



EL SUMINISTRO INMEDIATO DE INFORMACIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

Ana María DELGADO GARCÍA
Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Universitat Oberta de Catalunya

Rafael OLIVER CUELLO
Catedrático de Derecho
ESERP Business School

RESUMEN: El Suministro Inmediato de Información es el nuevo sistema de gestión del impuesto sobre el valor añadido, que supone un importante avance en la administración electrónica en el ámbito tributario, así como una intensificación del uso de las tecnologías de la información en las relaciones entre la administración tributaria y el contribuyente.

Este nuevo sistema de gestión del impuesto sobre el valor añadido implica la llevanza de los libros registro a través de la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, mediante el suministro prácticamente inmediato de los registros de facturación. Los contribuyentes deben remitir a la administración tributaria los detalles sobre la facturación por vía electrónica, y con esta información se van configurando, casi en tiempo real, los libros registro del tributo.

Los objetivos de la introducción de este nuevo sistema de gestión tributaria son dos. Por un lado, la potenciación de la asistencia al contribuyente, al facilitarle una serie de datos fiscales, en una primera fase, y el borrador de la declaración del impuesto, en una segunda fase. Por otro lado, se pretende un mayor y más eficiente control tributario, al disponer de información de calidad en un tiempo muy reducido.

PALABRAS CLAVE: impuesto sobre el valor añadido, Suministro Inmediato de Información, facturación, libros registro fiscales, administración electrónica.

1. INTRODUCCIÓN

El Suministro Inmediato de Información (SII) es el nuevo sistema de gestión del IVA, que supone un importante avance en la administración electrónica en el ámbito tributario, así como una intensificación del uso de las tecnologías de la información en las relaciones entre la administración tributaria y el contribuyente.

Este nuevo sistema de gestión del IVA implica la llevanza de los libros registro a través de la sede electrónica de la AEAT, mediante el suministro prácticamente inmediato de los registros de facturación. Los contribuyentes deben remitir a la administración tributaria los detalles sobre la facturación por vía electrónica, y con esta información se van configurando, casi en tiempo real, los libros registro del tributo.



Los sujetos pasivos acogidos al SII están obligados a llevar a través de la sede electrónica de la AEAT, mediante el suministro electrónico de los registros de facturación, los libros registro de facturas expedidas, de facturas recibidas, de bienes de inversión y de determinadas operaciones intracomunitarias.

El envío de esta información se realiza por vía electrónica, concretamente mediante servicios web basados en el intercambio de mensajes XML. La estructura de este envío tiene una cabecera común con la información del titular de cada libro registro, así como la información del ejercicio y período en el que se registran dichas operaciones. A esta cabecera le acompaña un bloque con el contenido de las facturas.

Es importante aclarar que, mediante este nuevo sistema de gestión del IVA, no se está estableciendo la obligación de enviar las facturas a la AEAT, pues lo que se debe remitir son los campos de los registros de facturación que se concretan en la Orden HFP/417/2017, de 12 de mayo, por la que se regulan las especificaciones normativas y técnicas que desarrollan la llevanza de los libros registro del IVA a través de la sede electrónica de la AEAT.

En cuanto a la normativa aplicable a este nuevo sistema de gestión del IVA, hay que tener en cuenta, en primer lugar, que la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación de la Ley General Tributaria, introdujo cambios en el art. 29, dedicado a las obligaciones tributarias formales, disponiendo en el apartado tercero, en relación con los libros registro, la posibilidad de que a través de norma reglamentaria se regulara la obligación de llevanza de los mismos a través de medios telemáticos. Asimismo, se modificó el art. 200 para tipificar como infracción tributaria el retraso en la obligación de la llevanza de los libros registro y suministro a través de la sede electrónica de la AEAT. Ambos preceptos, según la DF 12ª LGT, han entrado en vigor el 1 de enero de 2017.

El desarrollo reglamentario del SII se contiene fundamentalmente en el Real Decreto 596/2016, de 2 de diciembre, para la modernización, mejora e impulso del uso de medios electrónicos en la gestión del impuesto sobre el valor añadido.

También resulta de aplicación la Resolución de 13 de marzo de 2017, de la Dirección General de la AEAT, por la que se aprueba el documento normalizado para acreditar la representación de terceros en el procedimiento de suministro electrónico de registros de facturación a través de la sede electrónica de la AEAT. Y la Orden HFP/417/2017, de 12 de mayo, por la que se regulan las especificaciones normativas y técnicas que desarrollan la llevanza de los libros registro del IVA a través de la sede electrónica de la AEAT.

Finalmente, hay que tener en cuenta el Real Decreto 529/2017, de 26 de mayo, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.



2. OBJETIVOS DEL NUEVO SISTEMA DE GESTIÓN

Los objetivos de la introducción de este nuevo sistema de gestión tributaria son dos. Por un lado, la potenciación de la asistencia al contribuyente, al facilitarle una serie de datos fiscales, en una primera fase, y el borrador de la declaración del impuesto, en una segunda fase. Por otro lado, se pretende un mayor y más eficiente control tributario, al disponer de información de calidad en un tiempo muy reducido.

