

Orden HAC/773/2019, de 28 de junio, por la que se regula la llevanza de los libros registros en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Ministerio de Hacienda
«BOE» núm. 170, de 17 de julio de 2019
Referencia: BOE-A-2019-10487

TEXTO CONSOLIDADO Última modificación: 04 de diciembre de 2020

En el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el artículo 104 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, y el artículo 68 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, regulan las obligaciones formales, contables y registrales de los contribuyentes por este impuesto.

De acuerdo con lo establecido en estos artículos, los contribuyentes que desarrollen actividades empresariales cuyo rendimiento se determine en la modalidad simplificada del método de estimación directa, así como aquellos que realicen una actividad empresarial en estimación directa que, de acuerdo con el Código de Comercio, no tenga carácter mercantil, estarán obligados a la llevanza del libro registro de ventas e ingresos, el libro registro de compras y gastos y el libro registro de bienes de inversión.

Los contribuyentes que ejerzan actividades profesionales cuyo rendimiento se determine en método de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades, estarán obligados a llevar un libro de ingresos, un libro de gastos, un libro registro de bienes de inversión y un libro registro de provisiones de fondos y suplidos.

Los contribuyentes que realicen actividades empresariales cuyo rendimiento se determine mediante el método de estimación objetiva, en el caso de que deduzcan amortizaciones, estarán obligados a llevar un libro registro de bienes de inversión. Además, por las actividades cuyo rendimiento neto se determine teniendo en cuenta el volumen de operaciones habrán de llevar un libro registro de ventas o ingresos.

Por último, las entidades en régimen de atribución de rentas que desarrollen actividades económicas, llevarán unos únicos libros obligatorios correspondientes a la actividad realizada, sin perjuicio de la atribución de rendimientos que corresponda efectuar en relación con sus socios, herederos, comuneros o partícipes.

Hasta ahora, el desarrollo de estos preceptos se realizaba mediante la Orden de 4 de mayo de 1993 por la que se regula la forma de llevanza y el diligenciado de los libros-registro en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Dicha orden ha sido objeto de dos modificaciones, llevadas a cabo por la Orden de 4 de mayo de 1995 y la Orden de 31 de octubre de 1996.

Teniendo en cuenta las modificaciones introducidas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas desde la aprobación de esta orden, es necesario una actualización y

revisión de su contenido, por una parte, para adaptarla al Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y por otra, para revisar el contenido de los libros registros.

La principal novedad que se introduce en esta orden es la necesidad de que, en las anotaciones en los libros registros de ventas e ingresos y de compras y gastos se haga constar el Número de identificación fiscal de la contraparte de la operación. En esta actualización de la normativa reguladora del contenido de los libros registros se ha tratado de conseguir cierta homogeneidad con conceptos ya previstos en otros impuestos, como por ejemplo en materia de asientos resúmenes con el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Entre los objetivos buscados con esta nueva orden se encuentra el de reforzar y concretar la posibilidad de que estos libros puedan ser compatibles, con las adiciones necesarias, como libro fiscal de los impuestos que así lo prevean. En concreto, tal y como se indica en el artículo 12 de esta orden, los libros registros del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas podrán ser compatibles con los requeridos en el Impuesto sobre el Valor Añadido en los términos previstos en el artículo 62.3 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido. Esta concreción es sin duda una modulación de las obligaciones formales del colectivo de contribuyentes obligados a llevar libros registros de sus actividades.

Del mismo modo, a los efectos de la cumplimentación de dichos libros registros y en el marco de las actuaciones de asistencia tributaria y de reducción de cargas indirectas, en línea con numerosas actuaciones precedentes, la Agencia Estatal de Administración Tributaria publicará en su página web un formato tipo de libros registros. La puesta a disposición de este formato de libros trata de asistir en el cumplimiento de las obligaciones tributarias formales registrales y pretende ofrecer seguridad jurídica y certeza en el contenido mínimo que pueda exigirse sobre los mismos.

La orden regula a lo largo de trece artículos las obligaciones de llevanza de libros registros por parte de empresarios y profesionales, contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, salvo respecto de aquellos que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 del artículo 68 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, estén obligados a llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio.

