

**MEMENTO**

**EXPERTO**  
FRANCIS LEFEBVRE

# Suministro Inmediato de Información del IVA

Actualizado a 7 de junio de 2017



Esta obra es el resultado de un estudio técnico  
cedido a **Francis Lefebvre** por

**Francisco Javier Sánchez Gallardo**  
(Economista)

**Nota del autor.** – Esta obra es fruto de las reflexiones estrictamente personales del autor sobre la normativa que regula el Impuesto sobre el Valor Añadido. El enfoque de la obra es eminentemente práctico, ilustrando la resolución de los supuestos con la normativa aplicable en cada uno de ellos. Todos los supuestos que se analizan son ficticios sin que guarden ninguna relación o similitud con supuestos reales. Los comentarios y conclusiones que se efectúan en la misma constituyen, por tanto, la opinión personal del autor derivada del examen de la normativa indicada, sin que, en consecuencia, puedan ser consideradas como doctrina oficial de la Administración tributaria. En consecuencia, el autor no aceptará responsabilidades por las consecuencias ocasionadas a las personas o entidades que actúen o dejen de actuar como consecuencia de las opiniones, interpretaciones e informaciones contenidas en esta obra.

© Francis Lefebvre  
Lefebvre-El Derecho, S. A.  
Monasterios de Suso y Yuso, 34. 28049 Madrid. Teléfono: (91) 210 80 00. Fax: (91) 210 80 01  
www.efl.es  
Precio: 37,44 € (IVA incluido)  
ISBN: 978-84-16924-51-6  
Depósito legal: M-17650-2017  
Impreso en España  
por Printing'94  
Puerto Rico, 3. 28016 Madrid

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, [www.cedro.org](http://www.cedro.org)) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

# Plan general

	<u>nº marginal</u>
<b>Capítulo 1. Descripción general del sistema</b> .....	100
A. Características principales del sistema .....	110
B. Normativa reguladora .....	150
<b>Capítulo 2. Obligados a su aplicación</b> .....	250
A. Aplicación obligatoria .....	255
B. Aplicación voluntaria .....	360
C. Inicio y cese en la aplicación del SII .....	390
<b>Capítulo 3. Facturas expedidas y SII</b> .....	600
A. Alcance de la obligación de expedición de factura .....	610
B. Plazos para el suministro de la información .....	2600
C. Información a suministrar .....	3700
D. Facturas rectificativas .....	5000
E. Rectificación de las anotaciones registrales .....	6250
<b>Capítulo 4. Facturas recibidas</b> .....	7400
A. Existencia de operaciones y expedición de factura .....	7405
B. Plazos para el suministro de la información .....	7570
C. Información a suministrar .....	7610
D. Otras cuestiones en relación con las facturas recibidas .....	7700
<b>Capítulo 5. Bienes de inversión</b> .....	7950
1. Características generales del libro registro de bienes de inversión .....	7960
2. Concepto de bien de inversión .....	8010
3. Suministro de la información relativa al libro registro de bienes de inversión .....	8150
<b>Capítulo 6. Ciertas operaciones intracomunitarias</b> .....	8350
A. Características generales del libro registro de ciertas operaciones intracomunitarias .....	8355
B. Operaciones de registro obligatorio en este libro .....	8400
C. Suministro de la información relativa al libro registro de ciertas operaciones intracomunitarias .....	8630
<b>Capítulo 7. Otras cuestiones</b> .....	8700
A. Canal de suministro de la información .....	8705
B. Efecto en las autoliquidaciones periódicas de IVA .....	8800
C. Efecto en otras declaraciones .....	8840
D. Régimen sancionador .....	8890
E. Entrada en vigor .....	8955
F. Otras consecuencias .....	8995

## Tabla Alfabética

# Abreviaturas

<b>AEAT</b>	Agencia Estatal de Administración Tributaria
<b>AIB</b>	Adquisición Intracomunitaria de Bienes
<b>AN</b>	Audiencia Nacional
<b>art.</b>	artículo
<b>CC</b>	Código Civil (RD 24-7-1889)
<b>CV</b>	Consulta Vinculante
<b>DGT</b>	Dirección General Tributaria
<b>Dir</b>	Directiva
<b>disp.adic.</b>	disposición adicional
<b>disp.trans.</b>	disposición transitoria
<b>DUA</b>	Documento Único Administrativo
<b>EDJ</b>	El Derecho Jurisprudencia
<b>EIB</b>	Entrega Intracomunitaria de Bienes
<b>IRPF</b>	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
<b>IS</b>	Impuesto sobre Sociedades
<b>IVA</b>	Impuesto sobre el Valor Añadido
<b>L</b>	Ley
<b>LGT</b>	Ley General Tributaria (L 58/2003)
<b>LIVA</b>	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (L 37/1992)
<b>LSC</b>	Ley de Sociedades de Capital (RDLeg 1/2010)
<b>NIF</b>	Número de Identificación Fiscal
<b>NIFF</b>	Normas Internacionales de Información Financiera
<b>OM</b>	Orden Ministerial
<b>RD</b>	Real Decreto
<b>RDLeg</b>	Real Decreto Legislativo
<b>REAGP</b>	Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca
<b>REAV</b>	Régimen Especial de las Agencias de Viajes
<b>REBU</b>	Régimen Especial de Bienes Usados
<b>RECC</b>	Régimen Especial de Criterio de Caja
<b>REDEME</b>	Régimen Especial de Devolución Mensual del IVA
<b>REGE</b>	Régimen Especial de Grupo de Entidades
<b>Resol</b>	Resolución
<b>RGGI</b>	Reglamento General de Gestión e Inspección (RD 1065/2007)
<b>Rgto</b>	Reglamento
<b>Rgto Fac</b>	Reglamento de Facturación (RD 1619/2012)
<b>RIVA</b>	Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RD 1624/1992)
<b>ROI</b>	Registro de Operadores Intracomunitarios
<b>RSAN</b>	Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario (RD 2063/2004)
<b>SII</b>	Suministro Inmediato de Información
<b>TAI</b>	Territorio de aplicación del impuesto
<b>TEAC</b>	Tribunal Económico-Administrativo Central
<b>TFUE</b>	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
<b>TJUE</b>	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
<b>TS</b>	Tribunal Supremo
<b>TSJ</b>	Tribunal Superior de Justicia