El RD 596/2016 hace referencia a un tercer motivo: la adaptación al desarrollo de las nuevas tecnologías. Así, en el preámbulo de dicha norma se indica que la llevanza de los distintos libros registro ha experimentado una profunda transformación desde el momento en que por primera vez se estableció la obligación hasta nuestros días, en consonancia con el desarrollo de las nuevas tecnologías, el avance en la utilización de medios electrónicos por parte del colectivo empresarial español y la implantación gradual del uso de la factura electrónica. De manera que, actualmente, es residual el número de empresarios y profesionales que no utilizan medios electrónicos o informáticos para la llevanza de los libros registro.

A este respecto, el citado preámbulo señala que “parece razonable pensar que el progreso sustancial que se ha producido en el uso de nuevas tecnologías para la llevanza de los libros registro permita transformar el sistema de llevanza de los mismos en un sistema más moderno que acerque el momento del registro o contabilización de las facturas al de la realización efectiva de la operación económica que subyace a las mismas”.

Ahora bien, a nuestro juicio, el principal objetivo del SII es el control tributario. Es evidente que la obligación de facilitar información inmediata a la AEAT tiene como finalidad permitir a la administración tributaria llevar a cabo un control más exhaustivo de la veracidad de las autoliquidaciones presentadas, de forma que se pueda evitar el fraude fiscal, asegurándose que el IVA devengado se declare realmente en aquel período en que se ha producido el hecho imponible.

El preámbulo del RD 596/2016 se refiere a este fundamental objetivo del SII, al señalar que el control y la prevención del fraude fiscal son objetivos prioritarios de la AEAT, y para ello es necesario disponer de información suficiente y de calidad, así como obtenerla de la forma más inmediata posible. No obstante, indica la citada norma que “debe existir un correcto equilibrio entre la obtención de la información imprescindible para un adecuado desarrollo de las actuaciones de comprobación e investigación y los costes indirectos que el suministro de los mismos supone para los obligados tributarios”. En este sentido, este nuevo sistema de llevanza de los libros registro en sede electrónica, “no solo facilitará la lucha contra el fraude fiscal, sino que supondrá una mejora en la calidad de los datos y en la correcta aplicación de las prácticas contables, así como un ahorro de costes y una mayor eficiencia que redundará en beneficio de todos los agentes económicos”.

Además de este objetivo del control tributario, no hay que olvidar el ya señalado de la potenciación de la asistencia al contribuyente, al facilitarle una serie de datos fiscales,



en una primera fase, y el borrador de la declaración del impuesto, en una segunda fase. A este objetivo se refiere también el preámbulo de la norma al señalar 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 impuesto sobre el valor añadido”.

Desde el punto de vista del contribuyente, el SII sin duda va a suponer un aumento considerable de los costes indirectos, especialmente en un primer momento, al implicar un esfuerzo de adaptación a la nueva normativa. Con el tiempo se verá si, como proclama el citado preámbulo del RD 596/2016, ha existido o no el “correcto equilibrio entre la obtención de la información imprescindible para un adecuado desarrollo de las actuaciones de comprobación e investigación y los costes indirectos que el suministro de los mismos supone para los obligados tributarios”.

Al margen de estos inconvenientes para el contribuyente, también existen algunas ventajas, como la ya señalada de la potenciación de la asistencia tributaria. Se trata, fundamentalmente, de la obtención de datos fiscales, ya que el contribuyente dispondrá en la sede electrónica de la AEAT 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. Los contribuyentes podrán contrastar dicha información antes de la finalización del plazo de presentación de su declaración mensual de IVA. Y el contribuyente tendrá la posibilidad de corregir los errores cometidos en los envíos sin necesidad de ser requerido por la AEAT para ello.

Otras ventajas del SII para el contribuyente son, por un lado, que se dispondrá de información de calidad en un intervalo de tiempo suficientemente corto como para agilizar el sistema de gestión del IVA. Por otro lado, la disminución de los requerimientos de información por parte de la AEAT, ya que muchos de los requerimientos actuales tienen por objeto solicitar los libros registro, las facturas o datos contenidos en las mismas para comprobar determinadas operaciones.

También se pueden mencionar como ventajas del nuevo SII para los contribuyentes la modernización y estandarización de la forma de llevar los tradicionales libros registro de IVA, la reducción de ciertas obligaciones formales, suprimiendo la obligación de presentación de los modelos 347, 340 y 390, la reducción de los plazos de realización de las devoluciones, al disponer la AEAT de la información en tiempo casi real y de mayor detalle sobre las operaciones y, por último, que los contribuyentes incluidos en el nuevo sistema verán ampliados en diez días los plazos de presentación e ingreso de sus autoliquidaciones periódicas del IVA.



