministrará este dato; sí los años siguientes en el caso de que deba efectuarse, lo que ocurre en los años 20X2 y 20X5, según queda reflejado en el cuadro anterior.

.../...

.../...

Esta información deberá suministrarse dentro del plazo de presentación correspondiente a la declaración-liquidación del mes de diciembre, esto es, hasta el día 30 del mes de enero del año siguiente.

En el año de adquisición y entrada en funcionamiento 20X1, no se suministrará información del ajuste a realizar por la regularización general por diferencia entre la prorratea definitiva y la provisional del ejercicio; ajuste en el que se integrará también la cuota soportada por la adquisición del bien.

- b) Supóngase que con fecha 15 de junio de 20X4 transmite la maquinaria por importe de 1.000 euros más IVA al tipo del 21 %.

En este caso, de acuerdo con el artículo 110 de la LIVA se regularizarán conjuntamente los dos años que restan para finalizar el periodo de regularización.

Al tratarse de una entrega sujeta y no exenta se aplicará como porcentaje el 100 % (art. 110.Uno.1.º de la LIVA):

$$[(525 - 2.100)/5] \times 2 = -630$$

Resulta por ello una deducción adicional de 630. No obstante, al efectuar la entrega de la maquinaria el vendedor deberá facturar:

- Venta de la maquinaria: 1.000.
- IVA al 21 %: 210.

Esto es, repercutirá al adquirente un IVA de 210 euros. La deducción adicional por la regularización en la venta de la maquinaria no puede ser superior a la cuota repercutida al adquirente por la transmisión del bien (art. 110.Uno.1.º, párrafo segundo de la LIVA).

Luego la deducción adicional será de solo 210 euros y no de 630 euros; que deberá declararse en la declaración-liquidación del mes de junio de 20X4.

El empresario transmitente deberá anotar la factura emitida en el libro registro de facturas expedidas por lo que deberá suministrar esta información en el plazo de 4 días naturales, tal como se ha indicado al examinar este libro.

Además debe reflejar en el libro registro de bienes de inversión la baja del bien, anotando la referencia precisa al asentamiento del libro registro de facturas emitidas que recoge la entrega, así como la regularización efectuada de 210 euros; debiendo suministrar también esta información a través de la Sede electrónica de la AEAT, en el plazo de presentación de la declaración-liquidación correspondiente al mes de diciembre.

Se produce así una disociación entre la declaración de la regularización (mes de junio de 20X4) y el suministro de información por la regularización del IVA soportado deducible (enero de 20X5).

3.6. LIBRO REGISTRO DE DETERMINADAS OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS

3.6.1. Llevanza electrónica

Las personas y entidades a las que resulte de aplicación el sistema u opten por él deben llevar este libro a través de la Sede electrónica de la AEAT mediante el suministro electrónico de la información del detalle de cada una de las operaciones que se deben anotar en el mismo.

3.6.2. Plazo de remisión electrónica de la información

La información deberá suministrarse en el plazo de cuatro días naturales. Este plazo se computará:

- En el caso de envío o transferencias de bienes desde el territorio de aplicación del impuesto, desde el momento de inicio de la expedición o transporte.
- Si se trata de la recepción de bienes o adquisiciones intracomunitarias, desde el momento de la recepción de los bienes a que se refieren las operaciones.
- Las operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial del criterio de caja 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.
- 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.

Respecto del segundo semestre de 2017 el plazo de cuatro días se amplía a ocho días naturales.

Se excluirán para el cómputo del plazo de cuatro días naturales los sábados, los domingos y los declarados nacionales.

Como se ha comentado ya al tratar del libro registro de bienes de inversión, también en este de operaciones intracomunitarias habrá duplicidad en el suministro de información, dado que la finalidad de este libro en relación con los de facturas emitidas y recibidas es distinto.

EJEMPLO 27

Un sujeto pasivo establecido en Zamora (Castilla y León) remite el 1 de julio de 20X1 los materiales componentes de una maquinaria desde esta población a un empresario establecido en Burdeos (Francia) a fin de que estos los ensamble y posteriormente remita

.../...

.../...

al empresario español la maquinaria, lo que se realiza el 2 de septiembre de 20X1, emitiendo con esta fecha la factura electrónica y llegando a Zamora el día 3 de septiembre. Los materiales enviados tienen un coste de adquisición para el empresario español de 250.000 euros y la contraprestación abonada al empresario francés es de 200.000 euros.

El 1 de julio de 20X1 existe un traslado de la mercancía que no constituye transferencia intracomunitaria, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 9.3 e) de la LIVA, pero que debe ser anotado en el libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias en el plazo de los cuatro días naturales siguientes. Por este envío no existe operación sujeta al IVA, por lo que no precisa que se expida factura alguna ni anotarse en ninguno del resto de los libros registro de IVA.

Con la recepción de la mercancía el día 3 de septiembre deberá efectuar una nueva anotación en el libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias, de la que deberá dar cuenta en el plazo de los cuatro días naturales siguientes.

Finalmente la factura electrónica del empresario francés se emite con fecha 2 de agosto y, suponiendo que se recibe por el empresario de Zamora en esa misma fecha, deberá anotarla en el libro registro de facturas recibidas en el plazo de los cuatro días naturales siguientes. En todo caso, aun cuando para ambas anotaciones tenemos cuatro días, en esta segunda el plazo comienza un día antes que en la primera, por lo que deberá estarse atento a los efectos de no incumplir el plazo para suministrar información y no incurrir así en una conducta infractora.

Hay que recordar que esta operación tributará en el territorio de aplicación del impuesto, siendo sujeto pasivo por inversión el empresario de Zamora, por lo que deberá liquidar el IVA devengado y el IVA soportado deducible, dando información de todo ello a la AEAT.

Existe, por tanto, una notable diferencia con estos libros pues en algunos casos se suministra información aun cuando no se ha producido devengo alguno, esto es, no se ha producido la entrega del bien o la prestación del servicio. Ello supone que por estas operaciones deberá suministrarse información varias veces: cuando se remite el bien y cuando se expide la factura, cuando se recibe el bien y llega la factura, etc.

Por ello, deberá tenerse en cuenta esta circunstancia, puesto que, respecto de una misma operación, el empresario o profesional debe anotarla en varios libros.

EJEMPLO 28

Un empresario que realiza una actividad sujeta y no exenta de IVA, establecido en Soria (Castilla y León), tiene un establecimiento permanente en Toulouse (Francia). Con fecha 16

.../...

.../...

de julio de 20X1 remite mercancía desde Soria a Toulouse donde se procederá a su venta a particulares. Se conoce que este empresario tiene obligación de llevar los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT, que la mercancía llega al establecimiento permanente el día 17 de julio, que el valor de los bienes remitidos es de 50.000 euros (precio de adquisición de los bienes abonado por el empresario por la compra de los mismos en el territorio de aplicación del impuesto) y el de venta será de 90.000 euros, y que se expide factura por esta operación con fecha 15 de agosto de 20X1.

Estamos ante una transferencia de bienes del artículo 9.3, párrafo primero, de la LIVA, que implica la realización de una EIB, sujeta y exenta en virtud del artículo 25 de la LIVA. En Francia tendrá lugar una AIB cuyo sujeto pasivo será el establecimiento permanente.

El empresario tiene que emitir factura considerando como destinatario al establecimiento que tiene en Francia, el cual tendrá asignado NIF a efectos de IVA atribuido por la Administración tributaria francesa.

En relación con esta operación debe anotarse en el libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias. Por tanto, deberá suministrar la información relativa al envío de la mercancía hasta el día 20 de julio (cuatro días a computar desde el 16 de julio), computándose en la forma expuesta anteriormente, esto es, eliminándose en su caso los sábados, domingos y festivos nacionales.

No obstante, el devengo de la operación no se produce el día 16 de julio, sino que, de acuerdo con las reglas de devengo establecidas en el artículo 75.Dos, número 8.º, de la LIVA, este tiene lugar el día 15 de agosto, momento en que se expide la factura. Este documento debe anotarse en el libro registro de facturas emitidas y, por tanto, debe ser objeto de suministro de información también a la AEAT a través de la Sede electrónica. Como el devengo se produce en agosto, deberá suministrarse esta información en los cuatro días naturales siguientes, esto es, hasta el 19 de agosto, computándose en la forma expuesta anteriormente.

La base imponible de la operación, de acuerdo con las reglas fijadas en el artículo 82 en relación con el 79.Tres de la LIVA será de 50.000 euros.

3.6.3. Información que debe contener el libro registro de facturas recibidas y que debe suministrarse a la AEAT

La información a remitir será la general que debe contener este libro, sin que exista especialidad alguna por la forma de llevarlo. Así, los datos que figurarán en el libro son los siguientes:

- Operación y fecha de la misma.
- Descripción de los bienes objeto de la operación con referencia, en su caso, a su factura de adquisición o título de posesión.

- Otras facturas o documentos relativas a las operaciones de que se trate.
- Identificación del destinatario o remitente, indicando su NIF a efectos del IVA, razón social y domicilio.
- Estado miembro de origen o destino de los bienes.
- Plazo que, en su caso, se haya fijado para la realización de las operaciones.

3.7. REGÍMENES ESPECIALES

Ya se ha hecho referencia anteriormente a las singularidades que se recogen en el artículo 62.6 del RIVA en relación con los regímenes especiales simplificado, de agricultura, ganadería y pesca y del recargo de equivalencia, reflejando la problemática que suscitan en el cumplimiento de las obligaciones inherentes a este sistema de llevanza de los libros a través de la Sede electrónica de la AEAT, así como a la información adicional que debe suministrarse en el caso de operaciones acogidas a los regímenes especiales de las agencias de viajes, grupo de entidad (nivel avanzado) y el del criterio de caja.

