

MONOGRAFÍAS JURÍDICAS

M.^a JESÚS GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ

**EL DEBER
DE CONTABILIDAD
EN DERECHO TRIBUTARIO**



Marcial
Pons

**EL DEBER DE CONTABILIDAD
EN DERECHO TRIBUTARIO**

Quedan rigurosamente prohibidas, sin la autorización escrita de los titulares del «Copyright», bajo las sanciones establecidas en las leyes, la reproducción total o parcial de esta obra por cualquier medio o procedimiento, comprendidos la reprografía y el tratamiento informático, y la distribución de ejemplares de ella mediante alquiler o préstamo públicos.

© M.^a Jesús García-Torres Fernández

© MARCIAL PONS

EDICIONES JURÍDICAS Y SOCIALES, S. A.

San Sotero, 6 - 28037 MADRID

☎ 91 304 33 03

ISBN: 84-7248-923-X

Depósito legal: M. 51.275-2001

Fotocomposición: INFORTEX, S. L.

Impresión: CLOSAS-ORCOYEN, S. L.

Polígono Igarza. Paracuellos de Jarama (Madrid)
MADRID, 2001

CAPÍTULO I

EL DEBER DE CONTABILIDAD

I. OBLIGACIONES Y DEBERES TRIBUTARIOS

Toda persona obligada frente a la Hacienda Pública a título de tributo lo es en base a una determinada manifestación de su capacidad contributiva, y el nexo de unión se realiza a partir del nacimiento de la obligación tributaria.

La obligación tributaria es la obligación *ex lege* de dar una suma de dinero en concepto de tributo. De esta definición destacan las siguientes características ¹:

— Es una obligación que ha de estar determinada por la Ley, en virtud del principio de legalidad que preside nuestro ordenamiento tributario.

— Es una obligación de Derecho público, como consecuencia de que el sujeto acreedor del tributo es un ente público.

— Es una obligación de dar.

— Es una obligación de contenido patrimonial, su objeto está constituido por una suma monetaria, e incluso en los supuestos en los que se prevea el pago en especie, la obligación tendrá contenido patrimonial.

— Es una obligación no transaccionable, en cuanto que la Administración no podrá tener ningún tipo de disposición sobre los créditos tributarios de que es acreedora.

El encargado de dar cumplimiento a la obligación tributaria es el sujeto pasivo. El art. 30 de la LGT define al sujeto pasivo como

¹ J. J. FERREIRO LAPATZA, *Curso de Derecho Financiero Español*, 19.^a ed., Madrid, 1997, p. 342.

la persona natural o jurídica que según la Ley resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea como contribuyente o como sustituto del mismo.

El sujeto pasivo, pues, está directamente ligado a la obligación tributaria. Sin embargo, como consecuencia del fin que persigue, la obligación tributaria es una figura compleja, ya que reúne una diversidad de derechos, deberes y obligaciones.

El art. 35 de la LGT dispone que la obligación tributaria principal del sujeto pasivo consiste en el pago de la deuda tributaria, puesto que la relación fundamental que da lugar al establecimiento del tributo es una obligación tributaria de naturaleza contributiva. Sin embargo, existen otros intereses relacionados con la satisfacción del crédito tributario, que el ordenamiento jurídico desarrolla en forma de mecanismos destinados al cumplimiento de aquella obligación. Estos intereses van a dar lugar a una serie de situaciones jurídicas de distinto contenido que surgen a cargo de los particulares frente a la Administración y que tiene su origen en el procedimiento de aplicación del tributo. Estas situaciones, pues, se configuran a través de deberes y obligaciones en el ámbito tributario. De este modo, junto con la obligación pecuniaria principal, se establecen otras obligaciones pecuniarias de carácter accesorio o no, tales como la obligación de pagar intereses de demora, recargos por ingresos fuera de plazo, sanciones pecuniarias o, incluso, la obligación de pagar una sanción por el incumplimiento de la obligación de declarar.

Paralelamente a la obligación tributaria, la Administración tiene la misión de comprobar e investigar el cumplimiento de la obligación tributaria por parte del sujeto pasivo. De este modo, el art. 109 de la LGT dispone que la comprobación podrá alcanzar todos los actos, elementos o valoraciones consignados en las declaraciones tributarias y podrá comprender la estimación de las bases imponibles, utilizando los medios a que se refiere el art. 52 de la LGT. Al mismo tiempo, la investigación afectará al hecho imponible que no haya sido declarado por el sujeto pasivo o que lo haya sido parcialmente. Igualmente alcanzará a los hechos imponibles cuya liquidación deba realizar el propio sujeto pasivo. Por tanto, la Administración dispone de mecanismos para exigir, comprobar e inspeccionar el cumplimiento de la obligación pecuniaria, y en ayuda a esta labor el sujeto pasivo está obligado a formular cuantas declaraciones y comunicaciones se exijan para cada tributo.

En consecuencia, el sujeto pasivo debe cumplir con otras obligaciones, cuya nota característica es el no tener contenido pecuniario y el de cumplir un fin de aseguramiento de la efectividad de la obligación tributaria, es decir, frente a la obligación principal de carácter pecuniario, el sujeto pasivo está compelido a cumplir otras obligaciones no pecuniarias de carácter accesorio.

La primera cuestión que se plantea es la naturaleza jurídica de estas obligaciones no pecuniarias, puesto que aunque es la denominación que se impone desde la LGT, la doctrina plantea la posibilidad de que se trate de deberes en lugar de obligaciones. El fundamento de esta postura doctrinal se encuentra en la distinción entre obligación y deber tributario.

SOLER ROCH² considera que la patrimonialidad de la prestación y la posibilidad de suceder en la posición del titular de la situación jurídica son los criterios tradicionalmente (BERLIRI y PUGLIESE) mantenidos para distinguir entre obligación y deber tributario. Más adelante se abandonó el criterio de la patrimonialidad en cuanto que podría dar error, ya que, aunque los deberes no lleven unidos una prestación de carácter no patrimonial, el cumplimiento de éstos pueden obligar a invertir horas de trabajo o a la petición de ayuda a profesionales, de forma que, desde el punto de vista económico, dichas prestaciones personales resulten tan gravosas como las patrimoniales³.

En base a la distinción anterior, el deber tributario en general se debe definir como un deber jurídico de los particulares en virtud del cual éstos, en atención únicamente a su pertenencia a un ente público y la posición de supremacía de este último, están obligados a facilitar al mismo determinadas prestaciones de hacer que el ente público necesita para la gestión de los tributos, lo cual obedece, sin duda, a una necesidad colectiva⁴. Por tanto, el deber tributario tiene dos cualidades:

— Es una categoría de carácter personal ordenada por la Ley cuya observancia puede ser exigible por la Administración y cuyo incumplimiento da lugar, generalmente, a la imposición de una sanción.

— Están relacionados con la gestión de los tributos, de manera que con su conducta coadyuvan a los particulares al desarrollo de los procedimientos de investigación, comprobación y liquidación en cumplimiento de los deberes de colaboración.

En la doctrina se encuentran otros criterios de distinción entre deber y obligación tributarios:

PÉREZ ROYO realiza la distinción en base a la reacción del ordenamiento en caso de incumplimiento: si el incumplimiento implica la lesión de un interés subjetivo (el derecho de crédito) y da lugar a

² M. T. SOLER ROCH, «Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al IRPF», en Civitas, *REDF*, núm. 25, p. 5.

³ J. J. FERREIRO LAPATZA, *Curso de Derecho Tributario Español*, 11.^a ed., Marcial Pons, p. 66.