3. ÁMBITO SUBJETIVO

Según los arts. 62.6 y 71.3.5º RIVA, el SII es obligatorio para los empresarios y profesionales y otros sujetos pasivos cuyo periodo de liquidación coincida con el mes natural: grandes empresas (facturación superior a 6.010.121,04 euros en el año anterior), grupos de IVA e inscritos en el REDEME (registro de devolución mensual del IVA).

Igualmente lo podrán utilizar de forma voluntaria quienes ejerzan la opción a través de la correspondiente declaración censal, en cuyo caso, su período de declaración será mensual.

Respecto a las grandes empresas, resulta de gran trascendencia la correcta determinación del volumen de operaciones a 31 de diciembre. Así, es importante realizar el cálculo de dicho importe de forma adecuada en los primeros días de cada año, sin esperar a la fecha de presentación de la autoliquidación correspondiente al último período del ejercicio anterior.¹

En relación con el ámbito subjetivo del SII, es preciso tener en cuenta que en el RD 596/2016 no se preveía la exclusión de su ámbito de aplicación respecto de los sujetos pasivos que aplicasen el régimen especial simplificado de IVA, o lo que es lo mismo, se interpretaba que estos sujetos pasivos podían optar por aplicar el sistema de SII. No resultaba lógica tal posibilidad, dada la singularidad del régimen especial y las modificaciones que a partir de 2018 se van a producir, como es la reducción del límite de ingresos y gastos para quedar dentro del perímetro objetivo de aplicación del régimen especial.

En este sentido, el RD 529/2017, de 26 de mayo, por el que se modifica el RIVA, añade una disposición transitoria quinta a esta norma, que regula la opción por llevar los libros registros a través de la sede electrónica de la AEAT por los sujetos pasivos acogidos al régimen simplificado para el año 2017. Así, “no obstante lo previsto en los artículos 62.6 y 68 bis del RIVA, los sujetos pasivos acogidos al régimen simplificado no podrán optar por llevar los libros registro a través de la sede electrónica de la AEAT, con efectos para el año 2017”.

Por consiguiente, los sujetos pasivos acogidos exclusivamente al régimen especial simplificado en 2017 no pueden optar por aplicar el sistema de SII. Ahora bien, con esta redacción para el año 2018 sí podrán ejercer esta posibilidad, salvo que se prevea una nueva excepción antes de finales de 2017.

1 Tal como indica acertadamente Longás, dado que la remisión de la información debe efectuarse en los cuatro días naturales a contar desde la expedición de la factura, el empresario o profesional que tenga dudas acerca del volumen de operaciones del ejercicio inmediato anterior deberá calcularlo en los primeros días del año natural, respecto de la facturación a emitir en esas fechas, pues en caso de que sea inferior a la cifra indicada en el art. 121 LIVA no debería suministrar la información, salvo que se acoja al SII voluntariamente. Longás Lafuente, A. (2017). Suministro Inmediato de Información en la gestión de los libros del IVA (I). *Revista de Contabilidad y Tributación* (408), 52.



Por otra parte, hay que plantearse qué sucede con los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto. A este respecto, hay que recordar que los empresarios o profesionales o sujetos pasivos no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto que tengan obligación de presentar autoliquidaciones mensuales estarán obligados a llevar los libros registro del IVA a través de la sede electrónica de la AEAT. No obstante, no está claro si esta obligación se refiere al conjunto de las operaciones de los empresarios y profesionales no establecidos o solo respecto de aquellas que se localizan en el territorio de aplicación del impuesto.²

También es conveniente analizar qué sucede con los sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca. Los sujetos que realicen exclusivamente actividades acogidas a este régimen especial solo deben llevar el libro registro correspondiente a su régimen especial y sobre el mismo no debe suministrarse información mediante el SII, pues el art. 62.6 RIVA solo se refiere a los libros registro que se citan en el art. 47.2 RIVA. Por lo tanto, estos empresarios no pueden acogerse al SII, lo cual es lógico, ya que se pretende simplificar la gestión del impuesto para los sujetos pasivos que aplican este régimen especial.

Algo similar sucede con los sujetos acogidos al régimen del recargo de equivalencia. Los sujetos pasivos acogidos a este régimen especial no están obligados a llevar los libros registro en relación con el IVA. Por lo tanto, si el sujeto pasivo exclusivamente realiza actividades acogidas al régimen especial del recargo de equivalencia no puede acogerse al sistema de SII, por la misma razón que en el caso del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, es decir, la simplificación en la gestión del impuesto.