Si bien en los preceptos reglamentarios reguladores de este sistema de SII no se dispone nada más en relación con el resto de los regímenes especiales, hubiera sido deseable que se recogiese como mínimo una mención a los mismos remarcando la obligación de suministrar toda la información que debe contenerse en los libros registro obligatorios del artículo 62 del RIVA, con referencia al resto de las obligaciones formales. La orden ministerial que desarrolle el sistema de SII es también una buena ocasión para recoger las singularidades que todos los regímenes especiales plantean.

Sin embargo, las cuestiones que suscitan los regímenes especiales en esta materia no se acaban con lo expuesto hasta ahora en los epígrafes anteriores. Existen algunas particularidades que deben ser examinadas en relación con los siguientes regímenes especiales.

3.7.1. Régimen especial de los bienes usados

Entre las obligaciones formales y registrales específicas que se imponen a los sujetos pasivos que aplican este régimen especial se encuentra la de llevar dos libros registro (art. 51 del RIVA), además de los generales que se prevén en el artículo 62 del RIVA:

- Los sujetos pasivos que apliquen el régimen de determinación de la base imponible mediante el margen del beneficio de cada operación deberán llevar un libro registro específico en el que se anotarán, de manera individualizada y con la debida separación, cada una de las adquisiciones, importaciones y entregas, realizadas por el sujeto pasivo, a las que resulte aplicable la determinación de la base imponible mediante el margen de beneficio de cada operación.

- Los sujetos pasivos que apliquen el régimen de determinación de la base imponible mediante el margen de beneficio global deberán llevar un libro registro específico, distinto del indicado en el párrafo anterior, en el que se anotarán las adquisiciones, importaciones y entregas, realizadas por el sujeto pasivo durante cada periodo de liquidación, a las que resulte aplicable la determinación de la base imponible mediante el margen de beneficio global.

Ambos libros tienen una naturaleza distinta de aquellos que deben llevar como generales recogidos en el artículo 62 del RIVA.

En caso de llevar los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT la obligación comprenderá estos libros del artículo 62 del RIVA y no los que se fijan en el artículo 51 del RIVA como específicos del régimen que se acaba de mencionar.

Se concluye por ello, al igual que los demás regímenes especiales a los que se aludirá, que no resulta obligatoria la transferencia de los datos adicionales que imponen las normas reguladoras de los mismos a los sujetos pasivos que se acojan a ellos, cuando resultan trascendentes para el ejercicio del control pretendido con este sistema.

Respecto de las facturas expedidas, debe recordarse que los sujetos pasivos acogidos a este régimen especial pueden renunciar al mismo operación por operación, lo que implicará que el contenido de la factura emitida varíe en función de la sujeción o no de la operación al régimen especial.

En caso de aplicar el régimen especial a las ventas, los sujetos pasivos acogidos a este régimen deben emitir factura en las condiciones previstas para el mismo, esto es, debe hacerse constar en ellas la mención al régimen, no consignándose separadamente la cuota del IVA repercutida, entendiéndose comprendida en el precio total de la operación.

Estas facturas deben anotarse en el libro registro de facturas expedidas y, por tanto, serán objeto de suministro de información. A la hora de registrarlas no se anotará el concepto cuota del impuesto de forma independiente, sino incluido en el importe total de la factura.

En cuanto al libro registro de facturas recibidas hay que hacer referencia a los siguientes extremos:

- Debe recordarse que los sujetos pasivos acogidos a este régimen deben expedir un documento que justifique cada una de las adquisiciones efectuadas a quienes no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales. Dicho documento de compra deberá ser firmado por el transmitente y contendrá los datos y requisitos a que se refiere el artículo 6.1 del REFA (contenido habitual de las facturas). En estos documentos justificativos, que deben expedirse por cada operación (DGT, Consulta V0173/2006, de 27 de enero [NFC021874]), no puede hacerse constar cantidad alguna en concepto de IVA, pues la venta de los bienes por quienes

no tienen la condición de empresarios o profesionales no está sujeta al IVA; o bien si son adquiridos a empresarios o profesionales estarán exentos de IVA, pues debe tratarse de bienes afectos a actividades u operaciones que no generaron el derecho a deducir. Además deberán anotarse en el libro registro específico del régimen al que anteriormente se ha hecho referencia.

Estamos ante justificantes contables de las operaciones recibidas por los empresarios acogidos al régimen y, como tales, deben anotarse también en el libro registro de facturas recibidas, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 64.1 del RIVA, siendo por tanto obligatorio el suministro de la información de estos documentos a través de la Sede electrónica de la AEAT. Ahora bien, respecto de estos justificantes, cuando hayan sido emitidos por personas o entidades que no tienen la condición de empresarios o profesionales no podrá suministrarse el número y, en su caso, serie de la factura, pues estos documentos no tienen la naturaleza de factura.

- Como se acaba de señalar, los sujetos pasivos acogidos al régimen especial pueden soportar cuotas con ocasión de la adquisición o importación de los objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, debiendo anotarse las facturas en el libro registro de acuerdo con las reglas generales. No obstante, el derecho a la deducción nace en el momento en que se devengue el impuesto correspondiente a las entregas de dichos bienes (art. 98.Cuatro de la LIVA). El documento o justificante del gasto con la cuota soportada, en su caso, debe anotarse en el libro registro de facturas recibidas de acuerdo con las reglas generales, aun cuando no haya nacido el derecho a la deducción, existiendo por ello desfases entre lo declarado en el libro registro y en el modelo de autoliquidación 303.
- Los sujetos pasivos revendedores no pueden deducir las cuotas del impuesto soportadas por la adquisición o importación de los bienes que sean a su vez transmitidos por aquellos en virtud de entregas sometidas a este régimen especial (art. 139 de la LIVA); lo que unido a lo anterior lleva consigo que habrá cuotas soportadas que no serán deducibles, debiendo hacerse constar esta circunstancia en el libro registro y suministrando esta información a la AEAT ya que, como se ha indicado, debe hacerse constar el importe de la cuota soportada deducible, que en este caso será de cero euros.

3.7.2. Régimen especial de las agencias de viaje

Respecto de las facturas expedidas, debe recordarse que los sujetos pasivos acogidos a este régimen pueden renunciar al mismo en los casos previstos en el artículo 147 de la LIVA, en cuyo caso las facturas a expedir seguirán las reglas generales sobre facturación.

En el caso de servicios acogidos al régimen especial (en la factura debe figurar la mención «régimen especial de las agencias de viaje») podemos encontrarnos ante operaciones no exentas, exentas en su totalidad o parcialmente exentas. En el primer caso no se consignará de forma separada en la factura la cuota repercutida, mientras que en el tercero deberá diferenciarse la parte del

importe exento y aquel que acogido al régimen especial lleva incluida la cuota de IVA. En el caso de resultar exenta la operación se hará constar la mención que figura en el artículo 6.1 j) del REFA.

En el proyecto de orden que desarrolla el sistema de SII se alude al tratar del libro registro de facturas expedidas que 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. Hay que hacer constar que estos servicios de intermediación no quedan incluidos en el marco objetivo del régimen especial, tributando en régimen general. Se alude en esta disposición a las facturas emitidas por las agencias de viajes a los destinatarios que sean empresarios o profesionales o personas jurídicas que no tengan dicha condición y soliciten de la agencia de viajes la expedición de factura por servicios de transporte de viajeros y de sus equipajes por vía aérea; aun cuando se prevé que también puedan acogerse los servicios de mediación en nombre y por cuenta ajena relativos a los servicios de transporte de viajeros y de sus equipajes, que la agencia de viajes preste al destinatario de dichos servicios de transporte. En dichas facturas debe hacerse constar por la agencia de viajes que esta expide la factura al amparo de lo previsto en la disposición adicional cuarta y debe anotarse en el libro registro de facturas recibidas, con las indicaciones que figuran en el apartado 6 de la disposición adicional.

Respecto al libro registro de facturas recibidas la primera singularidad radica en que los sujetos pasivos acogidos al régimen deben anotar en él, con la debida separación, las correspondientes a las adquisiciones de bienes o servicios efectuadas directamente en interés del viajero (art. 53 del RIVA). Debe tenerse muy en cuenta que estas cuotas soportadas no son deducibles y esta circunstancia debe hacerse constar en el libro.

Se trata de una particularidad del régimen que tiene plasmación en este libro y que, al estar comprendido dentro de los generales del artículo 62 del RIVA, en el caso de llevar los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT, dicha información deberá suministrarse también a la Administración tributaria.

De otra parte, el derecho a la deducción de las cuotas soportadas con ocasión de la adquisición o importación de los bienes y servicios que, efectuadas para la realización del viaje, redunden directamente en beneficio del viajero y se destinen a operaciones respecto de las que no resulta aplicable el régimen especial, conforme al artículo 147 de la LIVA, nacerá en el momento en el que se devengue el IVA correspondiente a dicha operación (art. 98.Cinco de la LIVA), debiendo reiterar aquí lo expuesto en el régimen especial de bienes usados.

3.7.3. Régimen especial del grupo de entidades

En este régimen especial, si las entidades que conforman el perímetro subjetivo del grupo optan por aplicar el nivel avanzado, la entidad dominante debe disponer de un sistema de información analítica cuyo contenido viene recogido en el artículo 61 quinquies del RIVA. No se trata de un libro registro, ni su contenido se traslada sin más a los libros obligatorios del artículo 62 del RIVA, por lo que la entidad dominante, que tiene obligación de llevar los libros a través de la Sede electrónica de la AEAT, no suministrará los datos relativos a este sistema de informa-

ción analítica, más allá de aquellos que deben reflejarse en las facturas expedidas o recibidas por las distintas entidades del grupo y de los que quede constancia en los libros registro obligatorios.

