

PAGO A PROVEEDORES, FACTURACIÓN, IVA Y SII. CÓMO CONJUGAR LAS DISTINTAS NORMATIVAS

Como consecuencia de la implantación el día 1 de julio de 2017 del nuevo Sistema de Información Inmediata (SII), se ha puesto de manifiesto la gran dificultad que están encontrando los empresarios y profesionales para armonizar el cumplimiento de las distintas normativas vigentes tanto en materia fiscal como financiera, sin obviar las obligaciones formales a las que se encuentra sujeto el empresario.

Mediante el presente escrito, se pretende clarificar las dudas que han ido surgiendo en la práctica diaria de las empresas.

1. LEY DE PAGOS A PROVEEDORES.

La Ley 15/2010, de 5 de julio, de modificación de la Ley 3/2004, de 29 de diciembre, por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales, establece en el artículo 4 lo siguiente:

1. El plazo de pago que debe cumplir el deudor será el siguiente:

*a) **Sesenta días después de la fecha de recepción de las mercancías o prestación de los servicios. Este plazo de pago no podrá ser ampliado por acuerdo entre las partes.***

b) Si el deudor recibe la factura o la solicitud de pago equivalente antes que los bienes o servicios, sesenta días después de la entrega de los bienes o de la prestación de los servicios.

c) Si legalmente o en el contrato se ha dispuesto un procedimiento de aceptación o de comprobación mediante el cual deba verificarse la conformidad de los bienes o los servicios con lo dispuesto en el contrato y si el deudor recibe la factura antes de finalizar el período para realizar dicha aceptación, el plazo de pago que debe cumplir el deudor se computará a partir del día de recepción de los bienes o servicios adquiridos y no podrá prolongarse más allá de los sesenta días contados desde la fecha de entrega de la mercancía.

*2. **Los proveedores deberán hacer llegar la factura o solicitud de pago equivalente a sus clientes antes de que se cumplan treinta días desde la fecha de recepción efectiva de las mercancías o prestación de los servicios.***

3. La recepción de la factura por medios electrónicos producirá los efectos de inicio del cómputo de plazo de pago, siempre que se encuentre garantizada la identidad y autenticidad del firmante, la integridad de la factura, y la recepción por el interesado.

4. Podrán agruparse facturas a lo largo de un período determinado no superior a 15 días, mediante una factura comprensiva de todas las entregas realizadas en dicho período, factura resumen periódica, o agrupándolas en un único documento a efectos de facilitar la gestión de su pago, agrupación periódica de facturas, y siempre que se tome como fecha de inicio del cómputo del plazo, la fecha correspondiente a la mitad del período de la factura resumen periódica o de la agrupación periódica de facturas de que se trate, según el caso, y el plazo de pago no supere los 60 días desde esa fecha.»

En resumen, se establece un plazo de pago a proveedores de 60 días desde la recepción de las mercancías o prestación de los servicios, independientemente de si recibimos la factura antes de recepcionar y validar la mercancía.

El plazo de pago no puede ser ampliado aunque exista un acuerdo expreso entre las partes, dicho acuerdo se considera una cláusula abusiva conforme al artículo 9 de la citada ley, por lo que queda anulado. En este sentido se ha pronunciado el Tribunal Supremo en su sentencia de 23 de noviembre de 2016, donde considera que "todos aquellos pactos", entre contratistas y

subcontratistas, que excedan del límite temporal de 60 días naturales -como marca la ley- resultarán "nulos de pleno derecho" por contravenir el Código Civil.

Por otra parte, el punto 2 del artículo 4, obliga a poner a disposición del cliente la factura de venta o solicitud de pago antes de que se cumplan 30 días desde la entrega efectiva de las mercancías o prestación de los servicios. Como veremos más adelante esto reduce el plazo para expedir las facturas que establece el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regula las obligaciones de facturación.

Así mismo las facturas recapitulativas no podrán recoger operaciones de un periodo superior a 15 días, siendo el inicio para el cómputo del plazo de pago la mitad del periodo de la factura. Esta norma también limita lo establecido en el reglamento de facturación referente a la expedición de facturas recapitulativas.

Mención especial requiere la comercialización de productos agroalimentarios, donde la disposición adicional primera dice que:

1. Los aplazamientos de pago de productos de alimentación frescos y perecederos no excederán en ningún caso de 30 días a partir de la fecha de la entrega de las mercancías.

Se entenderá por productos de alimentación frescos y perecederos aquéllos que por sus características naturales conservan sus cualidades aptas para comercialización y consumo durante un plazo inferior a treinta días o que precisan de condiciones de temperatura regulada de comercialización y transporte.

2. Con relación a los productos de alimentación que no sean frescos o perecederos los aplazamientos de pago no excederán en ningún caso de 60 días a partir de la fecha de la entrega de las mercancías.