Respecto a los sujetos pasivos que realicen exclusivamente actividades exentas o no sujetas al IVA, no quedan dentro del ámbito subjetivo de aplicación del SII, en los casos en los que no se atribuye al sujeto pasivo el derecho a la deducción, según los arts. 92 y 94 LIVA, ya que no tienen que presentar autoliquidaciones del impuesto. En cambio, en el caso de empresarios o profesionales que realicen exclusivamente actividades u operaciones exentas que sí generan el derecho a la deducción (como exportaciones o entregas

2 En opinión de Longás, la cuestión radica en concretar en qué medida el legislador nacional puede imponer una obligación que afecta al conjunto de toda la actividad económica del sujeto pasivo no establecido, chocando en este sentido la finalidad antidefraudatoria del sistema de SII que conllevaría a un deber general de suministro, y el de la potestad tributaria territorial que determina que esta obligación se limite a las operaciones localizadas en el territorio de aplicación del impuesto, debiendo ser esta última la conclusión esperada; sin perjuicio de los procedimientos de colaboración que puedan darse entre los Estados miembros de la UE para el supuesto de empresas establecidas en el territorio de otro Estado miembro. Longás Lafuente, A. (2017). Suministro Inmediato de Información en la gestión de los libros del IVA (I). *Revista de Contabilidad y Tributación* (408), 55-56.



intracomunitarias de bienes), sí que tienen la obligación de presentar autoliquidaciones del impuesto, de forma que quedan dentro del ámbito subjetivo de aplicación del SII, por lo que pueden ser sujetos obligados a suministrar información de los libros registro a través de la sede electrónica de la AEAT (si entran dentro de alguno de los supuestos previstos) o bien pueden voluntariamente acogerse a este sistema.

Finalmente, en cuanto a los empresarios o profesionales que inicien una actividad económica sujeta al impuesto, en el año en que se inicie dicha actividad solo los sujetos pasivos que tengan un período de liquidación mensual tendrán la obligación de suministrar información de sus libros registro a través de la sede electrónica de la AEAT. En cambio, en el primer año de ejercicio de la actividad, en principio, quedan excluidos de esta obligación los sujetos pasivos que deberían aplicar el sistema exclusivamente en función de la cifra de volumen de operaciones, puesto que en el primer año de ejercicio de la actividad no existe este importe (volumen de negocios del ejercicio anterior). Asimismo, aplicarán el SII los empresarios o profesionales que se acojan al sistema de devolución mensual. Y también aquellos sujetos que voluntariamente deseen acogerse al SII, optando por ello en el momento de presentar la declaración de inicio de la actividad, surtiendo efecto dicha opción en el año natural en curso.

4. LA OPCIÓN POR LA LLEVANZA ELECTRÓNICA DE LOS LIBROS REGISTRO

De acuerdo con el art. 68 bis RIVA y la DT 1ª RD 596/2016, la opción por la llevanza electrónica de los libros registro a través de la sede electrónica de la AEAT se deberá ejercer durante el mes de noviembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto, mediante la presentación de la correspondiente declaración censal (modelo 036) o al tiempo de presentar la declaración de comienzo de actividad, surtiendo efecto, en este caso, en el año natural en curso.

La opción para aplicar el SII desde el 1 de julio de 2017 se deberá realizar durante el mes de junio. La opción se entenderá prorrogada para los años siguientes en tanto no se produzca la renuncia a la misma, debiendo cumplir con las obligaciones del SII al menos el año en que se opte.

La renuncia deberá ejercitarse mediante la presentación de declaración censal (modelo 036) en el mes de noviembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto. La exclusión del REDEME supondrá la exclusión del SII con efectos desde el primer día del período de liquidación en el que se haya notificado el acuerdo de exclusión, salvo que el período de liquidación siga siendo mensual.

El cese en el régimen especial del grupo de entidades determinará el cese en el SII con efectos desde que se produzca aquel, salvo que el período de liquidación siga siendo mensual.



Como se ha comentado, entre los sujetos pasivos obligados a aplicar el nuevo sistema de SII a partir de 1 de julio de 2017 se encuentran aquellos (sean gran empresa o no) que presenten sus autoliquidaciones del IVA mensualmente habiéndose inscrito en el REDEME, así como los sujetos pasivos que apliquen el régimen especial del grupo de entidades. Desde la publicación del RD 596/2016, la administración tributaria venía indicando que se establecería un periodo de baja extraordinaria en el REDEME así como para renunciar a la aplicación del régimen especial del grupo de entidades.

Una vez publicada la Orden HFP/417/2017, de 12 de mayo, por la que se modificaban los modelos de declaración censal 036 y 037, era necesario habilitar un periodo anterior a la entrada en vigor del sistema de SII para ejercer las opciones anteriores (se ejercitan en el modelo 036). Pues bien, el RD 529/2017, de 26 de mayo, por el que se modifica el RIVA, regula ambas opciones, añadiendo al RIVA la DT 4ª, bajo el título “Baja extraordinaria en el registro de devolución mensual y renuncia extraordinaria a la aplicación del régimen especial del grupo de entidades durante el año 2017”.

Así, pues, los sujetos pasivos inscritos en el REDEME regulado en el art. 30 RIVA podrán solicitar la baja voluntaria en el mismo, presentando la solicitud hasta el día 15 de junio de 2017 inclusive, con efectos a partir de 1 de julio de 2017.

Y las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades regulado en el capítulo IX del título IX de la LIVA podrán renunciar a la aplicación del mismo, presentando la renuncia hasta el 15 de junio de 2017, con efectos a partir de 1 de julio de 2017. En el mismo plazo las entidades acogidas al régimen especial del grupo de entidades podrán presentar la solicitud de baja en el REDEME, que se presentará por la entidad dominante y habrá de referirse a la totalidad de las entidades del grupo que apliquen el régimen especial.

