

Modificaciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), según Real Decreto 1075/2017, de 29 de diciembre

En el Boletín Oficial del Estado de 30 de diciembre se ha publicado el Real Decreto 1075/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifican, entre otras normas, el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

Las novedades que se incluyen son numerosas y tienen como finalidad común adecuar los citados textos reglamentarios a la vigente realidad social y económica, así como mejorar determinados aspectos procedimentales y gestores (modificaciones técnicas); que pasamos a detallar en función del precepto que se modifica.

Debe indicarse que, con exclusión de la modificación relativa al sistema de devolución en régimen de viajeros, el resto de novedades entran en vigor el día 1 de enero de 2018.

Devolución en régimen de viajeros (art. 9.1, núm. 2.º, letra b RIVA).

Se establece la obligación de utilizar este documento electrónico de reembolso en materia de devolución de viajeros para todo empresario o profesional. Esto es, la tramitación del reembolso de las cuotas del IVA en

las exportaciones de bienes en este régimen de devolución a viajeros mediante documento electrónico pasará a ser de carácter obligatorio, en lugar de ser un procedimiento opcional, como ocurre en la actualidad, no siendo necesario que la factura sea superior a 90, 15.- euros.

Entrada en vigor con carácter obligatorio el 01 de enero de 2019, por lo que durante todo el año 2018 convivirán el procedimiento tradicional basado en la factura y el sistema electrónico (documento electrónico de reembolso).

Régimen especial del grupo de entidades (art. 61 sexies RIVA)

Se modifica el régimen de control de los sujetos pasivos acogidos al Régimen Especial del Grupo de Entidades para adaptarlo a la nueva regulación contenida en la Ley General Tributaria (la entrada en vigor de la nueva redacción del artículo 150 de la LGT en materia de interrupción justificada y de dilaciones por causa no imputable a la Administración en actuaciones de comprobación tributaria, así como las especialidades recogidas para las entidades integradas en un grupo de consolidación del IS en los términos del artículo 195 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, hacía necesario que técnicamente se adaptasen estas medidas a las peculiaridades propias del régimen especial de IVA del grupo de entidades), en materia de interrupción justificada y de dilaciones por causa no imputable a la Administración en actuaciones de comprobación tributaria en el ámbito de las entidades que conforman el grupo.

Autorizaciones en relación con los libros registro del IVA (art. 62.5 RIVA)

En relación con los libros registro del IVA, cualquiera que sea la forma en que se lleven, se prevé en el apartado 5 del artículo 62 la posibilidad de que el Departamento de Gestión de la AEAT autorice su situación por sistemas de registro diferentes. Esta opción se mantiene, si bien ahora se recoge en la letra a) de este apartado, añadiéndose una segunda letra b), por la que se prevé que este departamento pueda autorizar (previas las comprobaciones que estime oportunas) que el contenido de los libros registro de facturas expedidas y recibidas sea menor que el previsto como obligación general de todo empresario o profesional o que se establezcan condiciones distintas para la confección de asientos resúmenes.

Así, podrá autorizar respecto de estos libros (de facturas expedidas y de facturas recibidas):

- Que no consten todas las menciones o toda la información referida en el artículo 63.3 (libro registro de facturas expedidas) y en el artículo 64.4 (libro registro de facturas recibidas).

- La realización de asientos resúmenes con condiciones distintas de las señaladas en el artículo 63.4 (libro registro de facturas expedidas) y en el artículo 64.5 (libro registro de facturas recibidas).
- En ambos casos, se autorizará cuando el departamento aprecie que las prácticas comerciales o administrativas del sector de actividad de que se trate, o bien las condiciones técnicas de expedición de las facturas, justificantes contables y documentos de aduanas dificulten la consignación de dichas menciones e información.
- Se establece, al igual que para el resto de autorizaciones de este precepto, que podrán revocarse en cualquier momento (se entiende que esta revocación deberá ser motivada).

Suministro inmediato de información (SII) (arts. 63, 64, 69 bis, 71 RIVA)

A) Libro registro de facturas expedidas (art. 63, apdos. 3 y 4 RIVA)

Se recoge la obligación de consignar el importe total de la operación, en el caso de que las operaciones a las que sea de aplicación el SII se encuentren acogidas al régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, y al régimen especial de las agencias de viaje.

Respecto a los asientos resúmenes se elimina la mención al término «periodo». Con ello el legislador ha querido aclarar que, en el procedimiento general para la realización de asientos resúmenes, las facturas deben haberse expedido en igual fecha, sin perjuicio de que el devengo de las operaciones se haya producido dentro de un mismo mes natural.

B) Libro registro de facturas recibidas (art. 64, apdo. 4)

En concordancia con lo señalado para las facturas expedidas, también se recoge que deberá suministrarse la misma información en relación con facturas recibidas acogidas a los Regímenes especiales de bienes usados y de las agencias de viaje, de manera que se consignará también el importe total de la operación que figura en la factura recibida.