Así, debe destacarse:

- Las operaciones intragrupo que se realicen entre entidades que apliquen el nivel avanzado deben documentarse en factura que debe cumplir los requisitos establecidos en el artículo 6 del REFA. No obstante, como base imponible de estas operaciones se debe hacer constar tanto la que resulte por aplicación de las reglas especiales del régimen contenidas en el artículo 163 octies.Uno de la LIVA, como la que resultaría de la aplicación de lo dispuesto en los artículos 78 y 79 de dicha ley, identificando la que corresponda a cada caso. El artículo 61 quinquies, apartado 2, del RIVA, precisa que las facturas que documenten las operaciones intragrupo deberán contener estos datos. Siendo, por tanto, datos que deben figurar en la factura y de anotación obligatoria en el libro registro de facturas expedidas, deberá suministrarse esta información a la AEAT, y así se especifica en el artículo 63.3, letra f) del RIVA
- Las facturas expedidas por la realización de operaciones intragrupo en el nivel avanzado deben expedirse en serie especial y consignarse por separado, en su caso, en el libro registro de facturas expedidas, por lo que esta información sí debe suministrarse a la AEAT al ser un dato contenido en este libro.

3.7.4. Regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica

Los empresarios o profesionales que apliquen estos regímenes especiales han de llevar un registro de las operaciones incluidas en los mismos (art. 61 quinquiesdecies del RIVA), con el detalle suficiente para que la Administración tributaria del Estado miembro de consumo pueda comprobar los datos incluidos en las declaraciones del impuesto. La información a recoger en este registro coincide en bastantes puntos con la que debe reflejarse en el libro registro de facturas expedidas, aun cuando los datos de este registro superan a los del libro.

Estamos ante una obligación independiente de la de llevar los libros registro a que alude el artículo 62 del RIVA, por lo que la información a suministrar será la de estos libros, y no la del registro específico previsto para estos regímenes en el artículo 61 quinquiesdecies del RIVA.

3.8. LIBROS REGISTRO EN EL SUPUESTO DE TENER VARIOS ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES EN EL TERRITORIO DE APLICACIÓN DEL IMPUESTO

Los empresarios o profesionales que son titulares de diversos establecimientos situados en el territorio de aplicación del impuesto pueden llevar, en cada uno de ellos, los cuatro libros registro

generales que se han examinado con anterioridad, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 62.4 del RIVA. En estos libros se anotarán por separado las operaciones efectuadas desde dichos establecimientos; aun cuando se exige que deberán trasladarse siempre a los libros registro generales que deben llevarse en el domicilio fiscal del sujeto pasivo los asientos resúmenes de estos libros particulares referidos a cada establecimiento permanente.

A partir de 1 de julio de 2017, de acuerdo con las previsiones del artículo 62.6 del RIVA los sujetos pasivos que apliquen el sistema de SII deberán llevar unos únicos libros registro en los que se anotarán las operaciones de todos los establecimientos situados en el territorio de aplicación del impuesto.

Ello implica que los sujetos pasivos que apliquen el sistema de SII quedan excluidos de realizar los asientos en la forma expuesta en el apartado 4, al aludirse expresamente en el apartado 6 a esta exclusión.

3.9. CONDICIONES GENERALES Y PROCEDIMIENTO PARA REALIZAR EL SUMINISTRO ELECTRÓNICO DE LOS REGISTROS DE FACTURACIÓN

En desarrollo de los preceptos reglamentarios, el proyecto de orden ministerial regula ambas materias, de las que se van a exponer sus notas caracterizadoras, recordando en primer lugar que esta llevanza de los libros registro del IVA se realizará mediante el suministro electrónico (vía telemática a través de internet) de los registros de facturación que deban consignarse en cada libro.

3.9.1. Condiciones generales para realizar el suministro de información

Destacan las siguientes condiciones generales:

- El suministro de información puede ser efectuado por el propio sujeto pasivo titular de los libros registro o bien por un tercero que actúe en su representación, de acuerdo con los artículos 79 a 81 del RGIT y la Orden HAC/1398/2003, de 27 de mayo.
- En todo caso, el sujeto pasivo titular de los libros registro debe disponer de NIF y estar identificado, con carácter previo a la presentación, en el Censo de Obligados Tributarios (art. 3 del RGIT).
- El suministro de información puede realizarse mediante, con carácter general, un certificado electrónico reconocido, que podrá ser el asociado al DNI-e, o cualquier otro certificado electrónico reconocido admisible por la AEAT. Si el suministro lo realiza un representante o apoderado, es este quien deberá disponer del certificado; y si el sujeto pasivo titular de los libros o su apoderado son personas físicas y realizan el suministro a través de formulario web, pueden utilizar además del certificado el sistema CI@ve PIN (regulado por Orden PRE/1838/2014).

3.9.2. Procedimiento para realizar el suministro electrónico de los registros

Se caracteriza por las siguientes notas más representativas:

- El suministro electrónico de los registros puede realizarse mediante los servicios web basados en el intercambio de mensajes en formato XML (cada uno de los mensajes contendrá un número máximo de registros de facturación por envío que se determinará en la Sede electrónica de la AEAT), o mediante la utilización del formulario web (en este caso se permite el suministro de los registros de forma individual). Ambos sistemas están habilitados en la Sede electrónica de la AEAT.
- El formato y diseño de los mensajes informáticos serán los que consten en la Sede electrónica de la AEAT.
- La AEAT, en el mismo momento del suministro electrónico de los registros, responderá con un mensaje de respuesta que contendrá la relación de los registros aceptados, aceptados con errores y rechazados, junto con la identificación del motivo por el que han sido calificados de este modo. Si al menos uno de los registros es aceptado o aceptado con errores, el mensaje informático incorporará un código seguro de verificación, además de la fecha y hora de presentación.

En el caso de que se utilice el formulario web, la respuesta de la AEAT se emitirá de forma individual para cada registro incorporando un código seguro de verificación por cada uno de los envíos.

- En caso de que el registro de facturación quede en estado aceptado con errores se deberán realizar las correcciones necesarias y proceder a la rectificación registral; y en el caso de que resulte rechazado se harán las correcciones necesarias y se procederá a su nueva remisión. Esto plantea problemas en cuanto a la determinación de si se ha dado o no cumplimiento a la obligación de suministrar información. Indudablemente en el primer caso así lo debemos considerar, al tratarse de una mera rectificación o corrección, y por equiparación a los procedimientos administrativos y solicitudes que no contengan todos los requisitos exigidos por la normativa, debiendo concederse un plazo para su cumplimiento. Esto mismo debe resultar aplicable en el caso de rechazo, pues todo administrado tiene el derecho a subsanar sus instancias, a lo que puede equiparse la obligación de suministrar la información. En todo caso sería deseable que se fijase un plazo de subsanación y que se despajasen las dudas en relación con los efectos que para el obligado tributario tienen ambas situaciones, la de «aceptado con errores» y la de «rechazado».

3.10. INFORMACIÓN A SUMINISTRAR DEL PRIMER SEMESTRE DE 2017

La disposición adicional única del Real Decreto 596/2016, como se ha indicado en diversos epígrafes, recoge la obligación que tienen los sujetos pasivos que apliquen el sistema de SII de

suministrar la información correspondiente a los registros de facturación del periodo comprendido entre el 1 de enero y el 30 de junio de 2017. Esta obligación debe ser cumplimentada durante el periodo comprendido entre el 1 de julio y el 31 de diciembre de 2017.

En el proyecto de orden ministerial que desarrolla el sistema de SII se establecen las siguientes condiciones en relación con esta obligación:

- Deberá contener la información de las operaciones realizadas durante el primer semestre de 2017 que deban ser anotadas en los libros registro del IVA.
- Las anotaciones efectuadas en los libros registro durante este primer semestre se efectúa de acuerdo con la redacción del RIVA vigente en este periodo. Ello quiere decir que exclusivamente se van a anotar en los libros aquellos datos que resultan obligatorios para todos los empresarios o profesionales (tengan o no que aplicar el sistema de SII), pues no hay obligación de anotar más que aquellos datos que hasta ahora han resultado de obligado registro.

El problema se plantea en determinar si deben suministrarse además todos los datos que resultan obligatorios conforme a la nueva redacción del RIVA que entrará en vigor el 1 de julio de 2017. La respuesta es negativa: la información obligatoria a suministrar será la prevista en los artículos 63, 64 y 66 del RIVA en la redacción vigente a 30 de junio de 2017 (que se han expuesto en el subepígrafe 3.3.2.1 y en el subepígrafe 3.4.2.1 anteriores).

Eso sí, se establece que deberá suministrarse también la información con trascendencia tributaria a que se refieren los artículos 33 a 36 del RGIT, esto es, la que se ha recogido en el subepígrafe 3.3.2.4 y en el subepígrafe 3.4.2.4 anteriores; lo que obligará, por tanto, a tener especial cuidado por parte de los empresarios o profesionales que tengan que suministrar la información.

- La información anterior deberá suministrarse identificando que se trata de la correspondiente al primer semestre de 2017.
- En lo expuesto anteriormente, no se hace mención al artículo 65 o libro registro de bienes de inversión en cuanto esta información, que no varía respecto de la hasta ahora existente, debe suministrarse exclusivamente una vez al año, por lo que se refiere al ejercicio 2017 se suministrará en enero de 2018.
- Al margen de la información relativa al libro registro de bienes de inversión, se ha señalado que determinados datos deben enviarse con carácter anual. Se trata, en el caso del libro registro de facturas expedidas de los importes superiores a 6.000 euros que se hubieran percibido en metálico durante el ejercicio de una misma persona o entidad, y la información que deben suministrar las entidades aseguradoras sobre las operaciones de seguros previstas en los artículos 32 c) y 33 del RGIT. Respecto del libro registro de facturas recibidas solo se prevé esta obligación respecto del segundo grupo de datos y no de los pagos superiores a 6.000 euros.

En el proyecto de orden se establece que también esta información a suministrar anualmente comprenderá las operaciones correspondientes al periodo comprendido en el mismo semestre.

Ello quiere decir, respecto de los cobros superiores a 6.000 euros, que para calcular este límite deben sumarse todos aquellos que hayan sido percibidos durante 2017 de una misma persona o entidad, y no solo aquellos recibidos durante el segundo semestre de 2017.

4. LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO. PERIODO DE LIQUIDACIÓN

4.1. PERIODICIDAD MENSUAL

Como se ha examinado al exponer el ámbito de aplicación subjetivo del sistema de llevanza de los libros registro del IVA a través de la Sede electrónica de la AEAT, los sujetos pasivos comprendidos en el mismo podían pertenecer a dos grupos: en el primero se englobaban aquellos que debían aplicar el sistema de forma obligatoria y comprendía a empresarios o profesionales que con anterioridad a la aplicación de este sistema estaban obligados a presentar las autoliquidaciones del impuesto mensualmente (grandes empresas, sujetos pasivos inscritos en el REDEME, o sujetos pasivos que aplican el régimen especial del grupo de entidades). Nada cambia para ellos respecto del plazo de liquidación que será mensual.

En el segundo grupo se encuadraban aquellos sujetos pasivos, distintos de los anteriores, que optaban por la aplicación del sistema de llevanza electrónica. Estos sujetos pasivos, como regla general, liquidaban el impuesto trimestralmente.

Pues bien, ahora el periodo de liquidación para los sujetos pasivos que opten por llevar los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT coincidirá con el mes natural, de manera que estarán obligados a liquidar mensualmente no solo las grandes empresas, los sujetos pasivos inscritos en el REDEME o los sujetos pasivos acogidos al régimen especial del grupo de entidades, sino también quienes opten por aplicar el sistema de llevanza electrónica de los libros y no estén incluidos en el primero de los grupos citados. De ahí que, en el supuesto de que algún empresario que no esté obligado a aplicar el sistema de SII ni se encuentre inscrito en el REDEME opte por aplicar el sistema resultará lógico que opte también por inscribirse en el registro anterior. Otro tanto debe decirse respecto de las grandes empresas no acogidas hasta ahora en el REDEME.

Se modifica así el artículo 71.3 del RIVA en donde se recogen los supuestos en que el periodo de liquidación es mensual, estableciéndose (núm. 5.º, añadido ahora), que también lo será para aquellos sujetos pasivos que opten por llevar los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT.

Estas declaraciones-liquidaciones se presentarán durante los 30 primeros días naturales del mes siguiente al correspondiente periodo de liquidación mensual, a excepción de la relativa al mes de enero que deberá presentarse hasta el último día del mes de febrero.

Se amplía así el plazo de presentación de las declaraciones-liquidaciones de IVA cumplimentadas por los sujetos pasivos que aplican el sistema de registro electrónico de libros registro.

El ministro de Hacienda y Función Pública, atendiendo a razones fundadas de carácter técnico, podrá ampliar el plazo correspondiente a las declaraciones que puedan presentarse por vía electrónica; obligación esta última que tienen todos los sujetos pasivos acogidos al sistema de registro electrónico de libros registro.

No se ha previsto especialidad alguna en relación con el periodo de liquidación, de manera que todo sujeto pasivo que aplique el sistema de llevanza electrónica de los libros tendrá que liquidar el impuesto mensualmente.

Ello supone un cambio notable en algunos casos que resultan llamativos, surgiendo dudas importantes. Así, en el supuesto de empresarios o profesionales acogidos al régimen especial simplificado es tradicional que el periodo de liquidación sea trimestral. En el precepto no se recoge previsión específica o excepción alguna para estos empresarios, reiterando lo expuesto en el epígrafe anterior respecto a estos sujetos pasivos.

EJEMPLO 29

- a) Una sociedad mercantil cuyo volumen de operaciones en los últimos años es superior a 6.010.121,04 euros no está acogida al sistema de devolución mensual, realiza una actividad sujeta y no exenta de IVA.

La sociedad tiene obligación de llevar los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT. La periodicidad en la presentación de las declaraciones-liquidaciones por IVA no se modifica y seguirá siendo mensual; si bien estas autoliquidaciones deberán presentarse en los 30 días naturales del mes siguiente al correspondiente periodo de liquidación mensual, o hasta el 28 de febrero en el caso de la declaración correspondiente al mes de enero.

- b) Una sociedad mercantil, dedicada a la edición de libros, cuyo volumen de operaciones en los últimos años no supera los 6.010.121,04 euros está inscrita en el REDEME, acogiéndose al sistema de devolución mensual.

Al haber optado por este sistema de devolución tiene obligación de llevar los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT. Al igual que en el supuesto anterior la periodicidad para presentar sus autoliquidaciones sigue siendo mensual, si bien se amplía el plazo en la forma indicada en la letra anterior.

- c) Un empresario persona física, cuya actividad es la de prestación de servicios de asesoría medioambiental, opta por llevar los libros registro a través de la Sede electró-

.../...

.../...

nica de la AEAT. Se conoce que este empresario no está inscrito en el REDEME, y que su volumen de operaciones nunca supera los 2 millones de euros.

Este empresario, que presentaba autoliquidaciones trimestrales, pasará a presentarlas mensualmente, en los plazos que se han indicado en la letra a); resultando lógico que se inscriba también en el REDEME.

4.2. RÉGIMEN ESPECIAL DEL GRUPO DE ENTIDADES. DECLARACIONES-LIQUIDACIONES. PLAZO DE PRESENTACIÓN

La singularidad de este régimen especial hace que el legislador tenga que modificar también el precepto regulador del mismo relativo a las declaraciones-liquidaciones a presentar por los sujetos pasivos acogidos a este régimen. Como se acaba de indicar, estos sujetos pasivos tienen obligación de presentar las autoliquidaciones individuales modelo 322 y la agregada modelo 353 mensualmente. Nada cambia al respecto.

La novedad radica en extender el plazo de presentación de las declaraciones-liquidaciones para las entidades acogidas a este régimen especial, de acuerdo con lo que se acaba de exponer, dado que estas entidades deben aplicar de forma obligatoria el sistema de llevanza de los libros a través de la Sede electrónica de la AEAT.

De esta forma, se modifica el artículo 61 ter, apartado 3, del RIVA para prever que las declaraciones-liquidaciones (tanto individuales que debe presentar cada entidad acogida al régimen, como la agregada que debe presentar la entidad dominante, cualquiera que sea el nivel básico o avanzado que apliquen del régimen) deberán presentarse durante los primeros 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 mensual correspondiente al mes de enero.

5. OTRAS OBLIGACIONES FORMALES DE LOS EMPRESARIOS O PROFESIONALES

5.1. REQUISITOS FORMALES EN LA LLEVANZA DE LOS LIBROS

En el artículo 67 del RIVA se regulan los requisitos formales que deben reunir los libros registro. Del cumplimiento de estos requisitos quedan eximidos los sujetos pasivos que apliquen el sistema de registro electrónico de libros registro.

5.2. DECLARACIÓN CENSAL

La declaración censal, tanto la de alta como la de modificación en el CEPRE regulada en los artículos 9 y 10 del RGIT, en relación con este sistema de información electrónica, servirán para optar por la llevanza de los libros registro del IVA a través de la Sede electrónica de la AEAT, lo que implica la modificación de los modelos correspondientes.

Asimismo, la declaración censal de modificación servirá también para revocar o modificar las solicitudes anteriores.

5.3. FACTURACIÓN POR EL DESTINATARIO O POR TERCERAS PERSONAS Y DECLARACIÓN CENSAL

En el artículo 5.1 del REFA se establece la posibilidad de que el cumplimiento de la obligación de expedir factura que tiene el empresario o profesional pueda efectuarse por el destinatario o por un tercero.

Cuando los sujetos pasivos apliquen el sistema de llevanza de los libros registro del IVA a través de la Sede electrónica de la AEAT, y la facturación sea emitida por el destinatario de las operaciones o un tercero, se establece la obligación de presentar una declaración censal comunicando dicha opción, la fecha a partir de la cual la ejercen y, en su caso, la renuncia a la misma y la fecha de efecto de esta opción.

Esta obligación se efectuará a través de la declaración censal de alta o de modificación en el CEPRE, recogándose esta previsión en los artículos 9 y 10 del RGIT.

Esta previsión resulta aplicable exclusivamente para estos sujetos pasivos, no afectando a aquellos que quedan excluidos o no apliquen optativamente el sistema de llevanza de los libros registro del IVA a través de la Sede electrónica de la AEAT.

5.4. EXCLUSIÓN DE PRESENTAR LA DECLARACIÓN ANUAL DE OPERACIONES CON TERCERAS PERSONAS (MODELO 347)

En el artículo 32 del RGIT se relacionan los sujetos que no están obligados a presentar la declaración anual de operaciones con terceras personas, añadiéndose ahora que no lo estarán los obligados tributarios que apliquen el sistema de llevanza de los libros registro del IVA a través de la Sede electrónica de la AEAT.

Esta exclusión surtirá efectos respecto de la información relativa a 2017.

5.5. EXCLUSIÓN DE PRESENTAR LA DECLARACIÓN INFORMATIVA CON EL CONTENIDO DE LOS LIBROS (MODELO 340)

En el artículo 36 del RGIT se regula la obligación de informar sobre operaciones incluidas en los libros registro. Hasta la entrada en vigor del sistema de llevanza de los libros registro del IVA a través de la Sede electrónica de la AEAT, los sujetos pasivos del IVA inscritos en el REDEME regulado en el artículo 30 del RIVA están obligados a presentar una declaración informativa con el contenido de los libros registro a que se refieren los artículos 62.1 del RIVA, esto es, a presentar el modelo de declaración informativa 340, que debe efectuarse electrónicamente.

La creación de este nuevo sistema de llevanza de los libros supone la exclusión de esta obligación por parte de los sujetos pasivos que lo apliquen.

Al igual que en la declaración anterior, esta exclusión surtirá efectos respecto de las declaraciones relativas a la información a suministrar a partir del periodo de 2017. Aun cuando debe suministrarse también la información sobre facturas del primer semestre (debe realizarse a lo largo del segundo semestre), sin embargo, con el fin de gestionar las devoluciones de IVA solicitadas es precisa la presentación de las declaraciones correspondientes a los meses de enero a junio de 2017.

Como consecuencia de lo anterior, se modifica también el artículo 30.10 del RIVA, eliminando la obligación impuesta a los sujetos pasivos inscritos en el REDEME de presentar este modelo informativo 340.