C. PALAO TABOADA, «La potestad de obtención de información de la Administración tributaria y sus límites», en *Estudios de Derecho y Hacienda*, Madrid, Ministerio de Economía y Hacienda, 1987, p. 900.

⁴ L. SÁNCHEZ SERRANO, *La declaración tributaria*, Madrid, IEF, 1977, p. 21.

una reacción de tipo indemnizatorio, estamos ante una obligación. Si el incumplimiento afecta a un deber tributario, el ordenamiento responde por la imposición de una sanción por lesión directa a una norma, lesión del Derecho objetivo.

SOLER ROCH realiza otra distinción en la base de la diferenciación entre Hacienda y Administración, como dos instituciones distintas en el seno del Estado: Las relaciones entre Hacienda y particulares tiene sentido obligacional, mientras que entre Administración y particulares se centran en deberes tributarios.

En resumen, siguiendo a SOLER ROCH⁵, los distintos criterios de distinción entre obligaciones y deberes se concretan en los siguientes:

1.º La obligación contiene verdaderos derechos subjetivos, que es siempre un derecho de crédito, es decir, un derecho de contenido económico; mientras que el deber contempla sólo situaciones de sujeción.

2.º La obligación, ante su incumplimiento, tiene una reacción de tipo indemnizatorio; cuando el incumplimiento afecta a un deber tributario, se responde con una sanción.

3.º Los deberes tributarios asumen una posición sustancialmente distinta de la que asume el deudor de una obligación, pues su conducta no es exigible en virtud de un vínculo establecido con la contraparte (acreedor), sino por una situación de sujeción que deriva directamente de la ley. La posición jurídica que asume la Administración también es distinta de la del acreedor, ya que no detenta derechos subjetivos sino potestades, ni actúa en su propio interés sino en cumplimiento de la ley.

Como consecuencia de lo anteriormente expuesto, junto con la obligación tributaria principal, existen unas obligaciones auxiliares o instrumentales. Sin embargo, para SOLER ROCH⁶ esta distinción no es acertada, sino que propone reconducir la obligación a tres grupos fundamentales: Obligaciones tributarias a cuenta, las cuales responden al interés en la satisfacción del crédito tributario, pero no en aplicación del principio contributivo, sino con una finalidad fundamental garantista; obligaciones accesorias y obligaciones extratributarias. Además, incluye las obligaciones de devolución.

Al mismo tiempo, junto a la obligación tributaria, la LGT no reconoce la figura de los deberes tributarios como tal, sino que los considera como “obligaciones accesorias” de la obligación tributaria, cuando se

⁵ T. SOLER ROCH, «Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», en Civitas, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 25, enero-marzo 1980, p. 13.

⁶ T. SOLER ROCH, «Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», en Civitas, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 25, enero-marzo 1980, p. 17.

establecen a cargo del sujeto pasivo (deudor tributario) o como conductas específicamente derivadas de un deber general, cuando se establecen a cargo de terceras personas. Por tanto, su clasificación se puede realizar en relación a su imposición o no a cargo del deudor tributario como consecuencia de su relación directa con una obligación tributaria principal.

Así, podemos concluir, siguiendo a LÓPEZ MARTÍNEZ ⁷, que el deber sería aquel vínculo jurídico impuesto por la Administración a los particulares en el ejercicio del poder, bien haciéndolo nacer directamente de la ley, bien porque ésta confiere la posibilidad de ejercicio de diversas potestades administrativas que lo concretan o lo hacen nacer. Se utiliza, pues, como criterio de diferenciación el de su imposición o no a cargo de un deudor tributario de la obligación tributaria principal.

En definitiva, el art. 35 de la LGT configura la naturaleza jurídica de los deberes tributarios como auténticos deberes jurídicos, situaciones de sujeción en las que se hallan las distintas personas o entidades obligadas a facilitar la información, exigible por la Administración y cuyo incumplimiento dará lugar a la correspondiente sanción.

El desarrollo de los deberes tributarios es paralelo a los cambios sufridos por el procedimiento de exacción tributaria, el cual ha ido evolucionando de forma que se ha asumido una posición activa por parte del administrado, en el que se concede un gran margen de flexibilidad y libertad a la intervención de los mismos, situación que se ha manifestado en un incremento del catálogo de deberes y obligaciones frente a la Administración tributaria, entre los que destacan el desarrollo de los deberes de colaboración administrativos.

Los deberes de colaboración responden a la satisfacción de un interés común: la colaboración de los particulares, deudores o no del tributo, en las funciones de gestión tributaria, coadyuvando con su conducta al desarrollo de los procedimientos de investigación, comprobación y liquidación ⁸.

⁷ J. LÓPEZ MARTÍNEZ, «Nuevas relaciones entre la Administración tributaria y los administrados, repercusiones jurídico-dogmáticas», en *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad de Granada*, núm. 17/20, 1989-1992, p. 91: «El vínculo jurídico de deber no tiene por finalidad enriquecer el patrimonio de la Administración o el de su organización, ni se origina a través de un derecho de crédito en favor de ésta que actúa como contraparte, su fundamento no se basa en un derecho subjetivo de la Administración, sino en el ejercicio del poder, y la reacción del ordenamiento jurídico ante su incumplimiento es de tipo sancionador y no indemnizatorio».

⁸ T. SOLER ROCH, «Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», en Civitas, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 25, enero-marzo 1980, p. 17.

J. LÓPEZ MARTÍNEZ, «Nuevas relaciones entre la Administración tributaria y los administrados, repercusiones jurídico-dogmáticas», en *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad de Granada*, núm. 17/20, 1989-1992, p. 21.

La naturaleza jurídica del deber de colaboración es de deberes públicos de prestación o deberes administrativos de prestación⁹. Son auténticos deberes de los particulares, cuyo fundamento reside en la necesidad del ente público, basado en una relación general del individuo que puede corresponderse bien con potestades o derechos subjetivos de la Administración Pública y cuyo contenido puede materializarse, en un dar, hacer e incluso en un soportar.

El deber de contribuir es el fundamento último de los diversos deberes de colaboración, que van encaminados a hacer efectivos este interés fiscal que aparece como criterio integrador de los diversos principios constitucionales en la materia.

En esta línea, LÓPEZ MARTÍNEZ define el deber de colaboración como aquellos vínculos jurídicos, deberes tributarios en sentido estricto, que constituyen auténticas prestaciones personales de carácter público nacidas de la ley, que se concretan en un hacer, dar o soportar, cuyo fundamento se encuentra en la configuración del deber de contribuir como principio básico de solidaridad en el que se manifiesta un interés fiscal, exponente del interés colectivo o general, que articula o dirige el resto de los principios constitucionales en materia tributaria y que vienen impuestos a los administrados, sujetos pasivos o no de la obligación tributaria principal, que se encuentran en posición de coadyuvar con la Administración tributaria para la efectiva realización de las funciones tributarias a ella asignadas, y cuyo incumplimiento produce una reacción del ordenamiento jurídico de tipo sancionatorio.

Dentro de las variadas formas que se manifiestan los deberes de colaboración se encuentra el deber de proporcionar datos, informes y antecedentes a la Administración tributaria, y dentro de ellos, el deber de aportar justificantes por parte del sujeto pasivo y los deberes de registro y contabilidad¹⁰.