3. Los destinatarios de las correspondientes entregas quedarán obligados a documentar, en el mismo acto, la operación de entrega y recepción con mención expresa de su fecha.

Del mismo modo, los proveedores deberán indicar en su factura el día del calendario en que debe producirse el pago.

Las facturas deberán hacerse llegar antes de que se cumplan treinta días desde la fecha de entrega y recepción de las mercancías.

Los productos agroalimentarios ven reducido el plazo de pago a proveedores a 30 días desde la entrega de las mercancías. Estos comprenden los productos frescos y/o aquellos que requieran de refrigeración o congelación para su comercialización y transporte.

Es obligatorio documentar la entrega y recepción de la mercancía indicando la fecha de tales hechos, por lo que habrá que asegurarse que el CMR este cumplimentado, firmado y sellado correctamente.

Cabe destacar que el plazo para entregar la factura al cliente o la solicitud de pago sigue siendo de 30 días desde la fecha de entrega de la mercancía, con la particularidad de que será obligatorio por parte del proveedor incluir en la factura el día del calendario cuando deba producirse el pago.

2. REGLAMENTO DE FACTURACIÓN.

En el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regula las obligaciones de facturación, encontramos el artículo 11 que dice en sus puntos 1 y 2 lo siguiente:

“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 (entregas intracomunitarias), 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.

Así mismo el artículo 5, punto 1 dice lo siguiente *“La obligación a que se refiere el artículo 2 (~~expedición de la factura~~) podrá ser cumplida materialmente por los destinatarios de las operaciones o por terceros. En cualquiera de estos casos, **el empresario o profesional o sujeto pasivo obligado a la expedición de la factura será el responsable del cumplimiento de todas las obligaciones que se establecen en este título.***

El reglamento de facturación establece como plazo máximo para expedir la factura, en el caso de que el cliente sea un empresario o profesional, antes del día 16 del mes siguiente al que se produzca el devengo de la operación, es decir una venta realizada el día 1 de septiembre podrá facturarse como máximo el día 15 de octubre. Esto afecta igualmente a aquellos empresarios que este obligado a expedir las facturas por un tercero, como es el caso, por ejemplo, de aquellos agricultores que se encuentran en el régimen especial de módulos.

No obstante, como hemos visto en el punto primero de este escrito, la Ley de pagos a proveedores, reduce en la práctica estos plazos a 30 días desde la entrega de las mercancías o prestación de los servicios con el límite del día 16 del mes siguiente al que se produzca el devengo de la operación.

Por ejemplo, una entrega realizada el día 1 de septiembre, según el reglamento de facturación podrá ser facturada como límite el día 15 de octubre, pero para cumplir la Ley de pagos a proveedores tendremos que expedirla el día 30 de septiembre para poder remitirla a nuestro cliente en los plazos que establece la esta Ley.

Por el contrario, una entrega realizada el día 30 de septiembre, según la Ley de Pagos a proveedores, tendríamos que hacer llegar la factura como fecha límite el 30 de octubre, pero para dar cumplimiento al reglamento de facturación habrá que expedirla como fecha límite el día 15 de octubre.

Referente a las facturas recapitulativas el artículo 13 dice 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 (entregas intracomunitarias), 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.”

Conforme a este artículo las facturas recapitulativas pueden recoger varias operaciones realizadas con un mismo destinatario, independientemente de la fecha en la que se realice, siempre y cuando se hayan efectuado dentro de un mismo mes natural; pero como dijimos anteriormente, esto entra en conflicto con la Ley de pagos a proveedores. Veamos un ejemplo:

Una empresa entrega mercancía a un mismo destinatario los días 1, 5, 10, 16, 25 y 29 de septiembre. Según el reglamento de facturación se podría expedir factura recapitulativa el día 30 de septiembre donde se recogieran todas las operaciones realizadas en esos días, sin embargo atendiendo a la Ley de pagos a proveedores el periodo de agrupación de las operaciones no puede ser superior a 15 días, por lo que habrá que emitir dos facturas recapitulativas; una el día 15 de septiembre por las entregas realizadas los días 1, 5 y 10 de septiembre, y otra factura recapitulativa el día 30 de septiembre por las entregas realizadas los días, 16, 25 y 29 de septiembre.

Así mismo el artículo 18 del Reglamento de facturación establece que:

“La obligación de remisión de las facturas que se establece en el artículo 17 deberá cumplirse en el mismo momento de su expedición o bien, cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal, antes del día 16 del mes siguiente a aquél en que se haya producido el devengo del Impuesto correspondiente a la citada operación o en el caso de las operaciones acogidas al régimen especial del criterio de caja antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que se hubiera realizado la misma.”