Si bien esta obligación se elimina para estos sujetos pasivos, debe apuntarse que se mantiene para quienes sean sujetos pasivos del impuesto general indirecto canario (IGIC) por cuanto el sistema de llevanza de los libros de forma electrónica no les afecta.

De esta forma, solo los sujetos pasivos del IGIC inscritos en el REDEME regulado en los artículos 9 y 10 del Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen económico y fiscal de Canarias aprobado por el Decreto 268/2011, de 4 de agosto, estarán obligados a presentar una declaración informativa con el contenido de los libros registro a que se refiere el artículo 49.1 del decreto citado.

5.6. EXCLUSIÓN DE PRESENTAR LA DECLARACIÓN RESUMEN ANUAL DE IVA (MODELO 390)

En el artículo 71.1, párrafo cuarto, del RIVA se prevé que la obligación de presentar la declaración resumen anual no alcanzará a aquellos sujetos pasivos respecto de los que la Administración tributaria ya posea información suficiente a efectos de las actuaciones y procedimientos

de comprobación o investigación, derivada del cumplimiento de obligaciones tributarias por parte de dichos sujetos pasivos o de terceros.

Si bien hubiera sido deseable que en el real decreto se hubiera recogido una modificación expresa del artículo 71.7 del RIVA, en el que se regula el cumplimiento de la obligación de presentar la declaración resumen anual, sin embargo en la exposición de motivos sí se indica de manera inequívoca que la circunstancia de acogerse a este sistema de información exonerará para los sujetos pasivos que apliquen la presentación de la declaración resumen anual del IVA. La supresión de la obligación de presentar el modelo 390 se realizará mediante orden ministerial, no debiendo presentarse el modelo 390 correspondiente al ejercicio 2017.

Con ello, el sujeto pasivo que aplique este sistema de información deberá cumplimentar exclusivamente, respecto del IVA, las autoliquidaciones mensuales, que son las únicas que deberá presentar a la Hacienda pública.

En el proyecto de orden ministerial se recogen estas previsiones, estableciendo la obligación respecto de todos los sujetos pasivos del IVA que quedan exonerados de presentar el modelo 390 (tampoco están obligados a su presentación los sujetos pasivos que tributen en régimen simplificado y quienes realicen exclusivamente arrendamientos de bienes inmuebles urbanos; o ambas actividades) de cumplimentar un apartado específico reservado para ellos en el modelo de autoliquidación del IVA correspondiente al último periodo de liquidación del año en relación con las actividades a las que se refiere su declaración. La información a suministrar en esta autoliquidación se referirá:

- Al porcentaje de prorrata aplicable.
- Sectores diferenciados.
- Porcentajes de tributación a varias Administraciones.
- Detalle del volumen total de operaciones realizadas en el ejercicio.

Estas previsiones exigen, por tanto, la modificación del modelo de autoliquidación 303.

5.7. OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN EN PODER DE LA AEAT POR EL SUJETO PASIVO

En la exposición de motivos del real decreto se especifica que «la información obtenida a través del suministro electrónico de los registros de facturación será puesta a disposición de aquellos empresarios o profesionales con quienes hayan efectuado operaciones aquellas personas y entidades que, bien de forma obligatoria o tras ejercer la opción, lleven los libros registro a través de la Sede electrónica, constituyendo una herramienta de asistencia al contribuyente en la elaboración de sus declaraciones-liquidaciones por el IVA».

Se pretende con ello, de forma similar a otros tributos (IRPF, por ejemplo), crear una base de datos que pueda utilizar el sujeto pasivo a la hora de presentar las declaraciones-liquidaciones de IVA.

En principio no parece haber límite subjetivo alguno respecto del acceso a esta información, de manera que podrán obtenerla tanto aquellos empresarios o profesionales que apliquen el sistema como aquellos que no hayan optado; si bien deberá tenerse en cuenta el desarrollo efectivo de esta herramienta que realice la AEAT.

Para quienes apliquen el sistema, esta obtención de «datos fiscales» supondrá que en la Sede electrónica de la AEAT dispondrán de un libro registro «declarado» y otro «contrastado» con la información de contraste procedente de terceros que pertenezcan al colectivo de este sistema o de la base de datos de la AEAT.

6. EFECTOS DEL RETRASO EN LA APORTACIÓN DE LA INFORMACIÓN EN LOS PROCEDIMIENTOS DE COMPROBACIÓN TRIBUTARIA

En el artículo 104.2 de la LGT se regulan los efectos en el cómputo del plazo de resolución de los procedimientos tributarios como consecuencia de dilaciones en el mismo, de forma que las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución.

En el RGIT, se establecen en el artículo 104 los supuestos considerados como dilaciones no imputables a la Administración tributaria, añadiéndose ahora una letra j), de manera que se considera dilación el incumplimiento de la obligación de llevanza de los libros registro del IVA a través de la Sede electrónica de la AEAT para las personas y entidades que apliquen este sistema, bien sea de forma obligatoria o voluntaria.

Esta dilación se computará desde el inicio de un procedimiento en el que pueda surtir efectos, hasta la fecha de su presentación o registro.

Dada la modificación que ha sufrido el artículo 150 de la LGT por Ley 34/2015, llama la atención que el precepto reglamentario que ahora se comenta no haya recogido las previsiones legislativas de la nueva redacción del artículo 150 en relación con el procedimiento de inspección de los tributos. El apartado 5 de este último precepto recoge ya los efectos del incumplimiento en la aportación de la información o documentación solicitada, por lo que si se considera de aplicación la nueva letra j) del artículo 104 del RGIT podría plantearse si estamos ante una extralimitación reglamentaria en relación con este procedimiento inspector.

Por ello, el ámbito propio de esta dilación será esencialmente el de los procedimientos de gestión.

No es esta la única cuestión que puede plantearse en relación con los procedimientos de comprobación e investigación de los tributos. Debe tenerse en cuenta que obra ya en poder de la Administración tributaria una información amplísima sobre la actividad económica de los empresarios y profesionales, muy superior a la que debe recogerse en los libros registro que deben llevar el resto de empresarios y profesionales no acogidos al sistema de llevanza de los libros a través de la Sede electrónica de la AEAT.

Todo ello puede tener una clara incidencia, tanto en el alcance de las actuaciones de comprobación e investigación, como en posibles incompetencias de los órganos encargados de estas actuaciones, esencialmente por lo que se refiere a los procedimientos que llevan a cabo los órganos de gestión, que ven limitadas sus competencias en relación con los órganos inspectores, pero que sin embargo tienen en su poder la información anterior, con las consecuencias que tanto la doctrina del TEAC como la jurisprudencia del Tribunal Supremo han establecido sobre la extralimitación en el ejercicio de estas competencias. La utilización de esta información, esencialmente por parte de los órganos gestores, debería quedar delimitada por la norma legal con el fin de que no se planteen conflictos en relación con el alcance de sus actuaciones.

Por otra parte deberá reconsiderarse el alcance de los requerimientos de información, esencialmente los individualizados, dado que mucha de la información que pueda solicitarse se encuentra ya en poder de la Administración; al igual que determinados documentos, pues a partir de ahora no debería requerirse la presentación de los libros registro, en tanto son llevados a través de la Sede electrónica de la AEAT, y se trata de documentos que obran en poder de la Administración tributaria, siendo un derecho del obligado tributario no aportarlos en los términos del artículo 34.1 h) de la LGT. Más dificultad existe para negar la aportación de los documentos soporte o facturas, dado que si bien la información se ha suministrado, estamos ante documentos independientes de los libros donde se asienta la información.

7. OTRAS MODIFICACIONES QUE AFECTAN AL IVA

7.1. CONTENIDO DE LOS DOCUMENTOS REGISTRALES DE LOS LIBROS REGISTRO OBLIGATORIOS. INFORMACIÓN SOBRE LA CUOTA SOPORTADA DEDUCIBLE

En el artículo 67 del RIVA se regula el contenido de los documentos registrales, especificándose que los libros registro deben permitir determinar con precisión en cada periodo de liquidación tres datos esenciales (advirtase que se dispone «en cada periodo» y no «para cada periodo», lo que exige que el sujeto pasivo deba concretar esta información en cada periodo en el momento en que concluye o debe presentarse la declaración-liquidación).

El primero de ellos es el importe total del IVA que el sujeto pasivo haya repercutido a sus clientes. Afecta, por tanto, al libro registro de facturas expedidas y resulta de todo punto lógico en cuanto que el IVA devengado debe declararse en el periodo en que se produce el devengo.

El tercero de los datos exigidos se refiere a las operaciones reflejadas en el libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias, en cuanto debe determinarse en cada periodo de liquidación la situación de los bienes a que se refieren las operaciones, en tanto no tenga lugar el devengo de las entregas o adquisiciones intracomunitarias. Resulta lógica esta precisión y obliga al empresario o profesional a anotar las circunstancias que deben reflejarse en el libro en los plazos previstos para ello.

Es el segundo de los datos el que sufre una modificación trascendente para la gestión del libro registro de facturas recibidas por parte de los empresarios o profesionales. Hasta ahora se exige, y así se mantiene en la redacción aprobada, que los libros registro deberán permitir determinar con precisión en cada periodo de liquidación el importe total del IVA soportado por el sujeto pasivo por sus adquisiciones o importaciones de bienes o por los servicios recibidos o, en su caso, por los autoconsumos que realice.

Con vigencia a partir de 1 de julio de 2017 se añade que deberá permitir también concretar «la cuota soportada deducible».

Indudablemente esta obligación tiene relación directa con el libro registro de facturas recibidas y afecta a todo empresario o profesional, cualquiera que sea la forma o sistema de llevar los libros registro de IVA, por tanto, suministre o no la información a través de la Sede electrónica de la AEAT.