Asimismo, de conformidad con lo dispuesto en el apartado 10 del citado artículo 68 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los contribuyentes distintos de los previstos en el apartado 2 de dicho precepto estarán obligados a llevar los libros registros establecidos en el mismo aun cuando, voluntariamente, lleven contabilidad ajustada a lo dispuesto en el Código de Comercio.

La disposición derogatoria única deroga la Orden de 4 de mayo de 1993 por la que se regula la forma de llevanza y el diligenciado de los libros-registros en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La orden ministerial ha sido sometida a trámite de audiencia e información pública conforme a lo establecido en el artículo 26.6 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre del Gobierno, y respeta los principios de necesidad, eficacia, proporcionalidad, seguridad jurídica, transparencia y eficiencia, en aras al cumplimiento de los principios de buena regulación.

Por último, la habilitación normativa para el desarrollo reglamentario que se establece en la presente orden se encuentra en el apartado 9 del artículo 68 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que autoriza al Ministro de Hacienda y Función Pública para determinar la forma de llevanza de los libros registros a que se refiere este artículo.

La habilitación al Ministro de Hacienda y Función Pública incluida en artículo 68.9 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas debe entenderse conferida en la actualidad a la Ministra de Hacienda, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 5 y en la disposición final segunda del Real Decreto 355/2018, de 6 de junio, por el que se reestructuran los Departamentos ministeriales.

En su virtud, dispongo:

Artículo 1. *Libros registros en actividades empresariales cuyo rendimiento se determine en la modalidad simplificada del método de estimación directa.*

1. De acuerdo con lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 68 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, los contribuyentes que desarrollen actividades empresariales cuyo rendimiento se determine en la modalidad simplificada del método de estimación directa estarán obligados a la llevanza y conservación de los siguientes libros registros:

- a) Libro registro de ventas e ingresos.
- b) Libro registro de compras y gastos.
- c) Libro registro de bienes de inversión.

2. Quienes fuesen titulares de diversos establecimientos situados en el ámbito de aplicación del impuesto podrán llevar, en cada uno de ellos, los libros registros establecidos en el apartado anterior, en los que anotarán por separado las operaciones efectuadas desde dichos establecimientos, siempre que los asientos resúmenes de éstos se trasladen a los correspondientes libros registros generales que deberán llevarse en el domicilio fiscal.

Artículo 2. *Libro registro de ventas e ingresos.*

1. El libro registro de ventas e ingresos, en el que se anotarán, con la debida separación, la totalidad de los ingresos derivados del ejercicio de la actividad, contendrá:

a) El número de la factura expedida, y en su caso la serie, en el que se refleje el ingreso. Cuando no exista obligación de emitir factura, los ingresos se numerarán correlativamente, anotándose en el libro registro de ventas e ingresos el número que corresponda en cada caso.

b) La fecha de expedición de la factura y la fecha de realización de las operaciones, en caso de que sea distinta de la anterior.

c) El nombre y apellidos, razón social o denominación completa y número de identificación fiscal del destinatario.

d) Concepto. A estos efectos se reflejará, al menos, con el desglose de ingresos íntegros que conste en el último modelo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado al inicio del ejercicio al que corresponden los ingresos anotados en este libro registro.

e) Importe de la operación o, si la operación está sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, la base imponible de las operaciones determinada conforme a los artículos 78 y 79 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido y, en su caso, el tipo impositivo aplicado y la cuota tributaria. Igualmente será válida la anotación de una misma factura en varios asientos correlativos cuando incluya operaciones que tributen a distintos tipos impositivos.

f) Si la operación está sujeta a retención o ingreso a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se consignará separadamente el tipo de retención aplicado a la operación y el importe retenido por el destinatario.

2. Cuando se trate de facturas expedidas en las que no sea preceptiva la identificación del destinatario de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7.1 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, y cuyo devengo se haya producido dentro del mismo mes natural, la anotación individualizada de las facturas a que se refiere este artículo se podrá sustituir por un asiento resumen diario, en el que se hará constar:

a) Los números inicial y final de las facturas.

b) La fecha de expedición de las facturas.

c) Referencia a que se trata de un asiento resumen de facturas expedidas de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7.1 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

d) Si la operación está sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, la base imponible global correspondiente a cada tipo impositivo, los tipos impositivos, la cuota global de las

facturas numeradas correlativamente y expedidas en la misma fecha. Si la operación no está sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, se hará constar el importe de la operación.