C) Plazos para la remisión electrónica de los registros de facturación (art. 69 bis)

Debe recordarse en primer lugar que, a partir del 1 de enero de 2018, el plazo para suministrar la información, como regla general, es el de 4 días naturales (y no el de 8 días que había regido hasta el 31 de diciembre de 2017). Si bien no hay una reforma completa del precepto, que regula los plazos de suministro de los registros de facturación en el SII, se recoge la nueva dicción del mismo, incluyéndose las siguientes novedades:

- **Facturas expedidas.** Se mantiene que la información se suministre en el plazo de 4 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 8 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 correspondiente a la operación que debe registrarse. Se añade que, tratándose de operaciones no sujetas al IVA por las que el sujeto pasivo hubiera debido expedir factura, el plazo se determinará con referencia a la fecha en que se hubiera realizado la operación.
- **Facturas rectificativas expedidas y recibidas.** Se exige ahora que el suministro de información de estos documentos se produzca en el plazo de 4 días naturales desde la fecha en que tenga lugar la expedición o el registro contable de la factura, respectivamente. No obstante, en el caso de que la rectificación determine un incremento del importe de las cuotas inicialmente deducidas el plazo será el de 4 días naturales desde la fecha en que se produzca el registro contable de la factura y, en todo caso, antes del día 16 del mes siguiente al periodo de liquidación en que se hayan incluido las operaciones correspondientes (en análogos términos que la regla establecida para las facturas recibidas).
- **Exclusión de días.** Se mantiene, aunque se amplía para todos los supuestos que a efectos del cómputo del plazo de 4 u 8 días naturales, se excluirán los sábados, los domingos y los declarados festivos nacionales.
- **Operaciones a las que resulte de aplicación el régimen especial del criterio de caja.** Se mantiene la obligación de suministrar la información en los plazos generales, como si a dichas operaciones no les hubiera sido de aplicación el régimen especial, sin perjuicio de los datos que deben suministrarse en el momento en que se efectúan los cobros o pagos totales o parciales. La novedad radica en aclarar el plazo de remisión de los datos relativos a los cobros o pagos, que deberá realizarse en el plazo de 4 días naturales desde el cobro o pago correspondiente.
- **Rectificaciones registrales del artículo 70 del RIVA.** En este caso la novedad reside en que se permite que la comunicación de la rectificación de las anotaciones registrales quede referenciada al momento en que el obligado tributario tenga constancia del error y no desde la fecha de devengo de la operación que hubiera imposibilitado

el cumplimiento del plazo de suministro. De esta forma, en el caso de rectificaciones registrales, el suministro de los registros de facturación que recojan tales rectificaciones deberá realizarse antes del día 16 del mes siguiente al final del periodo en que el obligado tributario tenga constancia del error en que haya incurrido (hasta ahora era antes del día 16 del mes siguiente al final del periodo al que se refiera la declaración en la que deban tenerse en cuenta).

D) Periodos de liquidación trimestral o mensual (art. 71.4 RIVA)

En el artículo 71.3 del RIVA se establecen los dos periodos de liquidación que se dan en el IVA, el trimestre natural, como periodo general, y el mes natural, cuando se trate de los empresarios o profesionales que se relacionan en este apartado, como son las grandes empresas, sujetos acogidos al sistema de devolución mensual, quienes apliquen el régimen especial del grupo de entidades y, a partir del 1 de julio de 2017 (por el RD 596/2017) se estableció que también presentarían liquidación mensual los sujetos pasivos que optasen por llevar los libros registro a través de la sede electrónica de la AEAT.

La novedad radica en que a partir del 1 de enero de 2018 este último grupo de sujetos pasivos queda excluido de presentar la liquidación mensual, pasando a presentarla trimestralmente otra vez, suprimiéndose, por tanto, el número 5.º del artículo 71.3 del RIVA.

Con esto, la Administración pretende favorecer la implantación del SII en aquellos sujetos pasivos que no tienen que aplicarlo de forma obligatoria, para que opten voluntariamente por ello, no modificando así su periodo de liquidación trimestral.

Rectificaciones registrales (art. 70.1RIVA)

La obligación general de rectificación implica que los empresarios o profesionales que incurran en algún error material al efectuar las anotaciones registrales deben rectificarlas. Conforme a la redacción vigente en 2017 debe efectuarse al finalizar el periodo de liquidación mediante una anotación o grupo de anotaciones que permita determinar, para cada periodo de liquidación, el correspondiente impuesto devengado y soportado, una vez practicada la rectificación.

Con la nueva redacción, la rectificación debe efectuarse por los empresarios o profesionales «tan pronto tengan constancia de que se han producido» los errores materiales, lo que es consecuente con el cumplimiento de las obligaciones formales que se imponen al sujeto pasivo en materia de registro de facturas (y no «al finalizar el periodo de liquidación»), manteniéndose la forma de efectuarse la rectificación.

Diferimiento de la recaudación del IVA a la importación (art. 74.1 RIVA)

Para dar cumplimiento a la Sentencia del Tribunal Supremo 418/2016, de 9 de febrero de 2016, que declaró nula por discriminatoria la regulación contenida en el Reglamento del Impuesto para el ejercicio de la opción para acogerse al régimen de diferimiento del Impuesto en la Importación (por excluir de su ejercicio a los sujetos que tributan exclusivamente ante una Administración tributaria Foral), se incluye a estos sujetos pasivos y se regula el procedimiento para el ejercicio de la citada opción. Por otra parte, con carácter general, se establece que los sujetos pasivos podrán optar al régimen de diferimiento del Impuesto a la Importación durante el mes de

noviembre del año anterior al que deba surtir efecto. No obstante, para permitir que los sujetos pasivos que tributan exclusivamente ante una Administración tributaria Foral puedan optar para su aplicación en el año 2018 fuera del plazo general, se incluye en el Real Decreto una disposición transitoria al efecto, de manera que podrán ejercitar esta opción para las cuotas liquidadas por la aduana correspondientes al periodo del mes de febrero de 2018 y siguientes, hasta el día 15 de enero de 2018 (lo que implica que no pueden aplicar este sistema a las liquidaciones giradas por la aduana del mes de enero).

FIDE