## CAPÍTULO 1

# Descripción general del sistema

A. Características principales del sistema.....	110	<b>100</b>
B. Normativa reguladora .....	150	

## A. Características principales del sistema

El Suministro de Información Inmediata, en adelante, SII consiste en la llevanza de los libros registro de IVA en la sede electrónica de la AEAT (RIVA art.62.6 redacc RD 596/2016). De este modo, y a partir de su entrada en vigor, los sujetos pasivos que apliquen este sistema ya no serán quienes confeccionen y conserven los referidos libros registro, sustituyendo esta función por el **suministro de los datos** necesarios a la AEAT, que será quien se ocupe de la misma.

En buena lógica, esta **llevarza de los libros registro** por la AEAT parte de un prius, que probablemente es el más llamativo, al menos en la fase de puesta en funcionamiento del sistema, y que es el modo en que los obligados tributarios proceden al suministro de la información necesaria para que así se haga; sin embargo, y no debemos perder este extremo de vista, la esencia del sistema consiste en la referida llevanza de los libros de IVA por parte de la Administración.

Esta **caracterización del sistema** es de enorme relevancia, ya que implica que el contribuyente que no proporcione información que refleje adecuadamente la realidad de sus operaciones se va a encontrar con unos libros que son igualmente imprecisos, lo que, a efectos de la correcta liquidación del impuesto, es capital.

En el gráfico que se presenta en la siguiente página se presenta el esquema básico de funcionamiento del SII.

**Precisiones** 1) Esta llevanza y conservación de los libros registro de IVA por parte de la Administración tributaria debe incidir en la sustanciación de los **procedimientos de comprobación** que se desarrollan por parte de la AEAT, ya que dejará de tener sentido que, por parte de la misma, se proceda a su requerimiento, siendo la propia administración la que dispone de ellos y no los contribuyentes. De igual modo, y en lo que se refiere a las facturas cuyos registros se han suministrado a la Administración, el requerimiento por parte de esta únicamente puede ser coherente en caso de que se tenga la sospecha de que hay algún tipo de discrepancia entre los datos consignados en ellas y los suministrados a través del SII.