3. Igualmente, deberán anotarse por separado las facturas rectificativas a que se refiere el artículo 15 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, consignando el número de la factura expedida, fecha de expedición, la fecha de realización de las operaciones, en caso de que sea distinta de la anterior, la identificación del cliente, la base imponible, tipo impositivo y cuota.

Artículo 3. *Libro registro de compras y gastos.*

1. El libro registro de compras y gastos, en el que se anotarán, con la debida separación, la totalidad de los gastos derivados del ejercicio de la actividad, contendrá:

a) El número de la factura recibida, y en su caso la serie, en la que se refleje el gasto. Cuando no exista obligación de reflejar el gasto en factura los gastos se numerarán correlativamente, anotándose en el libro registro de compras y gastos el número de recepción que corresponda en cada caso.

b) La fecha de expedición de la factura u otro documento justificativo y la fecha de realización de las operaciones, en caso de que sea distinta de la anterior.

c) El nombre y apellidos, razón social o denominación completa y número de identificación fiscal del obligado a su expedición.

d) Concepto. A estos efectos se reflejará, al menos, con el desglose de gastos fiscalmente deducibles que conste en el último modelo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado al inicio del ejercicio al que corresponden los gastos anotados en este libro registro.

e) Si la operación está sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, la base imponible de las operaciones, determinada conforme a los artículos 78 y 79 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido y, en su caso, el tipo impositivo aplicado y la cuota tributaria. Igualmente será válida la anotación de una misma factura en varios asientos correlativos cuando incluya operaciones que tributen a distintos tipos impositivos.

f) El importe que es considerado gasto a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

g) Si la operación está sujeta a retención o ingreso a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se consignará separadamente el tipo de retención aplicado a la operación y el importe retenido al emisor de la factura.

2. Igualmente, deberán anotarse por separado las facturas rectificativas a que se refiere el artículo 15 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, consignando el número de la factura expedida, la fecha de expedición, la fecha de realización de las operaciones, en caso de que sea distinta de la anterior, identificación del proveedor, base imponible, tipo impositivo y cuota.

3. Podrá hacerse un asiento resumen global de las facturas recibidas en una misma fecha, en el que se harán constar los números inicial y final de las facturas recibidas asignados por el destinatario, siempre que procedan de un único proveedor, la suma global de la base imponible correspondiente a cada tipo impositivo, la cuota impositiva global, siempre que el importe total conjunto de las operaciones, Impuesto sobre el Valor Añadido no incluido, no exceda de 6.000 euros, y que el importe de las operaciones documentadas en cada una de ellas no supere 500 euros, Impuesto sobre el Valor Añadido no incluido.

Artículo 4. *Libro registro de bienes de inversión.*

1. En el libro registro de bienes de inversión se registrarán, debidamente individualizados, los elementos patrimoniales afectos a una actividad empresarial o profesional, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 29 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

2. Los contribuyentes deberán reflejar en este libro registro los datos suficientes para identificar de forma precisa las facturas y documentos de aduanas correspondientes a cada uno de los bienes afectos asentados.

3. Se anotarán, igualmente, por cada bien individualizado:

- a) El número de factura o, en caso de importación, el número del documento aduanero, o en defecto de los anteriores, el número de recepción.
- b) La fecha en que el elemento patrimonial se encuentre en condiciones de funcionamiento.
- c) La descripción del bien con indicación de todos aquellos datos que permitan su perfecta identificación.
- d) El nombre y apellidos, razón social o denominación completa y número de identificación fiscal del proveedor.
- e) El valor de adquisición, así como el valor amortizable del elemento patrimonial.
- f) El método de amortización aplicable.
- g) El porcentaje de amortización aplicado cada período impositivo, así como la cuota de amortización resultante.
- h) La amortización acumulada.

También se harán constar la baja del bien o derecho con expresión de su fecha y motivo. En el supuesto de transmisión del bien, deberán hacerse constar los datos necesarios para la identificación de la operación.

