

V1588-17

ORGANO
SG de Impuestos sobre el Consumo

FECHA-SALIDA
20/06/2017

NORMATIVA
Ley 37/1992 arts. 164- Uno 3º . RD1619/2012 arts. 2, 6, 7, 11 y 13.

RIVA RD 1624/1992 art. 62 y 71

DESCRIPCION-HECHOS

La consultante es una entidad que realiza prestaciones de servicios sanitarios sujetas y exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

CUESTION-PLANTEADA

1. Si la consultante tiene obligación de llevar libros registros de facturas recibidas y de cumplir con la obligación de suministro inmediato de información.
2. La consultante emite a los destinatarios de las operaciones, empresarios o profesionales, facturas recapitulativas y consulta si pueden ser emitidas consignando como fecha de emisión el último día del mes natural en el que se han prestado los servicios aunque sean efectivamente expedidas en una fecha posterior.

CONTESTACION

1.- 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, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, ha introducido en el ordenamiento jurídico el conocido como Suministro Inmediato de Información.

Entre las modificaciones introducidas en el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, con efectos desde el 1 de julio de 2017, destaca una nueva redacción del artículo 62, que ha incluido un nuevo apartado 6, con la siguiente redacción:

“1. Los empresarios o profesionales y otros sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido deberán llevar, con carácter general y en los términos dispuestos por este reglamento, los siguientes libros registros:

- a) Libro registro de facturas expedidas.
- b) Libro registro de facturas recibidas.
- c) Libro registro de bienes de inversión.
- d) Libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias.

(...)

6. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, los libros registro a que se refiere el apartado 1 de este artículo, deberán llevarse a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, mediante el suministro electrónico de los registros de facturación, por los empresarios o profesionales y otros sujetos pasivos del Impuesto, que tengan un periodo de liquidación que coincida con el mes natural de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 71.3 del presente Reglamento.

Además, aquellos empresarios o profesionales y otros sujetos pasivos del Impuesto no mencionados en el párrafo anterior, podrán optar por llevar los libros registro a que se refieren los artículos 40, apartado 1; 47, apartado 2; 61, apartado 2 y el apartado 1 de este artículo, a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en los términos establecidos en el artículo 68 bis de este Reglamento.

A efectos de lo previsto en el apartado 4 anterior, se llevarán unos únicos libros registro en los que se anotarán las operaciones de todos los establecimientos situados en el territorio de aplicación del Impuesto.

El suministro electrónico de los registros de facturación se realizará a través de la Sede Electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria mediante un servicio web o, en su caso, a través de un formulario electrónico, todo ello conforme con los campos de registro que apruebe por Orden el Ministro de Hacienda y Función Pública.”.

El artículo 71.3 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, en su redacción dada por el Real Decreto 596/2016, señala que el periodo de liquidación coincidirá con el mes natural, cuando se trate de los empresarios o profesionales que a continuación se relacionan:

“1.º Aquéllos cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley del Impuesto hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04 euros.

2.º Aquéllos que hubiesen efectuado la adquisición de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial o profesional a que se refiere el segundo párrafo del apartado uno del artículo 121 de la Ley del Impuesto, 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.

Lo previsto en este número 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.

A efectos de lo dispuesto en el segundo párrafo del apartado uno del artículo 121 de la Ley del Impuesto, 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 el artículo 83.4 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, con independencia de que sea aplicable o no a dicha transmisión alguno de los supuestos de no sujeción previstos en el número 1.º del artículo 7 de la Ley del Impuesto.

3.º Los comprendidos en el artículo 30 de este reglamento autorizados a solicitar la devolución del saldo existente a su favor al término de cada período de liquidación.

Lo dispuesto en el párrafo anterior será de aplicación incluso en el caso de que no resulten cuotas a devolver a favor de los sujetos pasivos.

4.º Los que apliquen el régimen especial del grupo de entidades que se regula en el capítulo IX del título IX de la Ley del Impuesto.

5.º Los que opten por llevar los libros registro a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de acuerdo con lo previsto en el artículo 62.6 de este Reglamento.”.