Las diferencias entre el deber de contabilidad y las obligaciones formales que se establecen a determinados sujetos pasivos en relación

⁹ Los deberes de colaboración tributaria se integran a su vez dentro de la categoría de los “deberes públicos de prestación” caracterizados por obligar a los particulares a facilitar a los entes públicos en que se integran y en razón únicamente a esa integración aquellos bienes y aquellas actividades personales que dichos entes necesitan para la satisfacción de las necesidades colectivas. ALESSI, citado por F. HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, en el trabajo «Los deberes contables y registrales y los principios de legalidad tributaria sancionadora y de tipicidad», en *Revista Técnica Tributaria*, núm. 31, octubre-diciembre 1995, p. 75.

¹⁰ Dentro del deber de colaboración, el art. 111 de la LGT establece el deber de información que tiene una doble vertiente:

— El deber de proporcionar información tributaria por parte de los sujetos pasivos, relativo a los datos o medios de conocimiento de la realización del hecho imponible o de la medida de dicha realización.

— El deber de proporcionar información de los poseedores de datos de terceros que tengan interés para la Administración tributaria. C. LETE ACHIRICA, «Notas sobre las obligaciones accesorias y los deberes de información en el IS y en el IRPF», en *Impuestos*, núm. 22, noviembre 1998, p. 27.

con el deber de colaboración con la Administración, tales como retenciones practicadas, operaciones de más de 500.000 ptas., etc., son las siguientes:

— El deber de contabilidad obliga al sujeto pasivo a suministrar datos de dicho sujeto sobre la realización del hecho imponible, sólo conocidos en su integridad por el sujeto pasivo y que resultan esenciales para la cuantificación de la cuota. En las obligaciones formales, el deber de información recae sobre datos de terceros.

— El deber de contabilidad ha de plasmarse en la realización de unos libros que han de recoger las características formales que se establecen al efecto. En las obligaciones formales no se exige la realización de un libro en sí, entendido como soporte físico, sino únicamente el suministro de una serie de datos que han de ser comunicados a la Administración en el soporte que ella misma establece. Todo lo anterior es sin perjuicio que para poder cumplir con estos deberes de colaboración, el sujeto pasivo esté obligado a confeccionar un listado de datos por los medios que considere oportunos.

— La comprobación del deber de contabilidad únicamente podrá ser realizada por la Inspección de los Tributos conforme a lo dispuesto en el art. 123 de la LGT, mientras que el cumplimiento de las obligaciones formales del sujeto pasivo se comprobará por los órganos de Gestión Tributaria.

La comprobación e investigación tributaria del hecho imponible que exige el cumplimiento del deber de contabilidad se realizará mediante el examen de documentos, libros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar del sujeto pasivo, así como por la inspección de bienes, elementos, explotaciones y cualquier otro antecedente o información que hayan de facilitarse a la Administración o que sean necesarios para la determinación del tributo.

En el art. 35.2 de la LGT se dispone que los sujetos pasivos están obligados igualmente a llevar y conservar libros de contabilidad, registros y demás documentos que en cada caso se establezca; a facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones y a proporcionar a la Administración los datos, informes, antecedentes y justificantes que tengan relación con el hecho imponible.

II. DEBER DE CONTABILIDAD EN DERECHO TRIBUTARIO

1. Caracteres del deber tributario de contabilidad

Determinados tributos, en base a las previsiones del art. 35.2 de la LGT, y con la finalidad de facilitar la función comprobadora de

la Administración, establecen determinadas obligaciones contables para los sujetos pasivos. Estas obligaciones contables¹¹ son en realidad un deber jurídico y configuran el deber de llevanza de la contabilidad.

HERNÁNDEZ GONZÁLEZ¹² considera que la llevanza de la contabilidad se configura como la de un deber analizando las características de las situaciones subjetivas de obligación y deber con carácter general y contrastándolas con la regulación de la llevanza de la contabilidad en el ámbito mercantil y tributario. De ello extrae las siguientes conclusiones:

- a) La regulación positiva de la llevanza de la contabilidad no configura una situación jurídica de obligación, en cuanto que no confiere un auténtico derecho subjetivo.
- b) Tampoco conforma una situación de carga, en cuanto que la llevanza de la contabilidad excede del interés propio del sujeto obligado, incurriendo en responsabilidad si no la realiza.
- c) Configura, sin embargo, una situación de deber en tanto que, frente al sujeto afectado, se encuentra la potestad de la Administración dispuesta a sancionar su incumplimiento.

El deber de contabilidad no es exclusivo del Derecho tributario, sino que también está presente en el Derecho mercantil. La contabilidad constituye para el empresario mercantil más que un deber, una necesidad de orden práctico y técnico, con el objetivo de salvaguardar los intereses plurales que confluyen en el tráfico económico. Pero, en cuanto que en el art. 25 del Código de Comercio se establece la obligación de llevar contabilidad por parte de los empresarios, se convierte éste en un deber legal¹³, cuya finalidad es la mejor protección de los intereses que confluyen en la empresa, utilizando las funciones propias adjudicadas a la contabilidad y con los intereses que subyacen en la información que ésta suministra sobre las organizaciones empresariales.

Por tanto, los caracteres del deber de contabilidad en Derecho tributario son los siguientes:

- Es un deber formal o instrumental.
- Pertenece al Derecho tributario formal, entendido como aquel que tutela intereses legítimos y proporciona la satisfacción de utilidades

¹¹ El deber de contabilidad aparece recogido en los distintos tributos bajo la rúbrica de "obligaciones contables". Dicha denominación no afecta a su naturaleza jurídica de deber, aunque sí puede inducir a error. Por ello, nos vamos a referir a ella siempre como deberes de contabilidad.

¹² F. HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, «Divergencias en el régimen jurídico del deber de llevanza de la contabilidad en el Derecho Mercantil y en el Derecho Tributario», en *Impuestos*, núm. 5, marzo 1990, p. 30.

¹³ En relación con la clasificación del deber de contabilidad mercantil como deber legal nos remitimos a A. MARINA GARCÍA-TUÑÓN, *Régimen jurídico de la contabilidad del empresario*, Lex Nova, 1992, pp. 61 ss.

instrumentales, a través de las cuales puede obtenerse otra utilidad material o final, la de la realización del crédito tributario que la ley atribuye al Estado ¹⁴.

— Es un deber de hacer, es decir, encierra un mandato positivo, un hacer respecto determinados libros y registros.

— Es un deber autónomo respecto de la obligación tributaria material. Pueden tener una vida independiente de la obligación tributaria material y su extinción es independiente de la de esta última.

Dentro del deber de contabilidad debemos distinguir dos deberes contables de carácter general, el deber de llevanza y su complementario, el de conservación y asimismo la existencia de deberes específicos en determinados tributos, como, por ejemplo, el deber de diligenciado de los libros y registros.

2. Concepto de contabilidad y registro en las normas tributarias

La contabilidad está considerada como la fuente más importante de información económica, y esta facultad es reconocida por la legislación fiscal como instrumento para el cálculo de los impuestos sobre la renta. En Derecho tributario, el deber de contabilidad hace referencia a la obligación de llevar contabilidad o libros registros.

El concepto de contabilidad no resulta preciso en los textos legislativos. Sin embargo, existe unanimidad en la doctrina en el sentido de qué se debe entender por un concepto amplio de contabilidad y qué no se debe identificar contabilidad con libros. El término "registros" unas veces hace referencia a libro, otras a asiento, otras a documento (tanto instrumentos que soportan los asientos como otros medios materiales como listados de ordenador, fichas mecanizadas, manuales...), utilizando el legislador indistintamente ambas acepciones.

FERRE OLIVE ¹⁵ considera que «la contabilidad es un todo sistemático, que implica la suma de diversos elementos, mientras que los libros contables, registros y demás documentos son las partes que se unen para formar la contabilidad. Los libros y registros son los instrumentos donde se asienta la contabilidad mercantil».