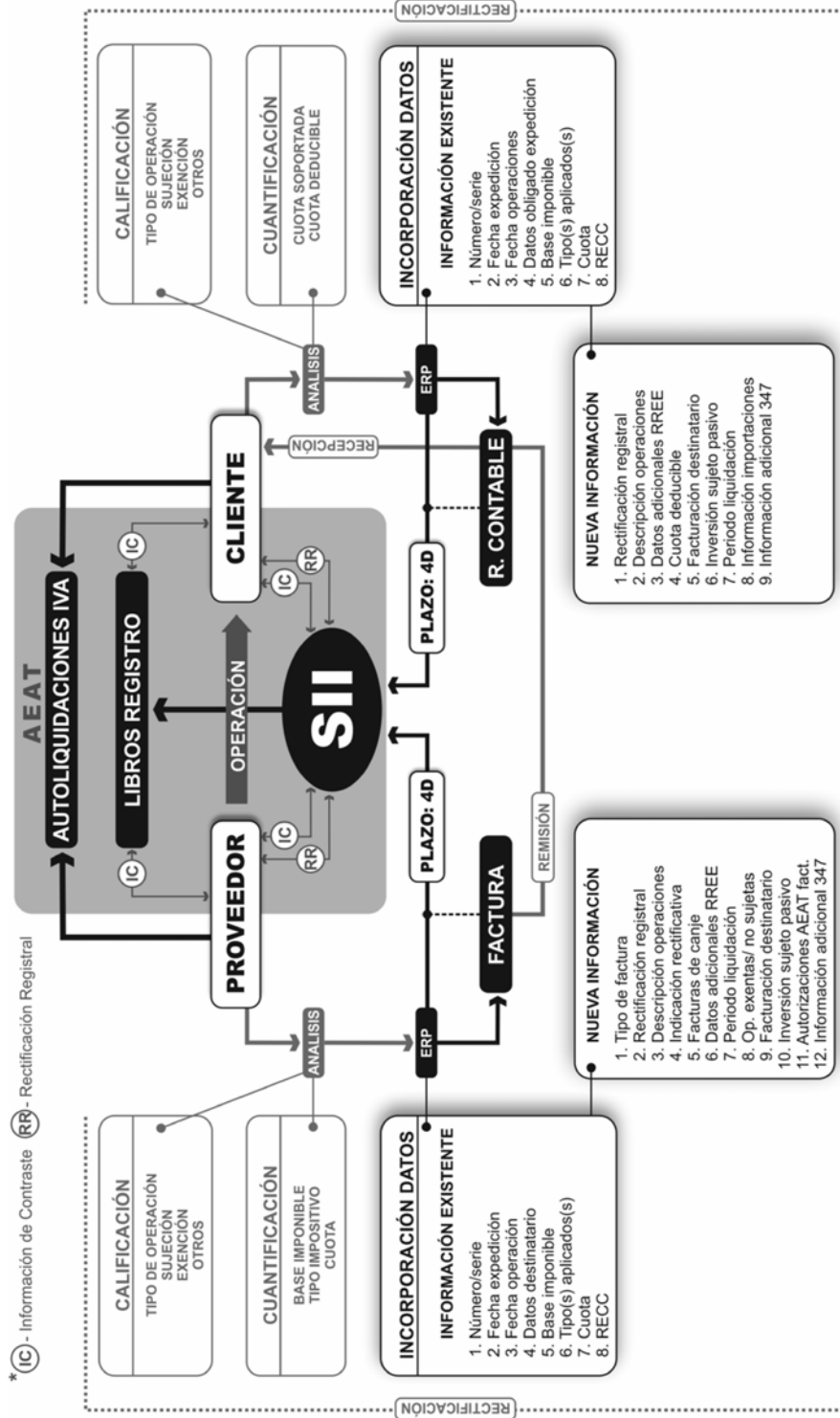
2) No debe confundirse lo anterior con las **obligaciones contables** propias de las actividades mercantiles, en las cuales, al menos en lo que se refiere a su regulación, no ha incidido la modificación normativa que se ha producido (ver nº 9000).

3) Aunque el SII se haya presentado como un sistema de llevanza de los libros de IVA en la sede electrónica de la AEAT, su alcance va más lejos, ya que la información que se ha de suministrar a la Administración no es sólo la de consignación obligatoria en libros, sino también **elementos adicionales**, que se estudian en el capítulo 3.C (ver nº 3700 s.) y 4.C (ver nº 7610 s.).

4) De acuerdo con el RIVA art.68.1, las anotaciones registrales han de realizarse en todo caso en **euros**, siendo este un aspecto que no se ha modificado con la implantación del SII.

5) El RIVA art.62.5 establece la posibilidad de que el **Departamento de Gestión de la AEAT** autorice la sustitución de los libros registro que han de llevar los sujetos pasivos por otros sistemas de registro, así como la modificación de los requisitos exigidos a las anotaciones registrales, a condición de que responda a la organización administrativa de los empresarios o profesionales y de que en todo caso queden garantizadas las capacidades de control de la AEAT. En caso de que el obligado tributario disponga de una de estas **autorizaciones de simplificación**, habrá de remitir una copia a la AEAT a través del SII con carácter previo al primer envío, obteniendo un número de registro que habrá de utilizar en todos los envíos que se hagan de este modo (OM HFP/417/2017 art.5.2).

6) En caso de que el **sujeto pasivo** hubiera sido **exonerado** de la obligación de llevanza de libros registro, no tendrá que enviar la copia a la que se refiere la precisión anterior (OM HFP 417/2017).



## Utilización de la información por parte de la Administración 120

Una vez puesto en marcha el sistema, la información de la que dispondrá la Administración tributaria acerca de los contribuyentes será ingente, siendo diversa la utilización que se podrá hacer de ella. A estos efectos, podemos distinguir los siguientes aspectos:

1. El hecho mismo de que, como decíamos, los libros registro de IVA reflejen adecuadamente la realidad de las operaciones realizadas por los sujetos pasivos. Cualquier **discrepancia** que se pudiera producir entre las autoliquidaciones presentadas por los contribuyentes y los datos suministrados a la Administración habría, en buena lógica, de ser subsanada, siendo que, en otro caso, es probable que sea la propia Administración la que requiera las explicaciones oportunas.

**Precisiones** En particular, y en lo que se refiere a **deducciones**, es de ver que, siendo su registro uno de los requisitos necesarios para la admisión de su procedencia, cualquier fallo en el cumplimiento de las obligaciones, que detallaremos a continuación, podría (habría de) conducir a su cuestionamiento por parte de la Administración (todo ello sin perjuicio de que, en un contexto contencioso, la jurisprudencia sea reticente a la denegación del ejercicio de derechos materiales por la mera quiebra en el cumplimiento de obligaciones formales, como es de todos sabido).

2. Una segunda posibilidad de uso de la información será el tradicional **cruce de datos** al objeto de contrastar, en su caso, los proporcionados por las partes. Nada hay nuevo en este sentido respecto a la información de contraste de la que ya se disponía a través de la presentación telemática de los libros registro de IVA –**modelo 340**– o de la declaración de operaciones con terceras personas –**modelo 347**–, sin perjuicio de que el aumento en la información disponible pueda hacer los referidos cruces más certeros, lo que, en buena lógica, debería conducir a actuaciones frente a los contribuyentes más quirúrgicas o precisas.