5. CONTENIDO DE LA INFORMACIÓN A SUMINISTRAR

Tal como establecen los arts. 62.6, 63.3 y 64.4 RIVA, las entidades incluidas en el SII, además de la información prevista para los libros registro tradicionales, deberán incluir determinada información adicional.

En relación con el libro registro de facturas emitidas, el tipo de factura (completa o simplificada, facturas expedidas por terceros y recibos del régimen especial de agricultura, ganadería y pesca entre otros); identificación de rectificación registral; descripción de la operación; facturas rectificativas (identificación como tales, referencia de la factura rectificativa o las especificaciones que se modifican); facturas sustitutivas (referencia de las facturas sustituidas o las especificaciones que se sustituyen); facturación por destinatario; inversión del sujeto pasivo; regímenes especiales (agencias de viaje, bienes usados, criterio de caja, grupo de entidades, oro de inversión); período de liquidación de las operaciones; indicación de operación no sujeta o exenta; acuerdo AEAT de facturación, en su caso; y cualquier otra información con trascendencia tributaria determinada a través de orden ministerial.



Respecto al libro registro de facturas recibidas, el número de recepción se sustituye por el número y serie de la factura; identificación de rectificación registral; descripción de la operación; facturación por destinatario; inversión del sujeto pasivo; adquisición intracomunitaria de bienes; regímenes especiales (agencias de viaje, bienes usados, criterio de caja, grupo de entidades); cuota tributaria deducible del período de liquidación; período de liquidación en el que se registran las operaciones; fecha contable y número de documento aduanero (DUA) en el caso de importaciones; y cualquier otra información con trascendencia tributaria determinada a través de orden ministerial.

El suministro electrónico de los registros de facturación se realizará a través de la sede electrónica de la AEAT mediante un servicio web o a través de un formulario electrónico, conforme con los campos de registro aprobados en la correspondiente orden ministerial.

A este respecto, hay que tener en cuenta lo dispuesto por la Orden HFP/417/2017, de 12 de mayo, por la que se regulan las especificaciones normativas y técnicas que desarrollan la llevanza de los libros registro del IVA a través de la sede electrónica de la AEAT. La finalidad de esta orden ministerial es el desarrollo de las modificaciones necesarias para la correcta implementación del RD 596/2016. Así, en esta Orden HFP/417/2017 se realiza el desarrollo de los campos de registro a informar en los libros registro del IVA y de la forma en que se realizará este suministro a través de la sede electrónica de la AEAT.

Respecto al contenido de los libros registro de facturas expedidas, se establece la tipología de registros de facturas: completa, simplificada, rectificativa, emitida en sustitución de facturas simplificadas o asiento resumen. También se indican cuáles de las operaciones con trascendencia tributaria que hasta ahora venían informándose a través del modelo 347 o 340 deben identificarse: facturación de agencias de viajes de acuerdo con la DA 4ª del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, operaciones de arrendamiento de local de negocio, cobros por cuenta de terceros de honorarios profesionales, importes percibidos en transmisiones de inmuebles sujetas a IVA, importes percibidos en metálico de más de 6.000 euros al año y operaciones de entidades aseguradoras por las que no se expida factura. Estas dos últimas operaciones se informan con carácter anual.

En relación con el contenido de los libros registro de facturas recibidas, se establece la tipología de registros de facturas: completa, simplificada, asiento resumen, documento aduanero (DUA) y justificantes contables. La identificación de la factura recibida como rectificativa o en sustitución de facturas simplificadas es opcional para el receptor. Asimismo, se indican cuáles de las operaciones con trascendencia tributaria que hasta ahora venían informándose a través del modelo 347 o 340 deben identificarse: operaciones de arrendamiento de local de negocio, adquisiciones de bienes o servicios al margen de cualquier actividad empresarial o profesional realizadas por entes públicos, compras de las agencias de viajes que facturen de acuerdo con DA 4ª del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación y operaciones de entidades aseguradoras por las que no se expida factura. Estas dos últimas operaciones se informan con carácter anual.



Por otra parte, en el anexo I de la Orden HFP/417/2017 se recogen los campos de registro a informar de acuerdo con lo desarrollado en la misma y con lo previsto en los arts. 63 a 66 RIVA. El formato y diseño de los mensajes informáticos a enviar se ajustará a estos campos recogidos en el anexo I y su formato y diseño serán los que consten en la sede electrónica de la AEAT.

Finalmente, respecto al procedimiento para realizar el suministro, según dispone la Orden HFP/417/2017, se podrá efectuar mediante los servicios web basados en el intercambio de mensajes en formato XML. Cada uno de estos mensajes contendrá un número máximo de registros de facturación por envío. Este número máximo será el que se defina en la sede electrónica de la AEAT. Actualmente, este número máximo de registros por cada envío es de 10.000, no obstante el número de envíos es ilimitado. En este caso, solo se pueden realizar envíos con certificado electrónico.