Sin embargo, aunque ambas disciplinas recaen sobre un mismo elemento, el beneficio empresarial, el deber de llevanza de la con-

¹⁴ L. SÁNCHEZ SERRANO, *La declaración tributaria*, Madrid, IEF, 1977, p. 41.

¹⁵ J. C. FERRE OLIVE, *El delito contable. Análisis del art. 350 bis del Código Penal*, Barcelona, Praxis, 1988, p. 104.

Esta idea la expresa entre otros: F. VICENT CHULIÀ, *Compendio crítico de Derecho Mercantil*, t. I, 2.ª ed., Barcelona, 1986, p. 109.

F. HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, «Divergencias en el régimen jurídico del deber de llevanza de la contabilidad en el Derecho Mercantil y en el Derecho Tributario», en *Impuestos*, núm. 5, marzo 1990, p. 9.

tabilidad tiene dos desarrollos distintos e independientes, uno en Derecho mercantil y otro en Derecho tributario.

En Derecho mercantil, contabilidad se identifica con la contabilidad exigida y regulada por el Código de Comercio.

Sin embargo, en Derecho tributario, contabilidad, entendida desde el punto de vista del deber de llevanza, tiene una concepción mucho más amplia y habrá de ser determinada en relación con los distintos deberes contables establecidos en los tributos.

Así, identificaremos contabilidad con la regulada por el Código de Comercio, cuando ésta sea la exigida en el tributo, como es el caso del Impuesto sobre Sociedades.

También, al margen de la contabilidad mercantil, se imponen en determinados tributos obligaciones de registro contables propias del Derecho tributario que están dentro del deber de llevanza de la contabilidad.

Por tanto, el deber de contabilidad en el ordenamiento tributario reúne bajo esta denominación tanto contabilidad como registros contables. Las diferencias entre unos y otros son las siguientes:

Cuando nos referimos a contabilidad, hacemos referencia a la contabilidad mercantil, regulada en el Código de Comercio, el Plan General de Contabilidad¹⁶ y demás disposiciones que lo desarrollan. En cambio, los registros contables son instrumentos propios del Derecho tributario, y están regulados exclusivamente en normas de este ordenamiento.

En la contabilidad, el procedimiento de inscripción se realiza mediante la partida doble. En los registros contables, constituyen una relación de las materias definidas por la Ley, sin que exista conexión de unas con otras.

Como consecuencia de lo anterior, la contabilidad, en cuanto regulada por el Derecho contable, tiene un doble contenido: la contabilidad material, es decir, los principios por los que se rige su aplicación, y la contabilidad formal, constituida por la definición del objetivo y contenido de los libros obligatorios. Frente a esta acepción, los registros contables no tienen el aspecto material de la contabilidad, sino únicamente están regulados desde el punto de vista formal por la norma tributaria.

¹⁶ En adelante, PGC.

3. El sujeto obligado

El deber de contabilidad, como consecuencia de su estrecha relación con el Derecho mercantil, está relacionado con los empresarios y profesionales. El empresario en virtud del art. 25 del Código de Comercio, con independencia de las obligaciones fiscales a las que está sometido por la normativa tributaria, está obligado, por el ordenamiento mercantil, a llevar la contabilidad en los términos establecidos en el Código de Comercio, el cual se instrumenta a través del Plan General de Contabilidad ¹⁷.

Como hemos visto al analizar las dos vertientes del deber de colaboración ¹⁸, en el caso del deber de contabilidad existe necesariamente coincidencia entre su sujeto y el de la obligación tributaria principal, es decir, el sujeto pasivo será el obligado a cumplir con el deber de contabilidad y esta obligación no podrá trasladarse a ninguna otra persona. No obstante el deber de contabilidad que recae sobre el sujeto pasivo del tributo, la contabilidad y libros registros del mismo pueden ser requeridos por la Inspección de los Tributos para la obtención de información respecto de otras personas o entidades distintas de aquél, en el ejercicio de las labores de comprobación e investigación que la habilitan a obtener cuantos datos tengan relevancia tributaria y que se concreta e individualiza en el deber general de suministrar información de terceros ¹⁹.

En Derecho tributario, el deber de contabilidad generalmente está conectado con la realización de actividades económicas, y directamente relacionado con éstas, la delimitación del sujeto pasivo obligado a la llevanza de la contabilidad da lugar a determinados problemas:

1.º No existe un concepto de empresario. El concepto de empresario puede variar en los distintos tributos y, por tanto, deberemos analizar el alcance de este deber respecto de los sujetos pasivos de cada tributo en el que se establecen deberes de contabilidad y registro.

El art. 36.1 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos equipara los empresarios a los profesionales a efectos de llevar y conservar la contabilidad mercantil. Al mismo tiempo, la legislación mercantil en materia contable es aplicable exclusivamente a los empresarios, en sentido amplio, quedando fuera sólo los profesionales, agricultores y ganaderos. Por tanto, el ámbito subjetivo de los deberes tributarios resulta más amplio que el del Derecho mercantil.

¹⁷ Consulta núm. 2 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), *Boletín oficial del ICAC*, núm. 6.

¹⁸ En relación con ese tema es importante señalar el trabajo de LAGO MONTERO, *La sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarios*, Marcial Pons, 1998.

¹⁹ Art. 12.4 Reglamento General de la Inspección de los Tributos.

2.º Las personas físicas que desarrollan actividades profesionales en gran medida se equiparan a los empresarios en las obligaciones impuestas por los tributos, por lo que también serán sujetos pasivos del deber de contabilidad en los términos que se establezcan expresamente para ello.

3.º Los agricultores y ganaderos tienen un tratamiento especial en nuestro ordenamiento tributario por el que, en algunas ocasiones se equiparan con los empresarios y, en otras, se establece un régimen excepcional.

El sujeto obligado por el deber de contabilidad podrá ser persona física, persona jurídica o ente sin personalidad jurídica, puesto que la personalidad jurídica no es requisito esencial para ser sujeto del deber de contabilidad, sino que, como ya hemos dicho, dependerá de las disposiciones de cada tributo.

El deber de contabilidad, en cuanto deber asociado al sujeto pasivo del tributo, no se puede transmitir. Cuestión distinta que para el cumplimiento de los deberes contables éstos puedan hacerse, y de hecho habitualmente se hacen, a través de terceros, aunque la responsabilidad recae sobre el sujeto pasivo. Sin embargo, esta circunstancia no impide que tengan consideración de prestaciones de carácter personal.

El deber de contabilidad consiste en un hacer, que a veces es más gravoso que la obligación principal, puesto que requiere una organización de medios para su efectivo cumplimiento. Éste es un dato que no se puede desdeñar, puesto que la especialización que requiere el cumplimiento de los deberes contables, prácticamente obliga su encargo a terceros profesionales de la materia, lo que supone una carga económica adicional para el sujeto pasivo. En base a ello, se cuestiona si dicha circunstancia no es tenida en cuenta al determinar la capacidad económica del sujeto pasivo que se ve obligado a cumplir los deberes contables en relación con los distintos tributos, respuesta que considero afirmativa en base a los siguientes razonamientos:

— En los impuestos directos, cuando se utiliza para determinar la base imponible el régimen de estimación directa, los honorarios de los profesionales de la contabilidad, tanto si son por cuenta propia o ajena, tienen consideración de gasto deducible, por lo que se tendrán en cuenta para determinar la cuota debida por el tributo. En el supuesto de aplicar la estimación objetiva, sabemos que ninguno de los gastos realmente satisfechos no tienen relevancia directa en la determinación del resultado, por lo que tampoco hay que considerar este supuesto como una excepción.