Artículo 5. *Libros registros cuando la actividad empresarial no tenga carácter mercantil en régimen de estimación directa.*

De acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 68 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los contribuyentes que desarrollen actividades empresariales que no tengan carácter mercantil, de acuerdo con el Código de Comercio, estarán obligados a la llevanza y conservación de los siguientes libros registros:

- a) Libro registro de ventas e ingresos.
- b) Libro registro de compras y gastos.
- c) Libro registro de bienes de inversión.

La llevanza de estos libros se ajustará a lo dispuesto en los artículos 2, 3 y 4 de esta orden.

Artículo 6. *Libros registros en actividades profesionales.*

1. De acuerdo con lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 68 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los contribuyentes que desarrollen actividades profesionales cuyo rendimiento se determine por el método de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades, estarán obligados a la llevanza y conservación de los siguientes libros registros:

- a) Libro registro de ingresos.
- b) Libro registro de gastos.
- c) Libro registro de bienes de inversión.
- d) Libro registro de provisiones de fondos y suplidos.

2. Los libros registros de ingresos, gastos y bienes de inversión previstos en este artículo se llevarán de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 2, 3 y 4 de esta orden, respectivamente.

3. En el libro registro de provisiones de fondos y suplidos se anotarán, con la debida separación:

- a) El número de la anotación.
- b) La naturaleza del movimiento: provisión de fondos o suplido.
- c) Las fechas en que las provisiones o suplidos se hubieran producido o pagado.
- d) El importe de los mismos.
- e) El nombre y apellidos, razón social o denominación completa y número de identificación fiscal del pagador de la provisión o perceptor del suplido.
- f) El número de la factura en el que se refleje la operación. Cuando no exista obligación de emitir factura, las provisiones de fondos y suplidos se numerarán correlativamente anotándose en este libro registro el número que corresponda en cada caso.

Artículo 7. *Libros registros en actividades empresariales cuyo rendimiento se determine mediante el método de estimación objetiva.*

De acuerdo con lo dispuesto en los apartados 6 y 7 del artículo 68 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los contribuyentes que desarrollen actividades empresariales cuyo rendimiento se determine mediante el método de estimación objetiva, estarán obligados a la llevanza y conservación de los siguientes libros registros:

a) Cuando deduzcan amortizaciones, estarán obligados a llevar un libro registro de bienes de inversión, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 4 de esta orden.

b) Cuando realicen actividades cuyo rendimiento neto se determine teniendo en cuenta el volumen de operaciones, habrán de llevar un libro registro de ventas e ingresos, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2 de esta orden.

En este libro, además del contenido establecido en el artículo 2 de esta orden, deberán incluirse las subvenciones corrientes y de capital incluyendo los criterios de imputación y las indemnizaciones. En el caso de que existan operaciones acogidas al régimen especial de agricultura, ganadería y pesca en el Impuesto sobre el Valor Añadido, se consignará separadamente el importe reintegrado de la compensación.

Artículo 8. *Libros registros de las entidades en régimen de atribución de rentas.*

1. De conformidad con lo dispuesto en el apartado 8 del artículo 68 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, las entidades en régimen de atribución de rentas que desarrollen actividades económicas llevarán unos únicos libros obligatorios correspondientes a la actividad realizada, sin perjuicio de la atribución de rendimientos que corresponda efectuar en relación con sus socios, herederos, comuneros o partícipes.

2. La llevanza de libros registros por las citadas entidades se ajustará a lo establecido en los artículos 1 a 7 de la presente orden, teniendo en cuenta el régimen de determinación del rendimiento neto de la actividad por el que haya optado la entidad o que, en su caso, le resulte aplicable, a los efectos de lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Artículo 9. *Requisitos formales.*

1. Todos los libros registros mencionados en esta orden deberán ser llevados, cualquiera que sea el procedimiento utilizado, con claridad y exactitud, por orden de fechas, sin espacios en blanco y sin interpolaciones, raspaduras ni tachaduras y se totalizarán, en todo caso, por trimestres y años naturales.

2. Las anotaciones registrales deberán hacerse expresando los valores en euros. Cuando la factura u otro documento justificativo se hubiese expedido en una unidad de cuenta o divisa distinta del euro, tendrá que efectuarse la correspondiente conversión para su reflejo en los libros registros.