El suministro de la información también se podrá efectuar mediante la utilización del formulario web. En este caso, se permitirá el suministro de los registros de facturación de forma individual. Y los envíos se pueden realizar con certificado electrónico y, en su caso, con clave PIN (persona física titular del libro o apoderada).

Hay que destacar, por otra parte, que en el RD 596/2016 se establece que, en el supuesto de facturas simplificadas, emitidas o recibidas, se podrán agrupar, siempre que cumplan determinados requisitos, y enviar los registros de facturación del correspondiente asiento resumen.

Por último, en relación con el contenido de la información a facilitar, no hay que olvidar que la AEAT ofrecerá datos de contraste de los registros de facturación suministrados, poniendo a disposición del contribuyente la información obtenida de aquellos clientes y proveedores que apliquen el SII. De esta forma, como ya se ha comentado anteriormente, el sistema constituirá una herramienta de asistencia en la elaboración de las declaraciones-liquidaciones por el IVA.

Por lo tanto, de forma similar a lo que sucede en la actualidad con el IRPF, se pretende facilitar los datos fiscales para que el sujeto pasivo pueda utilizarlos a la hora de presentar su autoliquidación del IVA. De esta forma, los sujetos pasivos que apliquen el sistema de SII obtendrán los datos fiscales en la sede electrónica de la AEAT y, así, 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. Como ya se ha comentado anteriormente, esta constituye, a nuestro juicio, la principal ventaja que supone para el contribuyente la adopción del sistema del SII.

6. PLAZOS PARA LA REMISIÓN ELECTRÓNICA DE LAS ANOTACIONES

En relación con los plazos para la remisión electrónica, el art. 69 bis RIVA, la DA única y la DT 4ª RD 596/2016, establecen una detallada regulación.



En relación con las facturas expedidas, el plazo es de cuatro días naturales desde la expedición de la factura, salvo que se trate de facturas expedidas por el destinatario o por un tercero, en cuyo caso, dicho plazo será de ocho días naturales. En ambos supuestos el suministro deberá realizarse antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que se hubiera producido el devengo del impuesto.

Respecto a las facturas recibidas, el plazo es de cuatro días naturales desde la fecha en que se produzca el registro contable de la factura o del documento en el que conste la cuota liquidada por las aduanas cuando se trate de importaciones y, en todo caso, antes del día 16 del mes siguiente al período de liquidación en que se hayan incluido las operaciones.

Por lo que refiere a determinadas operaciones intracomunitarias (envío o recepción de bienes muebles corporales para su utilización temporal o para la realización de informes periciales, reparaciones y trabajos sobre los mismos), el plazo es de cuatro días naturales desde el momento de inicio de la expedición o transporte, o en su caso, desde el momento de la recepción de los bienes.

En relación con las operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial del criterio de caja, se aplican los plazos generales 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. Respecto a las rectificaciones registrales, deben remitirse antes del día 16 del mes siguiente al final del período al que se refiera la declaración en la que deban tenerse en cuenta. Y, finalmente, en cuanto al libro registro de bienes de inversión, la totalidad de los registros se remitirán dentro del plazo de presentación del último periodo de liquidación.

Es importante destacar, en relación con los plazos para la remisión electrónica de todas las anotaciones, que se excluyen del cómputo los sábados, los domingos y los declarados festivos nacionales. Asimismo, hay que tener en cuenta que, durante el segundo semestre del año 2017, el plazo anterior de cuatro días se amplía a ocho días naturales.

También conviene tener presente que los sujetos pasivos que apliquen el SII desde el 1 de julio de 2017 estarán obligados a remitir los registros de facturación del primer semestre de 2017 antes del 1 de enero de 2018.

Finalmente se ha previsto una lógica excepción al suministro de información referida al primer semestre de 2017. Se trata de los sujetos pasivos inscritos en el registro de devolución mensual (REDEME). Para ellos la obligación de remitir los registros de facturación, correspondientes al primer semestre de 2017 se entenderá cumplida en tanto que están obligados a la presentación de la declaración informativa a que se refiere el art. 36 RGGIT durante el periodo comprendido entre el 1 de enero y el 30 de junio de 2017.

7. MODIFICACIÓN DE LAS OBLIGACIONES FORMALES

En relación con el plazo de presentación de las declaraciones-liquidaciones, según los arts. 61 ter.3 y 71.4 RIVA, se amplía para los empresarios que utilicen el SII hasta



los treinta primeros días naturales del mes siguiente al correspondiente período de liquidación mensual, o hasta el último día del mes de febrero en el caso de la declaración-liquidación correspondiente al mes de enero.

Respecto a la declaración censal, de acuerdo con los arts. 9.3 q y r, 10.2.h, p y q RGGIT, se incorpora la opción por la llevanza de libros registro del IVA a través del SII y la opción por el cumplimiento de la obligación de expedir factura por el destinatario o por tercero así como la revocación a las mismas entre las causas de presentación del modelo 036 de declaración censal de alta, modificación y baja en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores.