— En los impuestos indirectos, y en concreto el IVA, si se realizan los deberes contables a través de un profesional, el IVA que repercute en la factura tendrá la consideración de IVA soportado deducible para el sujeto obligado, y se tendrá en cuenta para determinar su capacidad

económica. Si se realiza a través de personal con un contrato laboral, no se tendrá en cuenta de forma directa, como tampoco el resto de la organización empresarial y profesional del sujeto pasivo, por lo que no debemos considerar vulnerado el principio de capacidad económica.

Al mismo tiempo, los demás deberes de colaboración del sujeto pasivo en ocasiones también exigen la ayuda de personas externas a la organización empresarial, y no por ello son denostados. Sin embargo, esta circunstancia no afecta al rasgo definitorio del deber de contabilidad como un deber tributario sin contenido patrimonial, en el sentido de que no tiene por objeto aportar medios económicos a la Administración, pero no se puede interpretar como una carga patrimonial para el sujeto pasivo.

Por último, tales deberes no se extinguen con la muerte del obligado tributario, por ejemplo, el art. 30 del Código de Comercio dispone que el cese del empresario en el ejercicio de sus responsabilidades no le exime del deber de conservar los libros, y si hubiera desaparecido, recaerá sobre sus herederos el cálculo de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, y en consecuencia el deber de conservar los libros.

III. ASPECTOS TEMPORALES DEL DEBER DE CONTABILIDAD

1. Nacimiento del deber de contabilidad

Los deberes tributarios son hechos cuya realización se considera relevante para la gestión de los tributos, por lo que el presupuesto de hecho del deber tributario no tiene por qué coincidir con el presupuesto de hecho, del hecho imponible del tributo.

Los deberes tributarios en cuanto que son imposiciones a los particulares, con la consiguiente merma de libertad, han de estar establecidos por Ley²⁰. El art. 10 de la LGT recoge las materias reservadas a la Ley, mientras que los deberes y registros contables establecidos por la norma tributaria no están recogidos dentro de esta relación cerrada. Por tanto, extraemos dos consecuencias esenciales:

— El deber de contabilidad nacerá exclusivamente de la Ley y no de un requerimiento de la Administración.

— Debemos interpretar el principio de reserva de ley en sentido amplio, y para su cumplimiento se incluyen tanto las normas de rango legal como cualquier disposición reglamentaria de carácter general.

Sin embargo, en cuanto que su cumplimiento es necesario para la exacción tributaria, para su comprobación e investigación, su impo-

²⁰ El art. 31.3 de la Constitución española dispone que «sólo podrán establecerse prestaciones personales y patrimoniales con arreglo a la ley».

sición debe estar prevista en la Ley de cada tributo. Para considerar cumplido el principio de reserva de ley se deben contemplar al menos los aspectos o elementos esenciales de la prestación personal contable y registral tales como los sujetos obligados, el objeto de la misma, etc., con independencia de que su desarrollo se realice a través de normas de inferior rango ²¹.

2. Extinción del deber de contabilidad

El deber de llevanza de la contabilidad está estrechamente unido al tributo que les da origen y su desarrollo tiene una doble dimensión: Realizar los libros y registros y conservar éstos durante el tiempo que establece la Ley Tributaria. La extinción de este deber puede venir determinada por cuatro vías:

- a) El cumplimiento.
- b) La fuerza mayor.
- c) El transcurso del tiempo.
- d) La consecución de la finalidad del deber de contabilidad.

- a) El cumplimiento.

El cumplimiento es la causa normal de extinción de cada deber jurídico particular de naturaleza tributaria.

El deber de contabilidad nace con la realización del hecho imponible que ha de ser registrado o contabilizado. El cumplimiento consiste en la realización del objeto del deber, con todos los requisitos necesarios para que dicho acto sea válido y pueda en consecuencia liberar al obligado de su vínculo frente a la Administración. El cumplimiento del deber de contabilidad tiene dos dimensiones:

La primera consiste en el registro o contabilización del hecho imponible que le da origen. El cumplimiento no tiene por qué ser instantáneo, sino que para realizar esta labor se imponen distintos plazos dependiendo de qué tributo.

En segundo lugar, el cumplimiento del deber de contabilidad exige la conservación de los libros en los que se recoge dicha contabilidad o registros. En cuanto que el fundamento del deber de contabilidad es facilitar información sobre el hecho imponible, es consecuencia lógica que el soporte material de la contabilidad deba conservarse durante el tiempo necesario para servirle de auxilio a la labor de comprobación e investigación de la Administración. Por ello, la obli-

²¹ F. HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, en el trabajo «Los deberes contables y registrales y los principios de legalidad tributaria sancionadora y de tipicidad», en *Revista Técnica Tributaria*, núm. 31, octubre-diciembre 1995, p. 78.

gación de conservación va más allá de la vida de la actividad económica que registra.

En el caso de transmisión *inter vivos* del establecimiento mercantil, el sujeto pasivo que enajena conserva la obligación de mantener la contabilidad, puesto que se sostiene la obligación de pagar el tributo²², y su posición es inalterable por actos o convenios de los particulares²³.

En el caso de disolución de sociedades, el deber de conservación de la contabilidad recae sobre los liquidadores durante todo el período que dura el proceso de liquidación y se extingue una vez se depositan los libros y demás documentos contables en la forma prevista en el Registro Mercantil. En opinión de HERNÁNDEZ GONZÁLEZ²⁴, pretender que el liquidador, figura mercantil, tuviera a efectos tributarios el deber de conservar la contabilidad de la entidad disuelta hasta que finalice el plazo de prescripción, aunque mercantilmente hubieran cesado en su función a todos los efectos, es violentar la naturaleza de las instituciones.

b) Fuerza mayor.

Por la doctrina se ha planteado que, aunque no recogida en las normas tributarias, la imposibilidad sobrevenida como causa de extinción del deber tributario se deduce de la naturaleza de las cosas²⁵.

Hay que partir de la base de que la desaparición de libros y registros por causas de fuerza mayor es un supuesto no sancionable de incumplimiento sustancial, sino sólo cuando exista imposibilidad sustancial de determinar la base imponible²⁶.

²² Arts. 48 y 110 de la LGT.

²³ Art. 36 de la LGT.

²⁴ F. HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, «Divergencias en el régimen jurídico del deber de llevanza de la contabilidad en el Derecho Mercantil y en el Derecho Tributario», en *Impuestos*, núm. 5, marzo 1990, p. 26.

²⁵ J. SÁNCHEZ SERRANO, *La declaración tributaria*, Madrid, IEF, 1977, p. 106. Este principio, enunciado en los arts. 1.182 y siguientes del Código Civil, es de aplicación universal a todo tipo de deberes y obligaciones, tanto de carácter privado como público.

²⁶ La Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de enero de 1993 declaró la nulidad del supuesto contenido en el letra d) del apartado 1 del art. 64 del RGIT: «Que por causa de fuerza mayor se haya producido la desaparición de los libros o registros contables o de los justificantes de las operaciones anotadas en los mismos», como supuesto de aplicación del régimen de determinación indirecta de la base imponible.

Este supuesto contemplaba la especial situación de que el sujeto pasivo ha cumplido con sus obligaciones contables, pero que por causa de fuerza mayor, no pueden ser comprobadas por la Administración.