3. Cuando los libros sean llevados por medios electrónicos o informáticos se deberán conservar los programas, ficheros y archivos informáticos que les sirvan de soporte y los sistemas de codificación utilizados que permitan la interpretación de los datos cuando la obligación se cumpla con utilización de sistemas informáticos. Se deberá facilitar la conversión de dichos datos a formato legible cuando la lectura o interpretación de los mismos no fuera posible por estar encriptados o codificados.

En el caso de que los libros no se lleven en formato electrónico será válida la realización de asientos o anotaciones, por cualquier procedimiento idóneo, sobre hojas separadas, que después habrán de ser numeradas y encuadernadas correlativamente para formar los libros mencionados en el apartado anterior.

4. Los contribuyentes y entidades que realicen varias actividades, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 38 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, deberán llevar libros independientes para cada una de ellas. En el caso de que los libros registros no se lleven en formato electrónico se deberá hacer constar en el primer folio la actividad a que se refieren.

Artículo 10. *Plazo para las anotaciones registrales.*

1. Las operaciones que hayan de ser objeto de anotación registral deberán hallarse asentadas en los correspondientes libros registros antes de que finalice el plazo para realizar la declaración e ingreso de los pagos fraccionados a que se refieren los artículos 109 a 112 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

2. No obstante, las operaciones efectuadas por el sujeto pasivo respecto de las cuales no se expidan facturas, deberán anotarse en el plazo de siete días a partir del momento de la realización de las operaciones o de la expedición de los documentos, siempre que este plazo sea menor que el señalado en el apartado anterior.

3. Las facturas recibidas deberán anotarse en el correspondiente libro registro por el orden en que se reciban, y dentro del período impositivo en que proceda efectuar su deducción.

Artículo 11. *Rectificación de las anotaciones registrales.*

Cuando los empresarios o profesionales hubieran incurrido en algún error u omisión al efectuar las anotaciones registrales a que se refieren los artículos anteriores deberán rectificarlas inmediatamente que se adviertan. Esta rectificación deberá efectuarse mediante una anotación o grupo de anotaciones que permita determinar, para cada período trimestral de liquidación del pago fraccionado correspondiente, la totalidad de los ingresos y gastos del periodo, una vez practicada dicha rectificación.

Artículo 12. *Compatibilidad con otros libros.*

Los libros registros regulados en esta orden podrán ser utilizados a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, siempre que se ajusten a los requisitos que se establecen en el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

Los libros registros regulados en esta orden podrán ser utilizados a efectos del Impuesto General Indirecto Canario, siempre que lo permita el Decreto 268/2011, de 4 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias y se ajusten a los requisitos establecidos en él.

Artículo 13. *Obligación de conservación y puesta a disposición de la Administración de facturas y demás documentos acreditativos de las operaciones anotadas en los libros registros.*

De conformidad con lo establecido en el apartado 1 del artículo 68 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, los contribuyentes de este Impuesto estarán obligados a conservar, durante el plazo máximo de prescripción, todos los justificantes, facturas y demás documentos acreditativos de las operaciones, gastos, e ingresos de cualquier tipo que hayan sido objeto de reflejo en los libros registros establecidos en la presente orden, y a exhibirlos ante los órganos competentes de la Administración tributaria, cuando sean requeridos al efecto.

Artículo 14. *Referencias del Impuesto sobre el Valor Añadido al Impuesto General Indirecto Canario.*

En relación con las obligaciones registrales del Impuesto General Indirecto Canario, y a los efectos de lo dispuesto en el artículo 12 párrafo segundo de esta orden, las referencias hechas en esta orden al Impuesto sobre el Valor Añadido deben entenderse hechas también al Impuesto General Indirecto Canario.

Disposición derogatoria única. *Derogación normativa.*

A la entrada en vigor de la presente orden ministerial queda derogada la Orden de 4 de mayo de 1993 por la que se regula la forma de llevanza y el diligenciado de los libros-registros en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Disposición final. *Entrada en vigor.*

La presente orden entrará en vigor el día 1 de enero de 2020 y se aplicará a las anotaciones registrales correspondientes al ejercicio 2020 y siguientes.

Madrid, 28 de junio de 2019.–La Ministra de Hacienda, María Jesús Montero Cuadrado.

Este texto consolidado no tiene valor jurídico.