Asimismo, como ya se ha comentado, se produce una supresión de determinadas obligaciones formales. Tal como disponen los arts. 32.f y 36.1 RGGIT y la DT 2ª RD 596/2016, se exonera a los sujetos pasivos que apliquen el SII de presentar ciertas declaraciones informativas. Por un lado, la declaración de operaciones con terceras personas (modelo 347), a partir del período correspondiente a 2017. Por otro lado, la declaración informativa con el contenido de los libros registro (modelo 340) para los sujetos pasivos inscritos en el REDEME. La supresión afectará a las declaraciones relativas a la información a suministrar a partir del período correspondiente a julio de 2017. Y a estas declaraciones debe añadirse, de acuerdo con la exposición de motivos del RD 596/2016, la declaración-resumen anual del IVA (modelo 390).

Por lo que se refiere a la supresión de la obligación de presentar el modelo 340, hay que destacar que se mantiene la obligación para los sujetos pasivos del impuesto general indirecto canario (IGIC), ya que el sistema de llevanza de los libros registro a través de la sede electrónica de la AEAT no les afecta. Por lo tanto, únicamente los sujetos pasivos del IGIC inscritos en el REDEME regulado en los arts. 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 art. 49.1 del Decreto citado.

En cuanto a esta supresión de ciertas obligaciones formales, se presenta por el preámbulo del RD 596/2016 como una reducción sustancial de las cargas administrativas. Concretamente, se indica que el suministro de información de los libros registro a través de la sede electrónica de la AEAT “permitirá reducir sustancialmente las cargas administrativas asociadas al suministro periódico de información que atañen a estas personas y entidades”. Sin embargo, a nuestro juicio, no puede entenderse como una ventaja o compensación para los sujetos acogidos al SII, puesto que, en realidad, se trata de una consecuencia lógica de la implantación del nuevo sistema de gestión, que hace innecesario duplicar el suministro de información a través de las mencionadas declaraciones informativas. Es más, resulta paradójico presentar el SII como un sistema que reduce las cargas administrativas cuando es evidente que, precisamente, incrementa las mismas hasta un nivel que puede llegar a considerarse para algunos como desproporcionado.



Otra de las modificaciones de las obligaciones formales que se introduce con la implantación del SII tiene que ver con las dilaciones por causa no imputable a la Administración. De acuerdo con lo dispuesto por el art. 104.j RGGIT, se añade como motivo de dilación el incumplimiento de la obligación de llevanza de los libros registro del IVA a través de la sede electrónica de la AEAT. La dilación se computará desde el inicio del procedimiento hasta la fecha de su presentación o registro.

Asimismo, se establece una nueva disposición en relación con la facturación por los destinatarios de las operaciones o por terceros. Según el art. 5.1 RD 1619/2012 y la DT 3ª RD 596/2016, las personas y entidades que apliquen el SII y hayan optado por el cumplimiento de la obligación de expedir factura por el destinatario o un tercero, deberán comunicar mediante declaración censal (modelo 036) dicha opción, la fecha a partir de la cual la ejercen y, en su caso, la renuncia y fecha de efecto. Esta comunicación se podrá realizar a partir del mes de junio de 2017.

Por último, respecto al plazo para la remisión de las facturas, tal como establece el art. 18 RD 1619/2012 y la DF 2ª RD 596/2016, a partir del 1 de enero de 2017, en el caso de que el destinatario de las operaciones sea un empresario o profesional, la factura deberá remitirse antes del día 16 del mes siguiente a aquél en que se haya producido el devengo del impuesto.

8. RÉGIMEN SANCIONADOR

Como ya se ha comentado anteriormente, la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación de la Ley General Tributaria, ha modificado, con entrada en vigor desde el 1 de enero de 2017, el art. 200 para tipificar como infracción tributaria el retraso en la obligación de la llevanza de los libros registro y suministro a través de la sede electrónica de la AEAT.

Concretamente, se ha introducido una nueva letra g en el art. 200.1 LGT, que dispone que constituye infracción tributaria “el retraso en la obligación de llevar los libros registro a través de la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria mediante el suministro de los registros de facturación en los términos establecidos reglamentariamente”.

Por su parte, se introduce un nuevo párrafo en el art. 200.3 LGT que establece que “el retraso en la obligación de llevar los libros registro a través de la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria mediante el suministro de los registros de facturación en los términos establecidos reglamentariamente, se sancionará con multa pecuniaria proporcional de un 0,5 por ciento del importe de la factura objeto del registro, con un mínimo trimestral de 300 euros y un máximo de 6.000 euros”.



Algún autor ha destacado acertadamente ciertas cuestiones que suscita este nuevo tipo infractor y su correspondiente sanción.³ Por un lado, el tipo infractor tiene como consecuencia la nueva redacción del art. 29.3 LGT, estableciendo la posibilidad de que a través de norma reglamentaria se regule la obligación de llevanza de los libros registro a través de medios telemáticos. Pero no se refiere a que tengan que llevarse a través de la sede electrónica de la AEAT, lo que viene recogido en la norma reglamentaria. Por lo tanto, pueden darse problemas de legalidad, debido a la configuración de un tipo infractor por referencia a una norma reglamentaria.