Hubiera sido deseable, sin embargo, que el legislador hubiera modificado también la dicción del artículo 64.4, párrafo primero, del RIVA, para establecer esta exigencia, como dato que debe figurar de forma obligatoria en el libro registro de facturas recibidas. Y ello porque en este precepto se exige exclusivamente que se haga constar en este libro «la cuota soportada» cuando lo realmente querido por el legislador ahora es que se refleje también la «cuota soportada deducible».

En el artículo 67 se establece que este dato debe determinarse de forma «precisa» en cada periodo, lo que lleva a concluir que deberá concretarse respecto de cada operación anotada en el libro registro de facturas recibidas y no de forma general al finalizar las anotaciones de cada periodo de liquidación, pues un dato global impide conocer como se ha determinado de forma «precisa» el importe total de la cuota soportada deducible.

En el REFA se exige que las facturas ordinaria o completa y simplificada cualificada contengan la cuota tributaria. Ahora, se exige también que el destinatario de las operaciones, empresario o profesional, determine respecto de la cuota soportada por cada operación el importe de la misma que resulta deducible en IVA, de acuerdo con los requisitos y condiciones fijados en el título VIII de la LIVA.

Incluso en el supuesto de ser un sujeto pasivo que no aplica la regla de prorrata, generando el derecho a deducir el impuesto soportado, no puede desdeñarse el cumplimiento de esta obligación de suministro, puesto que existen cuotas que no son deducibles o lo son en parte. Así,

entre otras circunstancias a tener en cuenta, este sujeto pasivo deberá aplicar lo dispuesto en los artículos 95 y 96 de la LIVA que impiden la deducibilidad de las cuotas correspondientes a gastos que no se afectan a la actividad, total o parcialmente, o a gastos cuyas cuotas en ningún caso son deducibles.

EJEMPLO 30

- a) Un sujeto pasivo que no aplica el sistema de llevar los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT adquiere unos regalos con destino a unos clientes. El importe total de la operación, IVA no incluido, es de 2.000 euros, y el importe individual de cada bien, de 400 euros. La cuota total soportada es de 420 euros.

El empresario adquirente deberá reflejar en el libro registro de facturas recibidas el anterior documento, haciendo constar tanto la base imponible, como la cuota total soportada (420 euros), si bien, deberá reflejarse que la cuota soportada deducible es de 0 euros, en tanto esta cuota no genera el derecho a la deducción, conforme a lo previsto en el artículo 96.Uno de la LIVA.

- b) En el supuesto de un empresario que realiza una actividad sujeta y no exenta, y aplica el sistema de llevar los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT, cuando adquiera un automóvil que afecta a la actividad aplicando la presunción de afectación del 50 % prevista en el artículo 95.Tres de la LIVA, suministrará información tanto del importe de la cuota soportada total por la adquisición del vehículo como del importe de la parte de la cuota deducible, esto es, el 50 % de aquella cantidad.
- c) Si este mismo empresario adquiere unos regalos con destino a algunos clientes, que no tienen la naturaleza de objetos publicitarios, suministrará información sobre el importe total de la cuota soportada en la factura y como cuota soportada deducible deberá figurar 0 euros, en tanto resulta aplicable el artículo 96.Uno.5.º de la LIVA.
- d) Si un empresario realiza la actividad de arrendamiento de inmuebles aplicando la regla de prorrata general, aunque no tenga que aplicar el sistema de llevanza de los libros a través de la Sede electrónica de la AEAT, por las facturas recibidas suministrará información tanto del importe de las cuotas soportadas como del importe que supone aplicar el porcentaje de prorrata sobre dicha cuota soportada.

En el supuesto de ser un sujeto pasivo que aplica la regla de prorrata la gestión de la información a suministrar dependerá del tipo de prorrata aplicable.

Si se trata de la prorrata general el sujeto pasivo, respecto de todas las operaciones que se anoten a lo largo del ejercicio, deberá concretar la cuota soportada deducible con arreglo a la prorrata provisional calculada a 1 de enero del año natural en curso.

A partir de aquí, la redacción del precepto suscita dudas, dado que exige que se pueda determinar con precisión la cuota soportada deducible en cada periodo de autoliquidación. Respecto de los tres primeros trimestres o de los once primeros meses, nada más hay que señalar. Ahora bien, respecto del último periodo de liquidación trimestral o mensual del año natural, surge la cuestión de la regularización que debe efectuarse.

En el libro registro no debe anotarse ningún apunte que difiera de las facturas o documentos justificativos recibidos por el empresario o profesional, por lo que no debe reflejarse en el mismo una operación que implique la determinación del porcentaje de prorrata definitivo del ejercicio.

Así, el hecho de que deba regularizar al final del ejercicio por diferencia entre la prorrata definitiva (calculada a 31 de diciembre) y la provisional aplicada durante todo el ejercicio nada incide sobre el dato que debe hacerse figurar en el libro registro de facturas recibidas; puesto que el importe resultante de esta regularización no debe anotarse en el libro registro.

Del mismo modo si opta en la declaración correspondiente al último periodo del ejercicio por la prorrata especial o bien resulta que debe aplicarse de forma obligatoria, tampoco estas circunstancias tendrán influencia en las anotaciones efectuadas en el libro, si bien en el modelo de declaración-liquidación 303 debe efectuarse el correspondiente ajuste por diferencia entre el importe resultante de aplicar la prorrata especial y el importe total de cuotas soportadas deducidas a lo largo del ejercicio.

Todo ello implica que el sujeto pasivo no deba efectuar corrección alguna de las anotaciones que ha ido efectuando a lo largo del ejercicio como consecuencia de la aplicación de las reglas de la prorrata en el IVA.

En el supuesto de aplicar durante el año natural la prorrata especial el sujeto pasivo deberá tener en cuenta el resultado de aplicar las reglas de determinación de la cuota soportada deducible para este sistema de deducciones, distinguiéndose entre operaciones que generen el derecho a la deducción (la cuota soportada y la deducible coincidirán, con la excepción de aquellas cuotas que conforme a los arts. 95 y 96 de la LIVA no son deducibles en ningún caso), operaciones que no generan el derecho a la deducción (la cuota soportada deducible será de 0 euros) y las cuotas afectas al común de las operaciones (sobre las que se aplica la prorrata general).

El hecho de que el sujeto pasivo tenga dos o más sectores diferenciados de la actividad no tiene más incidencia que cuanto se viene señalando, ya que el libro registro es único para el conjunto de sus actividades.

Debe advertirse que la Administración tributaria no está exigiendo, al igual que en el caso anterior, datos que no deban ser calculados por el sujeto pasivo, dado que la contabilización de las distintas operaciones exige la determinación de la cuota soportada deducible, en cuanto que la parte de cuota no deducible supone un mayor coste del bien o del servicio y debe contabili-

zarse como tal y, por otro lado, en la autoliquidación a presentar por el sujeto pasivo no puede hacerse constar más que la cuota soportada deducible por lo que este es un dato que es calculado por el sujeto pasivo para cada periodo de liquidación cuando cumple sus autoliquidaciones, lo que debe efectuarse en los plazos de presentación trimestrales o mensuales fijados en el artículo 71 del RIVA.

EJEMPLO 31

- a) Un empresario aplica la regla de prorrateo general, calculándose a 1 de enero una prorrateo provisional de 50 %. En el mes de abril recibe una factura de un proveedor por importe de 10.000 euros de base imponible y 2.100 euros de cuota repercutida.

En este caso, el empresario anotará como cuota soportada 2.100 euros y como cuota soportada deducible 1.050 euros, sin que a 31 de diciembre deba efectuar corrección alguna del asiento contable anterior.

- b) Un empresario ha optado por aplicar la regla de prorrateo especial en la declaración liquidación del mes de diciembre de este año natural. Se conoce que el 1 de enero calcula una prorrateo provisional para las cuotas comunes afectas a operaciones que generan el derecho a deducir y otras que no generan el derecho a deducir del 50 %. Recibe en este mes de enero tres facturas, una por importe de 1.000 euros afecta a operaciones que generan el derecho a deducir; otra por importe de 2.000 euros afecta a operaciones que no generan el derecho a deducir; y otra por importe de 3.000 euros afecta al conjunto de las operaciones que realiza.

Respecto de la primera factura anotará como base imponible 1.000 euros, cuota soportada 210 euros y cuota soportada deducible 210 euros. En cuanto a la segunda, anotará como base imponible 2.000 euros, cuota soportada 420 euros y cuota soportada deducible 0 euros. Finalmente, por la tercera factura anotará como base imponible 3.000 euros, cuota soportada 630 euros y cuota soportada deducible 315 euros.

7.2. PLAZO DE EMISIÓN DE LAS FACTURAS

Los empresarios o profesionales tienen obligación de emitir factura por las operaciones reseñadas en los artículos 2 y 3 del REFA y de remitirla al destinatario.

El legislador nacional recoge en el artículo 18 del REFA el plazo para la remisión de las facturas, que no está previsto de manera específica en la Directiva 2006/112/CE, indicándose

que esta obligación deberá cumplirse en el mismo momento de su expedición cuando el destinatario no sea un empresario o profesional o siéndolo no actúe como tal. Si el destinatario es un empresario o profesional que actúa como tal, el plazo de remisión se amplía a un mes a partir de la fecha de su expedición.

Es este último caso el que se modifica, de manera que, cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal, la factura deberá remitirse antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que se haya producido el devengo del IVA correspondiente a la operación documentada en la factura, y si el sujeto pasivo que realiza la operación está acogido al régimen especial del criterio de caja, la factura deberá remitirse antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que se hubiera realizado la operación (el devengo se produce cuando se cobre la operación).

De esta manera se hacen coincidir los plazos de emisión y de remisión de las facturas en caso de que el destinatario sea empresario o profesional actuando como tal, pues la regla general es que estas se expidan antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que se haya producido el devengo del IVA correspondiente a la operación que documenta; y en el caso de que el sujeto pasivo que realiza la operación esté acogido al régimen especial del criterio de caja la factura deberá expedirse antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que se haya realizado efectivamente la operación.