La nulidad de este supuesto no tiene otras consecuencias prácticas que las de acudir a los demás supuestos de contabilidad para ver si es aplicable o no la estimación indirecta, no dejando, por tanto, al sujeto pasivo en una situación de indefensión.

C. GÓMEZ CABRERA, «Pérdida de registros contables y estimación indirecta», en *Civitas, REDF*, núm. 80, octubre-diciembre 1993, p. 394.

Esta sentencia fue objeto de crítica en cuanto que el art. 64 del RGIT únicamente habilitaba a aplicar la estimación indirecta dicho supuesto, lo cual no había que interpretarlo como la

En el caso de que el sujeto pasivo haya eliminado los registros contables voluntariamente, se estaría ante un caso de obstrucción de la actividad inspectora. La resistencia a la actividad inspectora exige una voluntad, es decir, dolo y no la simple negligencia.

Si la destrucción no fue directamente provocada por su voluntad, es decir, debido a una pérdida fortuita o al menos negligente, no se podrá aplicar la estimación indirecta. Sin embargo, el hecho objetivo del perecimiento ha de ser probado por el obligado tributario, de tal modo que si no lo acredita, se presume que ha incumplido el deber de contabilidad.

En el supuesto de haber presentado la declaración o presentándola pruebe que ésta no se ajusta a la realidad, la única vía para demostrar la inexactitud de la declaración tributaria sería a través de la comprobación e investigación de la situación del sujeto pasivo, pero no sobre la base de la contabilidad o justificantes, sino sobre la documentación de aquellos terceros con quienes haya efectuado operaciones y, fundamentalmente, sobre los datos aportados por éstos en el cumplimiento del deber de información.

Por tanto, en el caso de perecimiento de los libros y registros de contabilidad, si se conservan los justificantes, la base imponible podría ser cuantificada siguiendo el método directo, ya que el indirecto es subsidiario²⁷. Si lo que se han perdido son los justificantes, podrá aplicarse la estimación indirecta, siempre que se pruebe en su incorrección.

c) El transcurso del tiempo.

La prescripción es el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria y el transcurso del plazo durante el cual ha de prestarse el deber tributario.

El art. 35.3 de la LGT comprende dentro de la prescripción de los deberes tributarios, la llevanza y conservación de la contabilidad. El deber de llevanza de la contabilidad está estrechamente unido al tributo que les da origen. Por tanto, en un principio, su extinción coincidirá con la prescripción de la deuda tributaria que fundamentan.

La prescripción afecta al deber de contabilidad en cuanto que deja de ser exigible al sujeto pasivo, y, por tanto, desaparece la posibilidad de ser sancionable, tanto su incumplimiento como las anomalías que se desprenden de dicha contabilidad.

El art. 30.1 del Código de Comercio señala que los empresarios conservarán los libros, correspondencia, documentación y justificantes

imposición de una sanción al sujeto pasivo por algo, la desaparición de los libros por fuerza mayor, que no le era imputable, sino que reconocía la aplicación de la estimación indirecta porque no había otro modo de determinar la base imponible.

²⁷ A. DURÁN SINDREU BUXADE, «La estimación indirecta de bases imponibles: Delimitación conceptual y legal», *RDFHP*, núm. 119, enero febrero 1989.

de su negocio debidamente ordenados durante seis años, a partir del último asiento realizado en los libros. Esta obligación continúa después de haber cesado la actividad empresarial, y si el empresario hubiere fallecido, recaerá sobre sus herederos.

El derecho de la Hacienda Pública para determinar la deuda tributaria prescribe de oficio a los cuatro años desde la finalización del plazo de presentación voluntaria de la correspondiente declaración de impuestos. Sin embargo, determinadas partidas, computables en la base imponible, tienen una trascendencia superior a esos cuatro años²⁸, lo que provoca que la Inspección esté facultada para requerir al contribuyente los antecedentes necesarios para comprobar que el tratamiento fiscal de tales partidas es conforme a la Ley. De este modo se podrá acreditar la adecuación fiscal del tratamiento dado a dichas operaciones, previamente en los registros detallados en contabilidad, en cuanto que existe una documentación mercantil que ampara las operaciones que generan diferencias temporales, y que permiten su calificación jurídica, económica y fiscal.

Como consecuencia de ello, y mas allá de la obligación mercantil de conservar toda la documentación de dicha naturaleza durante 6 años, en caso de necesidad de la prueba, es necesario que los libros de contabilidad y registro y la documentación necesaria sea conservada durante todos los ejercicios en que aquellas diferencias temporales estén latentes o puedan tener aplicación fiscal, ya que se puede exigir al sujeto pasivo la aportación de cualquier medio de prueba sobre partidas computadas en las declaraciones de ejercicios prescritos, al objeto de analizar su naturaleza y trascendencia en liquidaciones de ejercicios no prescritos.

En conclusión, respecto del deber de conservación de los libros de contabilidad se recogen datos que van a tener una trascendencia más allá de la deuda tributaria del ejercicio al que pertenece la contabilidad, por lo que, al margen de la deuda tributaria, los libros de contabilidad y sus documentos tienen una vida autónoma que está ligada a los hechos que fundamentan y que se ven influidos por el plazo de prescripción de estos actos o hechos particulares, como es el caso de amortizaciones, beneficios fiscales por reinversión, compensación de bases negativas y deducciones en la cuota.

Por tanto, los libros de contabilidad y registro tienen un plazo de conservación en cuanto documentos afectos a la obligación tributaria que es independiente a la conservación establecido desde el punto de vista mercantil.

²⁸ Nos referimos a los supuestos de diferimiento de tributación por reinversión, libertad de amortización, aplicación de las reglas fiscales de valoración, compensación de bases imponibles negativas, etc.

d) Consecución de la finalidad del deber.

Esta vía de extinción no se da en el deber de contabilidad, puesto que siempre está conectado con la prescripción tributaria de los hechos que prueba.

CAPÍTULO II

EL DEBER DE LLEVANZA DE LA CONTABILIDAD EN LOS DISTINTOS TRIBUTOS

El deber de contabilidad no está presente en todos los tributos, sino que deben reunirse determinadas circunstancias que exijan el establecimiento de este deber.

En primer lugar, el deber de contabilidad se presenta como requisito fundamental para determinados tributos cuyo hecho imponible exige la realización de actividades empresariales y profesionales.

En segundo lugar, la base imponible de estos tributos se debe calcular sobre los rendimientos de estas actividades económicas, de modo que sea esencial partir de los datos registrados en los libros de contabilidad.

Por tanto, las propias características del hecho imponible y de la base imponible serán las que definirán el contenido y la forma del deber de contabilidad en cada tributo, para adecuarlo a la finalidad que deban cumplir.

Procedemos, pues, a estudiar el contenido y alcance del deber de contabilidad, comenzando por el Impuesto sobre Sociedades.

I. EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

1. Introducción

El deber de contabilidad está en la misma esencia del Impuesto sobre Sociedades.

a) *Antecedentes*

La necesidad de cuantificar la renta y el beneficio empresarial no es exclusiva de la Hacienda Pública, sino también de los socios, administradores, acreedores... Para ello, se establecieron unas normas mercantiles que dieron origen a lo que hoy conocemos por contabilidad y que responden a la necesidad de información y control. No obstante, sin denostar el origen mercantil de la contabilidad, dada la influencia de la tributación de las sociedades en el desarrollo empresarial, la evolución entre la fiscalidad y la contabilidad actual se puede decir que es paralela.