3. Hay una tercera posibilidad, más compleja todavía, que toma como base igualmente la información a disposición de la información, pero que acude a **modos de explotación más sofisticados**. Se trata del uso de técnicas de análisis de cantidades masivas de datos (*data and analytics*) o de minería de datos (*data mining*), las cuales, aplicadas a las miríadas de registros a disposición de la Administración a través del SII, pueden y deben conducir a la detección de patrones de comportamiento irregulares, al menos en apariencia, o a la detección de operaciones extramuros de la norma, las cuales, de otro modo, probablemente habrían pasado desapercibidas a los ojos de la Administración.

4. Finalmente, y no menos importante, ha de destacarse el uso de toda esta información en la **asistencia al contribuyente**, que ha de concretarse en varios aspectos, que son los siguientes:

a) El primero de ellos, inevitable, es el suministro a los contribuyentes de los datos necesarios para la **confección de las autoliquidaciones de IVA**. Nótese que, sin perjuicio de que los obligados tributarios dispongan, como es de prever, de otros sistemas de registro de la información, los libros registro de IVA se van a llevar, como ya hemos indicado, a través de la sede electrónica de la AEAT, por lo que es obligado que por parte de esta se proporcionen los datos necesarios para la confección de las autoliquidaciones periódicas de IVA.

**Precisiones** 1) A este respecto, de acuerdo con la información disponible en la sede electrónica de la AEAT, la información a disposición de los contribuyentes incluirá los datos suministrados por estos y los **contrastados con otros contribuyentes**, lo que puede ser de indudable utilidad.

2) El contraste de la información a disposición de los contribuyentes con la disponible por parte de la Administración tiene como antecedente inmediato el sistema de **diferimiento del pago del IVA a la importación** en vigor desde principios de 2015. A diferencia de este, sin embargo, en la presentación de autoliquidaciones de IVA que respondan a operaciones, los datos de cuyas facturas ya se suministraron a la Administración, no ha habido un acto de liquidación de una cuota cuyo ingreso «se haya dejado pendiente». De este modo, las discrepancias que se pudieran producir, sin perjuicio de las consecuencias que puedan tener, no deberían dar lugar a la liquidación de los recargos de apremio que, en aplicación del régimen de IVA diferido a la importación, se efectúan (RIVA disp.adic.octava).

125

130

- 140** b) Un segundo aspecto, que se antoja como ineludible, es el de la consulta de los datos proporcionados a la Administración o, en última instancia, de los **libros registro de IVA**, que a partir del 1-7-2017 son confeccionados y conservados por esta. La citada consulta, tanto por lo que se refiere a anotaciones concretas como en relación con datos agregados, se configura como inevitable en orden al contraste de datos, en su caso, y a la confección de las autoliquidaciones de IVA por parte de los contribuyentes.
- c) El último, cuyo cumplimiento parece algo más complejo, es la elaboración, por parte de la Administración, de los **borradores de las autoliquidaciones** a partir de los datos suministrados por los contribuyentes. Bien es cierto que en el ámbito de IRPF ya hace años que se procede de este modo; sin embargo, la multitud de datos que hay que utilizar, procedentes de clientes y proveedores muy diversos, así como las dificultades derivadas de la propia técnica de liquidación del tributo, hacen que este último aspecto sea mucho más difícil.

## B. Normativa reguladora

<b>150</b>	Antecedentes comunitarios .....	155
	Normativa interna .....	170

- 155 Antecedentes comunitarios** El SII, como tal, no dispone de ningún antecedente comunitario, esto es, no hay, en la normativa europea, ningún precepto que establezca una obligación similar a la que estamos analizando. La referencia al derecho comunitario, por tanto, ha de afrontarse desde la perspectiva de la compatibilidad del sistema con los preceptos reguladores de las obligaciones de los sujetos pasivos en la norma básica de armonización del impuesto en la Unión Europea (Dir 2006/112/CE art.192 bis a 280).
- En cuanto a las **obligaciones registrales**, se dispone de manera genérica, sin entrar en más consideraciones, que: «los sujetos pasivos deben llevar una contabilidad suficientemente detallada para hacer posible la aplicación del IVA y su control por la Administración fiscal» (Dir 2006/112/CE art.242).
- La norma europea no entra en el detalle de la contabilidad o libros registro que los Estados pueden exigir a sus contribuyentes, por lo que, de entrada, cabría entender que esta es una materia que está reservada a su competencia legislativa, tal y como, con carácter general, se entiende que ocurre para las materias no reguladas por el Derecho de la Unión (y cabe inferir del principio de subsidiariedad que consagra el TFUE art.5.3).
- 160** Cuestión distinta es que la obligación que se analiza sea compatible con los **principios generales** del Derecho de la Unión, en particular, con los de proporcionalidad y neutralidad o no discriminación.
- En cuanto al **principio de proporcionalidad**, la principal duda vendría dada por la compatibilidad con el Derecho europeo de la forma en la que se configura la obligación de llevanza de los libros registro y, en particular, de las sanciones que se contemplan para el caso de incumplimiento.
- La contestación a la segunda de las cuestiones es relativamente sencilla si tenemos presente que la sanción tiene un máximo de 24.000 euros anuales, importe que, como tal, y a salvo de casos puntuales, no parece que pueda fácilmente ser considerado como desproporcionado.
- Precisiones** Distinto es el caso si lo que analizamos es la **denegación del derecho a la deducción** si el contribuyente incumple por completo la obligación de llevanza de los libros en la sede electrónica de la AEAT (ver nº 8920), ya que, en dicha hipótesis, estaríamos determinando más bien las consecuencias del incumplimiento de la obligación que la obligación en sí misma.
- 165** En cuanto a la obligación de suministro o llevanza en sí misma, quizá es relevante el antecedente de la obligación de presentación telemática a la AEAT de los libros