Esto viene a reiterar lo expuesto anteriormente, pues aunque el citado reglamento establezca un plazo distinto para la remisión de la factura que la Ley de pagos a proveedores, en la práctica habrá que atender a la fecha más restrictiva.

Existe la posibilidad de separar las obligaciones referentes a la entrega de la factura a los clientes, que nos marca el reglamento de facturación y la Ley de pagos a proveedores. Dicha posibilidad pasa por enviar al cliente una solicitud de pago equivalente, pero entendemos que en la práctica sería absurdo, pues generaría doble trabajo administrativo; el de emitir la solicitud de pago y posteriormente la factura.

3. SISTEMA INMEDIATO INFORMACIÓN (SII).

Los plazos que rigen para el suministro de información inmediato se contarán en días hábiles (no se computan sábados, ni domingos, ni festivos nacionales). En el caso de que la fecha límite del 15 del mes siguiente sea sábado, domingo o festivo nacional, se trasladará al primer día hábil siguiente.

OPERACIONES INTERIORES

Facturas expedidas

- 4 días desde la fecha expedición (8 días para el año 2017).
- En el caso de que la factura la expida el destinatario o un tercero, el plazo será de 8 días.
- En todo caso, el suministro de información deberá realizarse antes del día 16 del mes siguiente a aquel en el que se hubiera producido el devengo del impuesto. Por lo tanto el último día, independientemente de la fecha de expedición de la factura, para suministrar la información al SII será el día 15 del mes siguiente al de devengo.

Si la operación se realiza el día 25 de julio y se expide la factura el día 14 de agosto, no contaremos con los 4 días (8 días para 2017), sino que habrá que suministrar la información el día 15 de agosto como muy tarde.

- En el caso de emitir factura recapitulativa, la fecha de devengo será el último día del mes correspondientes al de las operaciones liquidadas.
- Si el día 15 del mes siguiente al devengo de la operación, no se puede determinar el precio, habrá que emitir una factura con un precio estimado y posteriormente emitir una factura rectificativa en virtud del artículo 80.6 de la Ley del IVA *“Si el importe de la contraprestación no resultara conocido en el momento del devengo del impuesto, el sujeto pasivo deberá fijarlo provisionalmente aplicando criterios fundados, sin perjuicio de su rectificación cuando dicho importe fuera conocido.”*

Facturas recibidas

- 4 días desde la fecha del registro contable de la factura (8 días en 2017). La fecha de registro contable, no es la del asiento contable, puede coincidir o no. Una factura se registra en el programa de contabilidad el día 16 de agosto, con fecha asiento contable el 02 de agosto. El plazo de 4 días (8 en 2017) contará desde el 16 de agosto, siendo la fecha límite el 28 de agosto.
- En todo caso, habrá que suministrar la información al SII antes del día 16 del mes siguiente al periodo de liquidación en el que se quiera deducir la factura.
- Para el caso específico de agricultura, cuando el agricultor se encuentre en estimación objetiva (módulos), habrá que remitir dicha operación al SII, dentro de los 4 días desde la fecha del registro contable del recibo que se haya emitido para realizar el pago al agricultor (que deberá estar debidamente firmado por éste), este plazo será de 8 días en 2017.
- Si el agricultor se encuentra en estimación directa (normal o simplificada), será este el que deba emitir la factura correspondiente a la entrega de las mercancías, sin perjuicio de que autorice a un tercero a hacerlo en su no previa comunicación censal a la AEAT, conforme al artículo 5 punto 1 donde dice que:

“1. La obligación a que se refiere el artículo 2 podrá ser cumplida materialmente por los destinatarios de las operaciones o por terceros. En cualquiera de estos casos, el empresario o profesional o sujeto pasivo obligado a la expedición de la factura será el responsable del cumplimiento de todas las obligaciones que se establecen en este título.

*En el caso de las personas y entidades a que se refiere el artículo 62.6 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, que **hayan optado por el cumplimiento de la obligación de expedir factura por los destinatarios de las operaciones o por terceros, deberán presentar una declaración censal comunicando dicha opción, la fecha a partir de la cual la ejercen y, en su caso, la renuncia a la misma y la fecha de efecto.”***

Si este fuera el caso, habrá que suministrar la información al SII antes del día 16 del mes siguiente, por lo que tendremos que emitir una factura en ese mismo plazo. Si no se puede determinar el precio para esa fecha, habrá que emitir una factura con un precio estimado y posteriormente emitir una factura rectificativa en virtud del artículo 80.6 de la Ley del IVA *“Si el importe de la contraprestación no resultara conocido en el momento del devengo del impuesto, el sujeto pasivo deberá fijarlo provisionalmente aplicando criterios fundados, sin perjuicio de su rectificación cuando dicho importe fuera conocido.”*

Una factura recibida el día 5 de agosto y se registra contablemente el día 13 de septiembre, podrá deducirse en el periodo de liquidación de agosto, pero tendrá de plazo límite para suministrar dicha información el día 15 de septiembre. Si dicha operación se quiere deducir en el periodo de liquidación de septiembre, tendrá como fecha límite para suministrar la información el día 25 de septiembre.