Por tanto el consultante, desde la entrada en vigor de la nueva redacción del art. 71.3 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, deberá llevar los libros previstos en el apartado 1 del art. 62 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en el caso de que el periodo de liquidación coincida con el mes natural según lo dispuesto en dicho artículo 71 del Reglamento, o en caso de que opte voluntariamente por la llevanza de los mismos a través del nuevo sistema.

2.- No obstante lo anterior, este Centro directivo ha establecido en la contestación vinculante de 26 de febrero de 2007, número V0373-07, respecto de la obligación de llevanza de los libros registros que “En la medida en que el consultante

no tenga la obligación de expedir factura, no será necesaria la llevanza del Libro registro de facturas expedidas.

En cuanto al Libro Registro de facturas recibidas, dado que la actividad realizada está exenta del impuesto no habrá derecho a deducir las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios para dicha actividad, por lo cual tampoco será necesaria la llevanza del citado Libro Registro.”.

En este sentido debe tenerse en cuenta que el nuevo sistema de llevanza de libros a través de la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria se base en el envío automatizado de registros de facturación, de tal forma, que sin que sea necesario el suministro o envío de la propia factura, los registros contenidos en la misma son el fundamento de la información a suministrar.

Tal y como establece la exposición de motivos del referido Real Decreto 596/2016 el nuevo sistema de llevanza de libros registros permitirá reducir sustancialmente las cargas administrativas asociadas al suministro periódico de información que atañe al sujeto pasivo, y 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.

Por otra parte, los empresarios o profesionales a los que será de aplicación el nuevo sistema de llevanza de libros serán exonerados de la obligación de presentar las declaraciones sobre las operaciones con terceras personas realizadas durante el año natural mediante la supresión de la obligación de presentación del “modelo 347”, así como de la presentación de la Declaración informativa a que se refiere el artículo 36 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE de 5 de septiembre), por lo que se refiere al contenido de los libros registro del Impuesto sobre el Valor Añadido, y de la Declaración-resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En consecuencia se hace necesario modificar el criterio señalado en la consulta de 26 de febrero de 2007.

De esta forma, no será necesaria la llevanza de libro registro de facturas expedidas cuando el consultante no tenga la obligación de expedir factura por todas sus operaciones, de conformidad con lo establecido en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE de 1 de diciembre).

No obstante, si será necesaria la llevanza del libro registro de facturas recibidas, con carácter general, por el empresario o profesional, con independencia que la actividad realizada se encuentre totalmente exenta del Impuesto y sin derecho a la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios para dicha actividad.

La llevanza del libro registro de facturas recibidas se realizará a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria cuando el periodo de liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido coincida con el mes natural según lo dispuesto dicho artículo 71 del Reglamento del Impuesto.

3.- Con independencia de lo anterior y, en relación con la forma y el contenido que debe darse a la factura que se emita con ocasión de la prestación de servicios por parte de la consultante, el artículo 164.Uno 3º de la Ley del Impuesto señala que: “Uno. Sin perjuicio de lo establecido en el Título anterior, los sujetos pasivos del impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a:

(...)

3.º Expedir y entregar factura de todas sus operaciones, ajustada a lo que se determine reglamentariamente.

(...).”.

El artículo 2, apartado 1, primer párrafo del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, establece lo siguiente:

“1. De acuerdo con el artículo 164.Uno.3.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, los empresarios o profesionales están obligados a expedir factura y copia de esta por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en el desarrollo de su actividad, incluidas las no sujetas y las sujetas pero exentas del Impuesto, en los términos establecidos en este Reglamento y sin más excepciones que las previstas en él. Esta obligación incumbe asimismo a los empresarios o profesionales acogidos a los regímenes especiales del Impuesto sobre el Valor Añadido.”.

Por su parte, el artículo 2, apartado 2, letra a), del mencionado Reglamento, preceptúa lo siguiente:

“2. Deberá expedirse factura y copia de ésta en todo caso en las siguientes operaciones:

a) Aquellas en las que el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal, con independencia del régimen de tributación al que se encuentre acogido el empresario o profesional que realice la operación, así como cualesquiera otras en las que el destinatario así lo exija para el ejercicio de cualquier derecho de naturaleza tributaria.”.