registro de IVA, que ya en su momento fue cuestionada, sin que exista constancia pública de que las instituciones comunitarias hayan iniciado ningún procedimiento al efecto.

Desde la perspectiva del **principio de neutralidad** o no discriminación, el cuestionamiento podría venir dado por el establecimiento bien de medidas que pudieran hacer de peor condición a los operadores no establecidos que a los establecidos en el TAI o que, de otro modo, pudieran dificultar el tráfico intracomunitario.

De entrada, ninguna de estas circunstancias se produce, ya que:

a) El **perímetro subjetivo** del SII se define en atención exclusivamente al volumen de operaciones, sin que el hecho de que estas se realicen por empresarios o profesionales establecidos o no establecidos en el TAI sea relevante (ver nº 357). No hay, pues, discriminación alguna a estos efectos.

b) El régimen de declaración de las **operaciones intracomunitarias** se mantiene inalterado, hasta el punto de que la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias –modelo 349– no se incida por la entrada en vigor del SII. Tampoco desde este punto de vista parece que haya reproche que hacer.

**Normativa interna** La normativa básica de regulación del SII se incluye en el RIVA, en la redacción dada por el RD 596/2016. Este Real Decreto modifica otros preceptos reglamentarios. Todo ello se indica en la siguiente tabla (en la que se incluye únicamente la relación de modificaciones más importantes, ya que hay otras que consisten en ajustes meramente técnicos y que no se plasman en la misma):

170

Artículos del RIVA afectados por el RD 596/2016	
Artículo	Incidencia en el SII
art.62.6	<b>Obligación de llevanza</b> de los libros registro de IVA a través de la Sede electrónica de la AEAT para grandes empresas y demás cuyo periodo de liquidación sea mensual. Posibilidad para el resto (ver nº 255 y nº 360).
art.63.4	Especificación de la información que ha de proporcionarse a la AEAT a través del SII en cuanto a <b>facturas expedidas</b> (ver nº 3700).
art.64.4	Especificación de la información que ha de proporcionarse a la AEAT a través del SII en cuanto a <b>facturas recibidas</b> (ver nº 7610).
art.65.6	Se refiere el libro registro de <b>bienes de inversión</b> al SII (ver nº 7950 s.).
art.66.3	Se refiere el libro registro de <b>operaciones intracomunitarias</b> al SII (ver nº 8350 s.).
art.67.2	Se añade la <b>cuota deducible</b> como información de constancia obligatoria en las anotaciones registrales relativas al IVA soportado, información que antes no era obligatoria.
art.68.4	Se excluye del cumplimiento de los <b>requisitos formales</b> de los libros registro a quienes apliquen el SII, ya que en estos casos es la AEAT quien procede a la confección de los libros a partir de la información recibida (ver nº 110).
art.68 bis	Regulación las condiciones para la <b>aplicación voluntaria</b> del SII, tanto para quienes opten por ello como para quienes así resulte de las opciones por el REDEME o el REGE (ver nº 360).
art.69 bis	Regulación de los <b>plazos</b> para el suministro de la información (ver nº 2600 y nº 7550).
art.70	Adaptación de las <b>rectificaciones registrales</b> al SII (ver nº 6250).
art.71.3.5º y 71.4	Obligación de <b>presentación de autoliquidaciones</b> mensuales y unificación de los plazos de presentación a los 30 días del mes siguiente a cada mes natural para quienes apliquen el SII (ver nº 8800).
Artículos del Reglamento de aplicación de los tributos afectados por el RD 596/2016	