Destinatario/Supuesto	Expedición-Remisión/Plazo
No empresario o profesional	Momento de realizarse la operación
Empresario o profesional que actúa como tal	Antes del 16 del mes siguiente a aquel en que se haya producido el devengo
Facturas recapitulativas (regla general)	Antes del día 16 del mes siguiente a aquel en el curso del cual se hayan realizado las operaciones
Entregas intracomunitarias de bienes (regla general, art. 75.Uno.8.º LIVA)	Antes del 16 del mes siguiente a aquel en que se inicie la expedición o el transporte
Facturas recapitulativas en entregas intracomunitarias de bienes (art. 75.Uno.8.º LIVA)	
Entregas intracomunitarias de bienes consistentes en suministros de tracto sucesivo, sin que se haya pactado precio o, habiéndose pactado, no se determine momento de exigibilidad, o esta sea superior al mes natural (art. 75.Uno.7.º LIVA)	Antes del 16 del mes siguiente a aquel en que se haya producido el devengo (que tiene lugar el último día de cada mes por la parte proporcional al periodo desde el inicio de la operación, o desde el anterior devengo hasta la citada fecha)
Duplicados de facturas en supuestos de pérdida del original por el destinatario	Plazo para el ejercicio del derecho a la deducción

7.3. FACTURACIÓN DE DETERMINADAS ENTREGAS DE ENERGÍA ELÉCTRICA

En la disposición adicional tercera del REFA se regula la facturación de determinadas operaciones de entregas de energía eléctrica que se ha modificado por el Real Decreto 596/2016, como consecuencia del Reglamento (UE) 2015/1222, de la Comisión, de 24 de julio de 2015 por el que se establece una directriz sobre la asignación de capacidad y la gestión de las congestiones (DOUE de 25 de julio de 2015).

En este reglamento se definen diferentes aspectos que afectan a la regulación del mercado de producción de energía eléctrica y a determinados sujetos, definiéndose a los denominados «operadores designados para el mercado de electricidad» (NEMO) y se establece que estos deberán actuar como contraparte de las transacciones de los mercados diario e intradiario.

La obligada adaptación a dicha normativa ha determinado que el legislador modificará la citada disposición adicional tercera del REFA para ajustarlo a esta situación; entrando en vigor el referido cambio el 1 de enero de 2017.

8. INFRACCIÓN TRIBUTARIA POR INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN

Con la modificación operada en la LGT por la Ley 34/2015 se incluye un nuevo tipo infractor en el artículo 200, donde se regulan las infracciones tributarias por incumplir obligaciones contables y registrales.

De acuerdo con la nueva redacción del precepto, constituye infracción tributaria el retraso en la obligación de llevar los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT mediante el suministro de los registros de facturación en los términos establecidos reglamentariamente.

Esta infracción se sancionará con multa pecuniaria proporcional de un 0,5 % del importe de la factura objeto del registro, con un mínimo trimestral de 300 euros y un máximo de 6.000 euros.

Debe recordarse que el artículo 29.3 de la LGT remite a la norma reglamentaria la regulación de las circunstancias relativas al cumplimiento de las obligaciones tributarias formales. En particular, se determinarán los casos en los que la aportación o llevanza de los libros registro se deba efectuar de forma periódica y por medios telemáticos.

La modificación en ambos preceptos entra en vigor el 1 de enero de 2017, dado que el legislador establece este nuevo tipo infractor con base en la obligación de llevanza de los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT. Ahora bien, la tardanza en la promulgación de la norma reglamentaria hace que la eficacia de estos preceptos se retrase hasta el 1 de julio de 2017, fecha a partir de la cual entra en vigor la obligación de suministrar la información a la AEAT.

Varias son las cuestiones que suscita este nuevo tipo infractor y su correspondiente sanción.

La primera de ellas tiene relación con la configuración del tipo infractor. En el artículo 200 se hace referencia a la obligación de llevar los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT. Pues bien, las dudas que se suscitan vienen determinadas por cuanto este tipo infractor no es sino plasmación de la obligación concretada en el artículo 29.3. En este no se refiere el legislador más que a la obligación de llevar los libros registro por medios telemáticos, pero en absoluto se refiere a que tengan que llevarse a través de la Sede electrónica de la AEAT, lo que viene recogido en la norma reglamentaria. La configuración de un tipo infractor por referencia a la norma reglamentaria puede plantear pues problemas de tipicidad de la infracción. Debe tenerse en cuenta que al definir el tipo infractor se remite a la norma reglamentaria respecto a las condiciones en que debe suministrarse la información, pero en el precepto que regula el tipo infractor se recoge la obligación de llevar los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT, lo que no viene establecido como tal en el artículo 29 de la LGT con ese detalle o precisión.

Además en este artículo se alude a la obligación de llevar los libros y no al retraso en el cumplimiento de la presentación de la información, lo que conlleva también dudas sobre el tipo infractor o, mejor dicho, sobre el ámbito subjetivo de aplicación. Ya se ha comentado que el sistema de llevanza de los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT puede ser aplicado de forma obligatoria por un conjunto de empresarios o profesionales, pero también pueden acogerse a él de forma voluntaria u optativa el resto de empresarios o profesionales. La pregunta sería pues si el tipo infractor se aplica a todos ellos, dado que en el artículo 200 se alude exclusivamente al retraso en la «obligación», por lo que se plantean dudas sobre si la infracción pueden cometerla quienes se hayan acogido al sistema voluntariamente. La inclusión del término anterior no supone sino la introducción de estas dudas cuando el legislador debe ser pulcro y dar seguridad jurídica con la redacción de las normas, máxime en materia sancionadora. Hubiera bastado con definir la conducta como el retraso en el suministro de la información o de la llevanza de los libros por los sujetos pasivos que aplican el sistema.

De otra parte no se distingue en función del retraso en la aportación de la información. Bastará por ello con que el retraso se produzca por un día para que pueda considerarse cometida la infracción. Indudablemente, los empresarios o profesionales deberán estar atentos al cumplimiento de esta obligación, pues las sanciones pueden sufrirlas de manera reiterada. Estamos, como se ha señalado con anterioridad, ante un nivel de exigencia elevado para los empresarios o profesionales en el cumplimiento de unas obligaciones que son formales y no sustantivas, aun cuando su finalidad sea el ejercicio de un mayor control del fraude en el IVA. Este nivel de exigencia conlleva una atención plena por parte del empresario o profesional en su cumplimiento, puesto que pende sobre él, cual espada de Damocles, el tipo infractor y la sanción trimestral que ahora se examina.

También la sanción a imponer plantea cuestiones controvertidas. La primera de ellas es la no correspondencia del tipo infractor con la sanción. La primera se refiere a la llevanza de los libros

registro, mientras que la sanción se impone con multa por cada factura objeto de registro, lo que supone cierta discordancia entre ambos elementos. Podrá entenderse que dentro del tipo infractor se encuentra también la conducta consistente en la no inclusión de una o varias facturas en la información a suministrar, pero hubiera sido deseable una mayor precisión del tipo infractor. Por otro lado, en el caso de retraso en la llevanza de los libros registro, esto es, el retraso temporal en el suministro de la información, ello supondrá que la sanción se impondrá en función de las facturas que deban incluirse en los libros registro.

Ahora bien existen anotaciones en los libros registro que no tienen como fundamento una factura, es el caso del libro registro de bienes de inversión y las regularizaciones que deben efectuarse durante el periodo correspondiente previsto en el artículo 107 de la LIVA, o el libro de determinadas operaciones intracomunitarias (se suministra información sobre envío o recepción de bienes y no de facturas, por ejemplo). En este caso la sanción no puede consistir en un porcentaje sobre la factura. Podrá considerarse que debe aplicarse el mínimo de 300 euros, pero no puede desconocerse que la sanción se impone por factura y que este mínimo viene referido a la aplicación del porcentaje del 0,5% sobre el importe de la factura. Nos encontramos, por tanto, ante la ausencia de tipo sancionador en estos casos.

Dos cuestiones se suscitan también sobre el periodo a sancionar. En el artículo 200 el legislador hace referencia a un «mínimo trimestral». ¿Quiere ello decir que las infracciones se cometerán por el incumplimiento trimestral de la obligación? ¿Cuál es el periodo a tener en cuenta para calificar la conducta del empresario o profesional que tiene la obligación de llevar los libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT e incumple la obligación?

Estos problemas se suscitan porque todos los empresarios o profesionales que tengan obligación de aplicar este sistema de información u opten por él tienen obligación de presentar las autoliquidaciones mensualmente. Por tanto, no se relaciona el periodo de liquidación con el tipo infractor ni con la sanción a imponer.

La fijación de este plazo trimestral conlleva, sin embargo, frente a lo que se acaba de exponer, una ventaja para el empresario o profesional, dado que se establece un límite máximo que se aplica trimestralmente y no mensualmente.

En relación con ello debe concretarse el momento en que se produce el incumplimiento por parte del empresario o profesional en la llevanza de los libros, que se identifica con el incumplimiento del plazo que tiene para remitir la información (cuatro u ocho días naturales). El problema se planteará respecto de la emisión de facturas en los días finales de cada trimestre, dado que el incumplimiento puede producirse en el trimestre siguiente a aquel en que se ha expedido la factura. Así, una factura expedida el 30 de marzo, debe incorporarse a la Sede electrónica de la AEAT en los cuatro u ocho días siguientes (en función de si ha sido expedida por el empresario o profesional o si lo ha sido por el destinatario o un tercero). En cualquier caso dicho plazo se incumple no en el primer trimestre, sino en el segundo, por lo que la infracción se habrá cometido en este último trimestre.