Por su parte el artículo 3 del citado Reglamento señala que “no existirá obligación de expedir factura, salvo en los supuestos contenidos en el apartado 2 del artículo 2 de este Reglamento, por las operaciones siguientes:

a) Las operaciones exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido, en virtud de lo establecido en el artículo 20 de su ley reguladora, con excepción de las operaciones a que se refiere el apartado 2 siguiente. No obstante, la expedición de factura será obligatoria en las operaciones exentas de este Impuesto de acuerdo con el artículo 20.Uno.2.º, 3.º, 4.º, 5.º, 15.º, 20.º, 21.º, 22.º, 24.º y 25.º de la Ley del Impuesto.

(...).”.

Según el escrito de consulta, la consultante realiza operaciones exentas en virtud del artículo 20.Uno apartados 2º y 3º, por lo que en todo caso estará obligada a expedir factura a los destinatarios de las operaciones, sean estos particulares o personas jurídicas.

El Reglamento de facturación, en cuanto al plazo para expedición de las facturas dispone con carácter general en su artículo 11:

“1. Las facturas deberán ser expedidas en el momento de realizarse la operación.

No obstante, cuando el destinatario de la operación sea un empresario o profesional que actúe como tal, las facturas deberán expedirse antes del día 16 del mes siguiente a aquél en que se haya producido el devengo del Impuesto correspondiente a la citada operación.

2. En las entregas de bienes comprendidas en el artículo 75.Uno.8.º de la Ley del Impuesto, las facturas deberán expedirse antes del día 16 del mes siguiente a aquél en que se inicie la expedición o el transporte de los bienes con destino al adquirente”.

Y el mismo Reglamento, en relación a la posibilidad de emisión de una factura recapitulativa, establece, en el artículo 13, lo siguiente:

“1. Podrán incluirse en una sola factura distintas operaciones realizadas en distintas fechas para un mismo destinatario, siempre que las mismas se hayan efectuado dentro de un mismo mes natural.

2. Estas facturas deberán ser expedidas como máximo el último día del mes natural en el que se hayan efectuado las operaciones que se documenten en ellas. No obstante, cuando el destinatario de éstas sea un empresario o profesional que actúe como tal, la expedición deberá realizarse antes del día 16 del mes siguiente a aquél en el curso del cual se hayan realizado las operaciones.

3. En las entregas de bienes comprendidas en el artículo 75.Uno.8.º de la Ley del Impuesto, las facturas deberán expedirse antes del día 16 del mes siguiente a aquél en que se inicie la expedición o el transporte de los bienes con destino al adquirente.”.

En cuanto al contenido de las facturas, el artículo 6 del Reglamento de Facturación exige la inclusión de la fecha de expedición de las facturas en su apartado 1.b), así como la fecha en la que se hayan efectuado las operaciones que se documentan o en la que, en su caso, se haya recibido el pago anticipado, siempre que se trate de una fecha distinta a la de expedición de la factura, en su apartado 1.i).

La misma exigencia contiene para las facturas simplificadas el artículo 7.1 en los apartados b) y c). Estos artículos no se han visto alterados por el Real Decreto 596/2016.

De acuerdo con lo anterior se puede consignar en una factura recapitulativa varias operaciones realizadas en distinta fecha para un mismo destinatario, siempre que las mismas se hayan efectuado dentro de un mismo mes natural. Y en el caso consultado, cuando el destinatario de estas operaciones sea empresario o profesional, actuando como tal, y la expedición se realice con posterioridad al mes en el que se hayan realizado las operaciones y antes del día 16 del mes



siguiente a aquél, el contenido de la factura deberá incluir la fecha de expedición de la misma, aunque sea posterior a la finalización del mes de realización de las operaciones y anterior al día 16 del mes siguiente, así como la fecha de realización de las operaciones.

4.- Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