art.9 y 10	Comunicación de la aplicación voluntaria del SII a través de la <b>declaración censal</b> y previsión para la comunicación por este mismo medio a la AEAT de la aplicación del SII por obligados tributarios que hayan otorgado acuerdos de facturación por clientes o por terceras personas (ver nº 365).
art.32	Supresión de la obligación de presentación de la declaración de operaciones con terceras personas – <b>modelo 347</b> – para quienes apliquen el SII (ver nº 8855).
art.36	Supresión de la obligación de presentación de la presentación telemática de los libros registro – <b>modelo 340</b> – para quienes apliquen el SII (ver nº 8845).
art.104	Previsión de la existencia de <b>dilaciones</b> por el tiempo de retraso en el suministro de la información a través del SII (ver nº 9015).
<b>Reglamento de facturación</b>	
art.5	Introducción de la obligación de comunicación a la AEAT mediante una <b>declaración censal</b> de la existencia de acuerdos de facturación por clientes o por terceras personas por parte de los obligados tributarios que <b>apliquen el SII</b> (ver nº 2550).
art.18	Obligación de remisión de las <b>facturas a los destinatarios</b> empresarios o profesionales antes del día 16 del mes siguiente al del devengo (ver nº 3500).
disp.adic.3ª	Actualización del régimen especial de facturación de ciertas <b>entregas de electricidad</b> para su adecuación a la evolución normativa del sector.
<b>Otras disposiciones</b>	
disp.adic.única	Obligación de remisión de los registros de facturación del <b>primer semestre de 2017</b> durante el segundo semestre de dicho año (ver nº 550).
disp.trans.primer	Opción por la <b>aplicación voluntaria</b> del SII para la <b>segunda mitad de 2017</b> durante junio de este año (ver nº 360).
disp.trans.segunda	Exoneración de la obligación de presentación telemática de los libros registro – <b>modelo 340</b> – a partir de julio de 2017 (ver nº 8845).
disp.trans.tercera	Previsión para la comunicación a la AEAT de la aplicación del SII por obligados tributarios que hayan otorgado <b>acuerdos de facturación</b> por clientes o por terceras personas a partir de junio de 2017 (ver nº 2550).
disp.trans.cuarta	<b>Ampliación del plazo</b> para el suministro de la información de 4 a 8 días para las facturas expedidas o recibidas –documentos aduaneros– cuyo registro contable se produzca <b>entre el 1-7-2017 y el 31-12-2017</b> , así como para las operaciones que hayan de hacerse constar en el libro registro de operaciones intracomunitarias a partir de dicha fecha (ver nº 3560).
disp.final primera y segunda	Título competencial y <b>entrada en vigor</b> .

**180** La **normativa** directamente reguladora del SII **se completa** con las siguientes normas legales:

1. La propia **LIVA**, que se modificó al objeto de señalar que la obligación de llevanza de la contabilidad y registros que se establecieron había de hacerse «en la forma definida reglamentariamente», sin perjuicio de lo dispuesto en el Código de Comercio y demás normas contables [LIVA art.164.uno.4º].

Este inciso, que se introdujo en la LIVA por la L 28/2014, y está **en vigor desde el 1-1-2015**, con el adelanto que ello implica respecto a la implantación del SII, habilita la importante modificación que, en cuanto a la forma en la que se han de elaborar y conservar los libros registro de IVA, supone la misma, dando la adecuada cobertura al desarrollo reglamentario efectuado.

**[Precisiones]** Este adelanto en la cobertura legal al desarrollo reglamentario a través del cual se ha regulado el SII se explica por la **previsión inicial** que había al respecto, que era la de aprobación de su normativa a finales de 2015 e implantación efectiva a 1-1-2017.

**2.** La **LGT**, que incide en esta cuestión tipificando como **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» (LGT art.200.1.g) **185**

La **sanción** que se dispone es una 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 (LGT art.201.3).

Ambas disposiciones se introdujeron en la LGT por la L 34/2015, cuya entrada en vigor, en lo que a este precepto se refiere, se situó en el **1-1-2017** (L 34/2015 disp.final duodécima, en la misma línea que la comentada anteriormente en cuanto a la remisión al desarrollo reglamentario de la forma de llevanza de los libros registro de IVA). Esta cuestión se analiza más detalladamente en el nº 8890.

**Precisiones.** Adicionalmente, habría que tener en cuenta **otras disposiciones**, que son, básicamente, la LIVA, en tanto que normativa fundamental de regulación del tributo, el Rgto Fac, en el que se contiene la normativa relativa a la expedición de facturas, y el mismo RIVA en los aspectos relativos a los libros registro de IVA no modificados por el RD 596/2016, pero que inciden en su funcionamiento.

**3.** La **OM HFP/417/2017**, por la que se completan importantes elementos relativos a su proceso de implantación en 2017 (ver nº 515), a la información que se ha de proporcionar a la AEAT (ver nº 3700) y a la forma en la que se ha de proporcionar la información (ver nº 8705). **188**

## CAPÍTULO 2

## Obligados a su aplicación

A.	Aplicación obligatoria .....	255	<b>250</b>
1.	Grandes empresas .....	265	
2.	Sujetos pasivos que hayan optado por el REDEME .....	285	
3.	Sujetos pasivos que hayan optado por el REGE .....	325	
4.	Obligados ante las diputaciones forales .....	356	
5.	Sujetos pasivos no establecidos .....	357	
B.	Aplicación voluntaria .....	360	
C.	Inicio y cese en la aplicación del SII .....	390	
1.	Inicio en la aplicación del SII .....	395	
2.	Cese en la aplicación del SII .....	445	
3.	Inicio en la actividad .....	480	
4.	Cese en la actividad .....	500	
5.	Proceso de implantación en 2017 .....	515	

**A. Aplicación obligatoria**

(RIVA art.62.6)

Los sujetos pasivos obligados al suministro inmediato de información son los que tengan periodo de **liquidación mensual** (RIVA art.71.3) **255**

Conforme a esta disposición, los sujetos pasivos obligados a liquidar el IVA mensualmente son los siguientes:

- Grandes empresas (nº 265);
- Sujetos pasivos que hayan optado por el REDEME (nº 285), y
- Sujetos pasivos que hayan optado por el REGE (nº 325).