9. CUADRO-RESUMEN SOBRE EL SISTEMA DE LLEVANZA DE LOS LIBROS REGISTRO A TRAVÉS DE LA SEDE ELECTRÓNICA DE LA AEAT

9.1. SII: CONDICIONES GENERALES DEL SISTEMA

Sujetos incluidos	Obligatorio para quienes deben presentar mensualmente las autoliquidaciones	Sujetos con volumen de operaciones superior a 6.010.121,04 euros
		Quienes estén incluidos en el sistema de devolución mensual inscritos en el REDEME
		Quienes apliquen el régimen especial del grupo de entidades
	Opcional	Resto de sujetos pasivos
Opción por el sistema	Plazo para ejercitar la opción	Mes de noviembre anterior al año natural en el que deba surtir efectos
	Prórroga	Se entenderá prorrogada para años sucesivos salvo renuncia
	Plazo mínimo	Al menos el año natural para el que se ejercita la opción
	Renuncia	Mes de noviembre anterior al año natural en la que deba surtir efectos
	Grupo de entidades	Sujetos excluidos del régimen: quedan excluidos también de la obligación de llevar los libros electrónicamente desde primer día del periodo de liquidación en que se haya comunicado el acuerdo de exclusión
		Cese del régimen: determina el cese de la obligación con efectos desde que se produzca este cese
Libros registro afectados	Libro registro de facturas expedidas	
	Libro registro de facturas recibidas	
	Libro registro de bienes de inversión	
	Libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias	
Forma de llevar los libros registro	A través de la Sede electrónica de la AEAT, suministrando la información que deben contener los libros registro	
.../...		

.../...		
Plazo para suministrar la información	Facturas expedidas	Regla general: 4 días naturales desde expedición (2017: 8 días)
		En caso de expedición por destinatario o tercero: 8 días naturales
		En todo caso: antes del día 16 del mes siguiente al del devengo de la operación
	Facturas recibidas	Regla general: 4 días naturales desde el registro contable de la factura (2017: 8 días)
		Importaciones: 4 días naturales del registro contable del documento en que conste la cuota liquidada (2017: 8 días)
		En todo caso: antes del 16 del mes siguiente al del periodo al que se refiere la declaración
	Transferencias intracomunitarias y otras operaciones del art. 9.3 de la LIVA	4 días naturales desde momento de inicio de transporte o de recepción de los bienes (2017: 8 días)
		O, en su caso, desde el momento de la recepción de los bienes a que se refieren las operaciones
	Reglas comunes a los 3 supuestos anteriores	Se excluyen sábados, domingos y los días declarados festivos nacionales
Bienes de inversión	Plazo de presentación del último periodo de liquidación de cada año natural (30 de enero del año siguiente)	
Régimen especial criterio de caja	Se aplican los plazos anteriores, como si no les hubiera sido de aplicación el régimen	
Periodicidad de las liquidaciones	Enero	Hasta el último día del mes de febrero
	Febrero a diciembre	30 primeros días naturales del mes siguiente al del periodo de liquidación
Declaraciones informativas	Se presentará	Modelo 349
	No se presentarán	Modelos 340, 347 y 390
.../...		

.../...			
Emisión de facturas por destinatarios o por terceros	Se presentará declaración censal comunicando esta opción, la fecha a partir de la cual la ejercen y, en su caso, la renuncia a la misma y la fecha de efecto		
Plazo de remisión de facturas (aplicable a todo empresario o profesional)	Destinatario no empresario o profesional o siéndolo no actual como tal	Mismo momento de su expedición (esta debe producirse en el momento de devengo)	
	Destinatario empresario o profesional actuando como tal	Regla general	Antes del día 16 del mes siguiente al del devengo
		Emisor acogido al régimen especial del criterio de caja	Antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que se realiza la operación

9.2. SII: INFORMACIÓN A SUMINISTRAR A LA AEAT. FACTURAS EXPEDIDAS

SII: Información a suministrar a la AEAT. Facturas expedidas	
Procedente del libro registro de facturas recibidas (datos generales)	<p>Número y en su caso serie</p> <p>Fecha de expedición</p> <p>Fecha de realización de las operaciones, en caso de que sea distinta de la anterior</p> <p>Nombre y apellidos, razón social o denominación completa y NIF de destinatario</p> <p>Base imponible</p> <p>Tipo impositivo (opcionalmente la expresión «IVA incluido» en su caso)</p> <p>Cuota tributaria</p> <p>Operación acogida al régimen especial del criterio de caja: fecha del cobro, parcial o total, con indicación del importe y medio de cobro</p>
Información adicional reflejada en la factura	Tipo de factura (ordinaria, simplificada, rectificativa). Si es emitida en los términos de los artículos 6 o 7 del REFA

.../...

SII: INformación a suministrar a la AEAT. Facturas expedidas	
<p>.../...</p> <p>Información adicional reflejada en la factura (cont.)</p>	<p>Identificación de la rectificación registral</p> <p>Descripción de la operación</p> <p>Factura rectificativa: se identificará como tal e incluirá referencia a la factura rectificada (opcional) o especificaciones que se modifican</p> <p>Factura sustitutiva: referencia de la factura que se sustituye o se canjea (opcional) o especificaciones que se sustituyen</p> <p>Menciones de los artículos 51 quater y 61 quinquies, apartado 2 del RIVA</p> <p>Menciones de las letras j) y l) a p) del artículo 6 del REFA</p> <p>Periodo de liquidación</p> <p>Indicación de no sujeción a IVA</p> <p>Indicación de si se ha emitido en virtud de una autorización</p>
<p>Especificaciones a la información anterior</p>	<p>Información de si el registro se corresponde con un asiento resumen (art. 63.4 RIVA)</p> <p>Identificación de las facturas emitidas por el destinatario o por un tercero</p> <p>Identificación de que ha sido expedida al amparo de una autorización habilitada en el REFA</p> <p>Indicación de la naturaleza de la operación (entrega de bienes o prestación de servicios) si el destinatario no dispone de NIF o si disponiendo empieza por la letra N</p>
<p>Información con trascendencia tributaria (arts. 33 a 36 RGIT)</p>	<p>Agencias de viajes: identificación de las facturas en las que intervengan como mediadoras en nombre y por cuenta ajena</p> <p>Arrendamientos: identificación de los que correspondan a locales de negocios. De estar sometido a retención, referencia catastral y datos necesarios para su localización</p> <p>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, etc.</p> <p>Transmisiones de inmuebles: importe percibidos por entregas sujetas a IVA</p> <p style="text-align: right;">.../...</p>

SII: Información a suministrar a la AEAT. Facturas expedidas	
.../...	
Información con trascendencia tributaria (arts. 33 a 36 RGIT) (cont.)	<p>Importes superiores a 6.000 euros percibidos en metálico durante el ejercicio de una misma persona o entidad</p> <p>Entidades aseguradoras: operaciones de seguros en los términos de los artículos 32 c) y 33.1 del RGIT</p>

9.3. SII: INFORMACIÓN A SUMINISTRAR A LA AEAT. FACTURAS RECIBIDAS

SII: Información a suministrar a la AEAT. Facturas recibidas	
Procedente del libro registro de facturas recibidas (datos generales)	<p>Fecha de expedición</p> <p>Fecha de realización de las operaciones, en caso de que sea distinta de la anterior</p> <p>Nombre y apellidos, razón social o denominación completa y NIF del obligado a su expedición</p> <p>Base imponible</p> <p>Tipo impositivo</p> <p>Cuota tributaria</p> <p>Operación acogida al régimen especial del criterio de caja: fecha del cobro, parcial o total, con indicación del importe y medio de cobro</p> <p>Facturas de entregas que dan lugar a AIB: se calcula y se consigna la cuota tributaria</p> <p>Facturas o justificantes que dan lugar a la inversión del sujeto pasivo: se calcula y se consigna la cuota tributaria</p>
Información adicional reflejada en la factura	<p>Número y, en su caso, serie que figure en la factura (sustituye al número de recepción). Se especificará si la factura es emitida en los términos de los artículos 6 o 7 del REFA</p> <p>Identificación de si trata de una rectificación registral (art. 70 RIVA)</p> <p>Descripción de las operaciones</p> <p>Menciones del artículo 61 quinquies, apartado 2, del RIVA</p> <p style="text-align: right;">.../...</p>

SII: Información a suministrar a la AEAT. Facturas recibidas	
.../...	
Información adicional reflejada en la factura (cont.)	Menciones de las letra l) a p) del artículo 6.1 del REFA
	Cuota tributaria deducible
	Periodo de liquidación en el que se registran las operaciones
	Importaciones: fecha de contabilización y número del DUA en que se liquida el IVA
Especificaciones a la información anterior	Si el registro se corresponde con un asiento resumen (art. 64.5 RIVA)
	Fecha del registro contable de la factura o del DUA
Información con trascendencia tributaria (arts. 33 a 36 RGIT)	Arrendamientos: identificación de los que correspondan a locales de negocios
	Entidades aseguradoras: operaciones de seguros en los términos de los artículos 32 c) y 33.1 del RGIT

9.4. INFORMACIÓN A SUMINISTRAR LIBROS REGISTRO DE BIENES DE INVERSIÓN Y DE DETERMINADAS OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS

Información libros bienes de inversión y de determinadas operaciones intracomunitarias	
Libro registro de bienes de inversión	Registro individualizado de los bienes adquiridos que sean bienes inversión de acuerdo con el artículo 108 de la LIVA
	Datos para identificar las facturas y documentos de aduanas de cada bien de inversión
	Fecha de comienzo de utilización del bien individualizado
	Prorrata anual definitiva
	Regularización anual, si procede, de las deducciones
	Entrega del bien durante el periodo de regularización: referencia al libro registro de facturas emitidas donde se recoge la entrega y regularización de la deducción de acuerdo con el artículo 110 de la LIVA
	.../...

Información libros bienes de inversión y de determinadas operaciones intracomunitarias	
.../...	
<p>Libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias</p>	<p>Operación y fecha de la misma</p> <p>Descripción de los bienes objeto de la operación con referencia a la factura de adquisición</p> <p>Otras facturas o documentos relativas a las operaciones</p> <p>Identificación del destinatario o remitente (con NIF a efectos de IVA, razón social y domicilio)</p> <p>Estado miembro de origen o destino de los bienes</p> <p>Plazo que se haya fijado para la realización de las operaciones</p>