Hasta el Texto Refundido del Real Decreto de 22 de septiembre de 1922, en el que recogía al Tarifa III, antecedente directo del Impuesto sobre Sociedades, no se manifestaba de forma expresa el apoyo de los datos contables para el cálculo de la base imponible. La nueva regulación introducida por la Tarifa III tuvo varias consecuencias. Desde un punto negativo, afectó a la sinceridad contable, ya que las empresas omitieron las operaciones de más difícil control por parte de la Administración. Sin embargo, se potenció la contabilidad empresarial desde una doble vertiente ¹:

a) Se extendió el uso de la contabilidad entre las empresas, aunque el objetivo primordial fuese la preparación del Impuesto sobre Sociedades, sobre todo para las pequeñas y medianas empresas.

b) La regulación fiscal, y en concreto del Impuesto sobre Sociedades, influyó en la promulgación de procedimientos generales de contabilidad, acelerando la adopción de buenas prácticas contables, pero también disuadiendo, en numerosas ocasiones, a la aceptación generalizada de una adecuada teoría contable, y estos pronunciamientos sirvieron a su vez para la formulación de la teoría de la contabilidad que hoy en día existe ².

¹ S. LLORENTE SANZ, «La implantación del Impuesto sobre Sociedades en España y su incidencia en la evolución de las prácticas contables», *Revista Técnica*, núm. 2, 1993, pp. 47-49.

² El efecto favorable en el desarrollo contable se pone de manifiesto en los siguientes aspectos:

1. Las leyes fiscales mejoraron las prácticas generales de la contabilidad, ayudando a crear y mantener el principio de consistencia.

2. La provisión por depreciación que se incluían en las leyes se sistematizaron y analizaron a fin de calcular el coste más apropiado de depreciación.

3. La obligatoriedad del inventario para el cálculo del beneficio que se incluía en las leyes sirvió de búsqueda para métodos de valoración de inventarios.

4. La aceptación de coste o mercado, el menor, para valorar inventarios, condujo a la adopción general de este procedimiento y a discusiones sobre este concepto.

5. En algunos casos, la denuncia ante los Tribunales de hechos que se computaban en el impuesto ha influido en la mejora y desarrollo de los conceptos de contabilidad.

Asociación Española de Contabilidad y Administración de empresas (AECA): Documento sobre Principios contables núm. 9: *Principios contables para el Impuesto sobre Beneficios*, Madrid, AECA, 1989.

Ahora bien, pese a que las relaciones entre contabilidad y fiscalidad vienen de antiguo, el punto de partida del estudio de las relaciones entre fiscalidad y contabilidad actualmente vigentes hay que situarlo en el Plan de contabilidad de 1973 y en la Ley 61/1978 del Impuesto sobre Sociedades y su Reglamento.

Antes de la reforma mercantil de 1989, el Código de Comercio recogía los principios contables de claridad, veracidad e imagen fiel, prudencia y continuidad, si bien no delimitaba su contenido. Con anterioridad, la Ley de 21 de julio de 1973 había aprobado el Plan de Contabilidad de 1973, pero éste adolecía de dos graves defectos: No desarrollaba los principios contables referidos, si bien instaba su posterior desarrollo legal, circunstancia que no llegó a realizarse; y recogía las normas por las que se debía regir la contabilidad, pero no imponía su cumplimiento.

Desde el punto de vista tributario, la Ley 61/1978, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, establecía una regulación completa de la totalidad de los componentes positivos y negativos de la base imponible. La base imponible se definía por la suma de todos los ingresos menos los gastos deducibles, además de los incrementos y disminuciones de patrimonio. El fundamento de que en el Impuesto sobre Sociedades no se partiese de forma oficial de los datos que se recogían en la contabilidad mercantil están en que el legislador no tuvo otra opción para definir la base imponible, dada la inexistencia de unas normas contables de obligado cumplimiento. No obstante, en la práctica se partía del resultado contable, dado el paralelismo que existía entre la estructura de la base imponible y la configuración contable del resultado, el cual se sometía a los ajustes fiscales oportunos.

Más tarde, la aparición del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 1983³, Real Decreto 2061/1982, de 28 de diciembre, introduce criterios y reglas fiscales de valoración que tienen sustantividad propia sin que pudieran los principios contables y criterios de valoración de derecho común prevalecer sobre los fiscales, excepto cuando la propia Ley Fiscal reconocía la validez de estos criterios contables⁴. En el desarrollo reglamentario se contenían constantes referencias al sistema correcto de contabilización de determinadas partidas de gastos para

³ Si bien en su redacción originaria el art. 16.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades disponía que: «Los ingresos y los gastos se computarán por sus valores contables, siempre que la contabilidad refleje en todo momento la verdadera situación patrimonial de la Sociedad»; el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades añade al art. 16.1 de la Ley: «A los efectos de este impuesto, se entenderán como valores contables los que resulten de la aplicación de los principios generales de contabilidad y de los criterios y reglas establecidos en este Reglamento».

⁴ A. SEGARRA FERRE, «Tratamiento de las diferencias entre los principios contables y fiscales (Modificaciones de la Ley de Reforma Mercantil y del nuevo Plan General de Contabilidad)», *Gaceta Fiscal*, núm. 83, diciembre 1990, p. 167.

su deducibilidad a efectos del Impuesto sobre Sociedades, consecuencia, entre otras causas, del predominio de la problemática fiscal, con una finalidad recaudatoria, frente al objetivo básico de la contabilidad, es decir, el reflejo de la imagen fiel de la situación patrimonial, y de la falta de desarrollo contable independiente. En resumen, el Reglamento constituyó, al margen de los aspectos puramente tributarios, un Plan Contable Fiscal, lo que ocasionó multitud de interferencias de la fiscalidad en la contabilidad de las empresas y dio lugar a numerosos estudios, trabajos y seminarios cuyo tema principal era delimitar hasta qué punto la normativa fiscal debería incidir o no en la contabilidad de las empresas.

b) *La reforma mercantil de 1989: el Derecho contable*

La Ley 19/1989, de 25 de julio, de Reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil⁵, introdujo en nuestro Derecho mercantil y contable los principios, criterios de valoración y estados contables vigentes en la Comunidad Económica Europea desde su aprobación por la Cuarta y Séptima Directivas de fechas 25 de julio de 1978 (sobre cuentas anuales) y 13 de junio de 1983 (sobre cuentas consolidadas de Grupos de Sociedades).

La Ley 19/1989 vino a realizar la tarea de la necesaria adaptación de nuestra obsoleta legislación mercantil, no sólo desde el punto de vista formal de la adecuación a las directivas de la CEE, sino desde la que surge de la propia dinámica de la sociedad económica española, rápidamente cambiante con nuevos enfoques y perspectivas.

La reforma mercantil antes citada culminó con la promulgación de otras disposiciones no menos importantes: el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, que aprobó el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, que introdujo en la Ley de 1951 las modificaciones aprobadas por la Ley antes citada; el Real Decreto 1597/1989, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil; el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre,

⁵ La Ley 19/1989 marca un hito en la historia del Derecho mercantil en España, en cuanto que:

— Completó la incorporación al ordenamiento jurídico español de la totalidad de las Directivas comunitarias sobre Derecho de Sociedades, con la excepción de la Octava Directiva, ya incorporada por la Ley 19/1988.

— Introdujo una profunda transformación en el contenido del Código de Comercio que afecta de modo fundamental al Título III del Libro Primero (arts. 25 a 49), que en sus tres secciones: "De los libros de los empresarios", "De las cuentas anuales" y "Presentación de las cuentas de los grupos de sociedades", se configura como el núcleo básico de un claro y perfilado Derecho contable.