Una categoría especial de obligados tributarios a estos efectos son los eximidos de la obligación de presentación de autoliquidaciones periódicas por el RIVA art.71.1, que son los que realicen exclusivamente operaciones exentas conforme a la LIVA art.20 (**operaciones interiores exentas**) y art.26 (**determinadas adquisiciones intracomunitarias de bienes igualmente exentas**).

Considerando que la regulación de la llevanza de libros registro de IVA no exime a estos obligados tributarios del cumplimiento de las obligaciones registrales que constituyen la base del SII, hemos de concluir que, a falta de norma especial, no hay disposición que les exima del cumplimiento de la obligación de suministro de información a la AEAT en que consiste el SII.

**Precisiones** 1) Lo anterior ha de entenderse sin perjuicio de que, en caso de que se exima a estos sujetos pasivos de la expedición de **factura** por sus operaciones, no habiendo factura de la que informar, tampoco haya obligación de suministro que cumplir.

2) Es importante señalar que el suministro de la información que estamos analizando únicamente puede hacerse de las siguientes formas (OM HFP/417/2017 art.6):

a) Con carácter general, mediante un **certificado electrónico reconocido**, que podrá ser el asociado al Documento Nacional de Identidad electrónico (DNI-e) o cualquier otro certificado electrónico reconocido que, según la normativa vigente en cada momento, resulte admisible por la AEAT.

b) En el caso de personas físicas que realizan el suministro electrónico a través del **formulario web** a que se refiere el artículo 7.1.b) de la orden, podrán usar como certificado electrónico reconocido el sistema **Clave PIN**, sistema de identificación, autenticación y firma electrónica común para todo el Sector Público Administrativo Estatal, regulado en la OM PRE/1838/2014, que permite al ciudadano relacionarse electrónicamente con los servicios públicos mediante la utilización de claves concertadas, previo registro como usuario de la misma.

Cualquiera de estos sistemas implica una **identificación inequívoca de la persona o entidad** que está suministrando los datos, la cual, con carácter previo al suministro, habrá de cerciorarse de que se encuentra identificada en el **Censo de Obligados Tributarios** al que

se refiere el RGGI art.3, por lo que no parece fácil que se puedan proporcionar datos sin que la AEAT disponga de una referencia exacta de la persona o entidad que los proporciona.

3) La misma OM HFP/417/2017 dispone que cuando el suministro electrónico se realice por **apoderados** o por **colaboradores sociales** debidamente autorizados, serán éstos quienes deberán disponer de su certificado electrónico reconocido o Cl@ve PIN. Hay que tener en cuenta que en todo caso los libros cuya información así se suministre serán titularidad de los representados o poderdantes.

4) Cuando el obligado tributario es **menor de edad**, y solo en este caso, se consigna igualmente el NIF del representante.

## 1. Grandes empresas

**265** El primer colectivo de empresarios o profesionales que han de aplicar el SII de manera obligatoria son las grandes empresas. Tienen esta consideración los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones para el año natural anterior exceda de los 6.010.121,04 euros.

**[Precisiones]** 1) Se entiende por **volumen de operaciones** el importe total, IVA, recargo de equivalencia y compensación agraria no incluidos, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por el sujeto pasivo durante el año natural anterior, incluidas las exentas (LIVA art.121).

Las operaciones se entienden efectuadas cuando se produzca el **devengo** del impuesto.

**No se computan** las siguientes operaciones:

- entregas ocasionales de bienes inmuebles;
- entregas de bienes de inversión; y
- operaciones financieras, incluso las no exentas, así como entregas de oro de inversión, siempre que ni unas ni otras sean habituales para el sujeto pasivo.

2) Una cuestión relevante que se suscita en este contexto es la situación de las empresas que, como consecuencia de la **buena evolución de la actividad**, superan el umbral de 6.010.121,04 euros que establece la norma para pasar a ser consideradas como grandes empresas a estos efectos. La superación de este umbral, conforme a lo que hemos señalado, no sólo implica pasar a liquidar el IVA y presentar las correspondientes autoliquidaciones mensualmente durante el año natural siguiente a aquel en el que se superó el referido umbral y siguientes, implica también el cumplimiento de las obligaciones propias del SII.

3) El «**régimen transitorio**» que se ha de asumir en estos casos se analiza posteriormente (ver nº 390 s.).

4) Considerando que la condición de gran empresa viene dada por el volumen de operaciones y que, una vez alcanzada la misma, el SII deviene en obligación, resultando incompatible con la obligación de **presentación telemática** de los libros registro -modelo 340-, el relativo efecto disuasorio que dicha obligación suponía para la opción por el **REDEME** está llamado a desaparecer.

**270**

**[Ejemplo]** Una empresa dedicada a la fabricación de muebles basados en diseños antiguos tiene, durante el año N-1, un volumen de operaciones de 5.450.000 euros, liquidando el **IVA trimestralmente** en consecuencia, ya que tampoco ha optado por el REDEME ni por el REGE.

Cerrado el año N, la empresa constata que su volumen de operaciones para este año se ha elevado a los 6.050.000 euros.