Por otra parte, en el art. 200.1.g LGT se alude exclusivamente al retraso en la “obligación” de llevar los libros electrónicamente a través de la sede electrónica de la AEAT, por lo que se plantean dudas sobre si la infracción pueden cometerla quienes se hayan acogido al sistema del SII de forma voluntaria.

Asimismo, en el citado art. 200.1.g LGT no se distingue en función del retraso en la aportación de la información, de forma que será suficiente el retraso de un día para que pueda considerarse cometida la infracción. Esto supone un elevado nivel de exigencia para los empresarios o profesionales acogidos al sistema del SII, en el cumplimiento de obligaciones formales, que no sustantivas, y que pueden implicar una cierta desproporción.

Otra de las cuestiones controvertidas tiene que ver con una cierta discordancia entre el tipo infractor, que se refiere a la llevanza de los libros registro, mientras que la sanción se impone con multa por cada factura objeto de registro. En este sentido, no hay que olvidar que existen anotaciones en los libros registro que no tienen como fundamento una factura, como en el caso del libro registro de bienes de inversión o el de determinadas operaciones intracomunitarias.

Por último, en el art. 200.3 LGT se hace referencia a un mínimo trimestral, lo cual plantea dudas en cuanto a saber si las infracciones se cometerán por el incumplimiento trimestral de la obligación. De forma que cabe preguntarse cuál es el período a tener en cuenta para calificar la conducta infractora, sobre todo teniendo en cuenta que los empresarios o profesionales acogidos al SII tienen obligación de presentar las autoliquidaciones mensualmente.

9. CONCLUSIONES

El sistema de SII supone un importante avance en la administración electrónica en el ámbito tributario, así como una intensificación del uso de las tecnologías de la

3 Véanse los detallados comentarios que se realizan al respecto en Longás Lafuente, A. (2017). Suministro Inmediato de Información en la gestión de los libros del IVA (II). *Revista de Contabilidad y Tributación* (409), 92-93.



información en las relaciones entre la administración tributaria y el contribuyente. Este nuevo sistema de gestión implica la llevanza de los libros registro a través de la sede electrónica de la AEAT, mediante el suministro prácticamente inmediato de los registros de facturación. Los contribuyentes deben remitir a la administración tributaria los detalles sobre la facturación por vía electrónica, y con esta información se van configurando, casi en tiempo real, los libros registro del tributo.

Es importante destacar que el sistema de SII no supone la remisión de la factura a la AEAT, sino el envío de determinada información que se contiene en la misma. En este sentido, conviene subrayar que el SII no se configura como una nueva obligación formal, sino como un nuevo sistema de llevar a efecto el cumplimiento de una obligación formal ya existente, la llevanza de los libros registro del IVA.

Aunque con la introducción de este nuevo sistema de gestión tributaria se pretenda la potenciación de la asistencia al contribuyente, al facilitarle una serie de datos fiscales, en una primera fase, y el borrador de la declaración del impuesto, en una segunda fase, no hay que olvidar que el principal objetivo es el del control tributario. Es evidente que la obligación de facilitar información inmediata a la AEAT tiene como finalidad más importante permitir a la administración tributaria llevar a cabo un control más exhaustivo de la veracidad de las autoliquidaciones presentadas, de forma que se pueda evitar o reducir el fraude fiscal.

Ahora bien, la implantación de este nuevo sistema de gestión del impuesto supone un evidente aumento de la carga administrativa de los empresarios y profesionales acogidos al SII. Además, el régimen sancionador establecido implica un elevado nivel de exigencia en el cumplimiento de obligaciones formales, que no sustantivas. Todo ello puede suscitar dudas en cuanto al cumplimiento del principio de proporcionalidad. Asimismo, este aumento de la carga administrativa del empresario y profesional puede ir en contra de la necesaria simplificación y reducción de los deberes formales, que suponen ya en este impuesto para el sujeto pasivo un elevado esfuerzo económico y de dedicación de recursos humanos.

10. BIBLIOGRAFÍA

- CASANA MERINO, F. (2015). *Manual de Procedimientos Tributarios*. Madrid: Iustel.
- GASCÓN ORIVE, A. (2016). *IVA Práctico*. Madrid: Centro de Estudios Financieros.
- LONGÁS LAFUENTE, A. (2017). Suministro Inmediato de Información en la gestión de los libros del IVA (I). *Revista de Contabilidad y Tributación* (408), 45-92.
- LONGÁS LAFUENTE, A. (2017). Suministro Inmediato de Información en la gestión de los libros del IVA (II). *Revista de Contabilidad y Tributación* (409), 45-100.
- MERINO JARA, I. y otros (2014). *Procedimientos Tributarios: Aspectos prácticos*. Barcelona: Bosch.