Es importante recordar que referente a la deducibilidad de las facturas recibidas; para determinar el periodo de liquidación en el que se podrán incluir deberemos atender a la fecha de recepción de la factura, independientemente de la fecha de expedición de la factura por parte del proveedor. Uno de los requisitos para deducir el IVA de una compra es estar en posesión de la factura; y será en ese momento cuando nacerá nuestro derecho para deducirnos el IVA.

A modo de ejemplo, una factura de un proveedor con fecha de albarán 02/09/2017, fecha de expedición 15/09/2017 y fecha de recepción 02/10/2017, no podrá deducirse antes del 02/10/2017 y por tanto la primera liquidación en la que se podrá incluir será la de octubre.

OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS

Entregas intracomunitarias

- 4 días desde la fecha expedición (8 días para el año 2017)
- Si se decide agotar el plazo de facturación, conforme al artículo 11.2 RD 1619/2012 donde dice que *“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 concreto el plazo de expedición de la factura de dichas entregas de bienes según el artículo 75.Uno.8º de la Ley del IVA es *“En las entregas de bienes comprendidas en el artículo 25 de esta Ley, distintas de las señaladas en el número anterior, el devengo del Impuesto se producirá el día 15 del mes siguiente a aquél en el que se inicie la expedición o el transporte de los bienes con destino al adquirente. No obstante, si con anterioridad a la citada fecha se hubiera expedido factura por dichas operaciones, el devengo del Impuesto tendrá lugar en la fecha de expedición de la misma.”* Así mismo, el artículo 25 de la Ley del IVA regula la exención en las entregas de bienes destinados a otro Estado miembro.

Por tanto, una entrega intracomunitaria que inicia su transporte el día 5 de julio, se podrá facturar el día 15 de agosto, siendo esta fecha el de devengo de la operación y por tanto, contaremos con 4 días (8 días en 2017) para suministrar la información del SII, es decir el día 25 de agosto.

Este es el ejemplo que la AEAT ha publicado en sus FAQ's:

Ejemplo 3: un empresario realiza una entrega intracomunitaria a un cliente francés. El inicio del transporte de los bienes se produce el 19 de octubre y la factura se expide el 15 de noviembre (último día para expedir la factura de acuerdo con el artículo 11.2 RD 1619/2012 y fecha en la que se produce el devengo de la operación). El plazo para remitir el registro de esta factura a través del SII finaliza el 27 de noviembre.

- Si el día 15 del mes siguiente al inicio del transporte de la mercancía, no se puede determinar el precio de la entrega, habrá que emitir una factura con un precio estimado y posteriormente emitir una factura rectificativa en virtud del artículo 80.6 de la Ley del IVA *“Si el importe de la contraprestación no resultara conocido en el momento del devengo del*

impuesto, el sujeto pasivo deberá fijarlo provisionalmente aplicando criterios fundados, sin perjuicio de su rectificación cuando dicho importe fuera conocido.”

Adquisiciones intracomunitarias

- Mismo criterio que con las facturas recibidas por operaciones interiores.

Como aclaración especial al margen de las cuestiones del SII, recordamos que una operación intracomunitaria se declarará en modelo 349 en el periodo en el que se haya producido la entrega de los bienes o la prestación de los servicios, independientemente de si estamos en posesión de la factura, no obstante solo será deducible en el periodo en que se reciba la factura de dicha operación.

EXPORTACIONES E IMPORTACIONES

Exportaciones

- 4 días desde la fecha expedición (8 días para el año 2017).
- En todo caso, el suministro de información deberá realizarse antes del día 16 del mes siguiente a aquel en el que se hubiera producido la entrega. Por lo tanto el último día, independientemente de la fecha de expedición de la factura, para suministrar la información al SII será el día 15 del mes siguiente al de la entrega.

Importaciones

- 4 días desde la fecha del registro contable del DUA (8 días en 2017). La fecha es la de registro contable, no es la del asiento contable, puede coincidir o no.
- En todo caso, habrá que suministrar la información al SII antes del día 16 del mes siguiente al de la emisión del DUA.
- Un DUA recibido el día 5 de agosto, se contabiliza el día 13 de septiembre, podrá deducirse en el periodo de liquidación de agosto, pero tendrá de plazo límite para suministrar dicha información el día 15 de septiembre (esto provocará diferencias entre las cantidades declaradas en la autoliquidación y el libro registro facturas). Si dicha operación se quiere deducir en el periodo de liquidación de septiembre, tendrá como fecha límite para suministrar la información el día 25 de septiembre.