Desde el 1 de enero del año N+1 la empresa ha pasado a ser considerada **gran empresa** a los efectos del IVA, por lo que tendrá que presentar autoliquidaciones de IVA mensuales y cumplir igualmente las obligaciones derivadas del SII.

Es importante insistir en que este cambio en el modelo de gestión del IVA por parte de la compañía es aplicable desde el 1-1-(N+1), ya que los registros de las facturas que se expidan por las operaciones que se realicen a partir de esta fecha deberán ser suministrados a la AEAT a través del SII. No cabe, pues, demorar la toma de las decisiones necesarias para la implantación del SII hasta el mes de febrero, que es cuando habrá de presentarse la primera autoliquidación con periodo de liquidación mensual por parte de la compañía, como sí ocurría cuando el cambio al estatus de gran empresa carecía de esta inmediatez en sus consecuencias.

**275**

Una situación especial que se puede producir es la correspondiente a la transmisión, y consiguiente adquisición, de unidades económicas autónomas o **negocios en marcha**, lo que suscita la duda de hasta qué punto esta compra ha de surtir algún

tipo de efecto en el adquirente. Esta cuestión se trata por el art.71.3 RIVA, que especifica que quienes hubiesen efectuado la adquisición de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial o profesional, cuando la suma de su volumen de operaciones del año natural inmediato anterior y la del volumen de operaciones que hubiese efectuado en el mismo período el transmitente de dicho patrimonio mediante la utilización del patrimonio transmitido hubiese excedido de 6.010.121,04 euros, resultarán igualmente obligados a liquidar el IVA mensualmente. Esta previsión resultará aplicable a partir del momento en que tenga lugar la referida transmisión, con efectos a partir del día siguiente al de finalización del período de liquidación en el curso del cual haya tenido lugar.

**Precisiones.** A este respecto, dispone la norma, se considerará transmisión de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial o profesional aquella que comprenda los elementos patrimoniales que constituyan una o varias **ramas de actividad** del transmitente, en los términos previstos en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, con independencia de que sea aplicable o no a dicha transmisión alguno de los supuestos de no sujeción del art.7 LIVA, esto, con independencia de que la operación resulte sujeta al IVA o no.

**Ejemplo.** Una empresa que durante el año N tuvo un volumen de operaciones de 4.850.000 euros adquiere una rama de actividad a otra empresa, que está reestructurando su negocio. El volumen de operaciones para el año N que se puede considerar atribuible a la **rama de actividad** adquirida es de 2.200.000 euros. La operación de compraventa se produce el 10-4-N.

La suma de los dos volúmenes de operaciones que hemos comentado asciende a 7.050.000 euros, por lo que la empresa adquirente pasará a ser considerada como gran empresa a los efectos del IVA y a presentar autoliquidaciones mensuales.

En cuanto al **tránsito a gran empresa**, considerando que la transacción se ha efectuado el 10-4-N, la compañía habrá de liquidar el IVA correspondiente al 2T mensualmente y presentar la autoliquidación correspondiente entre el 1 y el 20 de julio del año N+1 (o inmediato hábil siguiente), pasando a liquidar el tributo mensualmente a partir del 1 de julio (7M y siguientes).

La empresa deberá suministrar igualmente la información relativa a las facturas expedidas por las operaciones efectuadas a partir del 1-7-(N+1) y registrarlas contablemente a partir de esta fecha a través del SII (en cuanto al tránsito al SII, ver nº 390 s.).

280

## 2. Sujetos pasivos que hayan optado por el REDEME

Al igual que las grandes empresas, los sujetos pasivos acogidos al régimen de devoluciones mensuales o REDEME están obligados a aplicar el SII.

285

La opción por el REDEME se realiza a través de la declaración censal (modelo 036), que ha de presentarse durante el mes de noviembre del año anterior a aquel en el que se pretende que surta efecto. Se admite la «**inscripción sobrevenida**» en dos casos (RIVA art.30.4):

**a)** Sujetos pasivos que no han solicitado su inscripción en el plazo que antes se ha descrito.

**b)** Empresarios o profesionales que todavía no han comenzado a realizar entregas de bienes o prestaciones de servicios, pero han adquirido bienes y servicios con la intención de afectarlos al desarrollo de su actividad.

Esta inscripción sobrevenida ha de realizarse dentro de los plazos establecidos por la norma para la presentación de las **autoliquidaciones periódicas**, surtiendo efecto desde el día siguiente a aquel en el que finalice el período de liquidación de dichas autoliquidaciones periódicas.

**Ejemplos.** **1)** Un empresario o profesional solicita en noviembre del año N la inscripción en el registro de devoluciones mensuales a partir del 1-1-N+1. En este caso la inscripción surte efecto a partir de la fecha citada, es decir, a partir del 1-1-N+1. Será igualmente a partir de esta fecha cuando habrá de aplicarse el SII a las facturas expedidas y recibidas por parte de este empresario o profesional (ver nº 395).

**2)** El 15-4-N un **empresario o profesional** que liquida el **IVA trimestralmente** solicita la inscripción en el registro de devoluciones mensuales. En este caso, la inscripción surtirá efecto a partir del 1 de abril, ya que, considerando que la solicitud se presentó dentro de

300