— Dio lugar al Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre.

que aprueba el nuevo Plan General de Contabilidad que viene a sustituir al Plan de 1973; Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada. Este conjunto de leyes y normas de desarrollo han actualizado nuestro Derecho contable de acuerdo con los principios actualmente vigentes en la CEE.

Dentro de este marco normativo debe encuadrarse la totalidad de la reforma mercantil, cuyo objetivo se configuró en un intento de conducir la legislación privada en España hacia una mayor transparencia e información que garantizase, y a la vez facilitase, las relaciones de los entes societarios con terceros.

A su vez, la reforma mercantil de 1989 marca un hito importante en las relaciones entre contabilidad y fiscalidad, no sólo porque se redefinen éstas, sino porque a raíz de esta reforma se produce un paso previo y necesario para su realización: el nacimiento del Derecho contable ⁶.

Cuando nos referimos a la contabilidad, debemos distinguir dos concepciones diferentes: la contabilidad formal, constituida por los libros que se han de llevar y las formalidades de llevanza; y la contabilidad material ⁷, que constituye el germen del Derecho contable, y que la forman los principios inspiradores de la contabilidad que interpretan la realidad económica, derivándose de dicha interpretación el hecho contable. Ambas concepciones son importantes, ya que la esencia de la contabilidad no consiste exclusivamente en el registro o anotación contable, sino que va más allá, comienza en la interpretación y calificación de determinados hechos a la luz de los principios que la inspiran. En conclusión, el Derecho contable se puede representar como una pirámide que parte del deber público de llevar contabilidad, y a continuación se sitúan, con igual rango, tanto la contabilidad material como la formal.

Antes de la reforma mercantil, estaba vigente el Plan contable de 1973. Este plan supuso una modernización de los aspectos de llevanza de los libros de contabilidad, al objeto de incorporar los nuevos avances técnicos, es decir, se centró en la contabilidad formal, más que en una regulación jurídica del hecho contable. Las consecuencias positivas de la modernización fueron importantes, entre las que destaca la proclamación de la libre apreciación del valor probatorio de los libros por parte de los Tribunales. Sin embargo, este conjunto de normas

⁶ El Derecho contable tiene su fundamento en el art. 38 de la Constitución, donde se configura, dentro del principio de libertad de empresa, el deber público de llevar contabilidad. Este deber público está protegido a través de la legislación penal.

⁷ Dentro de la contabilidad material se pueden distinguir dos tipos de normas: los principios de contabilidad generalmente aceptados, que son los que, mediante la función de registrar, transforman los actos empresariales en hechos contables susceptibles de registro en los libros de contabilidad, y las normas de valoración, que son consecuencia de los principios de contabilidad.

no se podía considerar Derecho contable porque era de aplicación voluntaria, su contenido se caracterizaba por la parquedad de las normas reguladoras de la contabilidad material y no estaba respaldado por la regulación que ofrecía la Ley de Sociedades Anónimas de 1951, de carácter fragmentario e incipiente. Asimismo, las normas contenidas en el Código de Comercio se referían a los aspectos formales de la contabilidad.

Por tanto, hasta ese momento había normas sobre contabilidad, pero no eran normas jurídicas. Como expresa FERNÁNDEZ PIRLA⁸, «el Derecho contable es la culminación de un largo proceso de decantación de unos principios contables generalmente aceptados que son elevados por el legislador a rango de norma jurídica».

La Reforma mercantil de 1989 incorpora la Cuarta Directiva del Consejo, de 25 de julio de 1978 (78/660/CEE) y la Séptima Directiva de 13 de junio de 1983, que constituyen el antecedente directo de nuestro Derecho contable, mediante la elevación a rango de norma jurídica de los principios de contabilidad generalmente aceptados por la Ley 19/1989, de 25 de julio, de Reforma Social y Adaptación de la Legislación Mercantil a las Directivas de la Comunidad Económica Europea en Materia de Sociedades.

La Ley 19/1989 da nueva redacción al Título III del Libro I del Código de Comercio, donde se recogen de manera plena los principios de contabilidad generalmente aceptados, y el art. 5 establece, bajo el Capítulo VII de la Ley de Sociedades Anónimas, las normas relativas a las cuentas anuales. Asimismo, dado que ni el Código de Comercio ni la Ley de Sociedades Anónimas constituían el lugar adecuado para el desarrollo pormenorizado de la técnica contable, la Ley 19/1989 habilitó al Gobierno para dictar el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, que constituye un desarrollo reglamentario de las normas legales de carácter contable recogido en la Ley de Sociedades Anónimas.

Por último, la integración del Derecho contable dentro del Derecho mercantil se deriva directamente de que el hecho contable se realiza por los empresarios mercantiles, es decir, por los comerciantes, y de que el hecho contable será el presupuesto fáctico de un acto de comercio. Al mismo tiempo, las normas del Código de Comercio son de aplicación directa y principal, incluso para la Ley de Sociedades Anónimas, lo que se traduce que existe un único Derecho contable tanto para el empresario individual como para el empresario social, básicamente contenido en el Código de Comercio, sin perjuicio de las particularidades contenidas en las leyes reguladoras de las Sociedades.

⁸ J. M. FERNÁNDEZ PIRLA, *Una aportación a la construcción del Derecho Contable*, Instituto de Estudios Fiscales, 1986, pp. 47 ss.

De ahí la importancia de la Reforma Mercantil, porque es un hito en las relaciones entre contabilidad y fiscalidad, ya que nace el Derecho contable. El nacimiento del Derecho contable era necesario para reorganizar las relaciones entre fiscalidad y contabilidad. El Derecho contable recoge desde un punto de vista jurídico las técnicas contables, lo que posibilita la valoración e interpretación de las normas jurídicas, incluidas las tributarias, que utilizan conceptos propios del referido Derecho contable⁹.

c) *Relaciones fiscalidad-contabilidad tras la reforma mercantil de 1989*

En las relaciones entre contabilidad y fiscalidad ha sido una constante las influencias mutuas. Sin embargo, estas relaciones no han estado exentas de enfrentamientos debidos a las continuas injerencias de las normas tributarias en las normas contables. Este enfrentamiento dio lugar a tres posiciones dentro de la doctrina¹⁰:

— Fiscalista: Es aquella que legitima a la norma fiscal para que establezca normas contables, es decir, que la norma fiscal incluirá un plan contable fiscal con el fin de que las empresas contabilicen según dicha normativa, al margen o con independencia de la norma contable.

— Independencia: Las empresas deben contabilizar según la norma contable y la normativa fiscal no se interfiere en la contabilidad de la empresa. La intercomunicación se consigue mediante ajustes fiscales extracontables sobre el resultado contable que darán lugar, en conjunto, a la base imponible.

— Contable: Los ingresos y gastos contabilizados son los que se consideran para determinar la base imponible sin que sean necesarios ajustes fiscales posteriores, o éstos son mínimos sin que pierda su identidad la contabilidad.

Para poder calibrar los efectos que esta reforma mercantil ha tenido sobre el Derecho tributario, tanto de forma automática como inducida, es necesario acudir a la prelación de las fuentes del Derecho tributario que enumera el art. 9 de la LGT: la Ley General Tributaria, las Leyes propias de cada tributo, por los Reglamentos Generales dictados en desarrollo de las anteriores Leyes de cada Tributo, por los Decretos y Órdenes publicados en el *Boletín Oficial del Estado* y, por último, el Derecho común y administrativo con un expreso carácter supletorio sobre las normas anteriores.

⁹ E. SANZ GADEA, «El resultado contable en el marco del Derecho Contable», *Revista de Estudios Financieros*, núm. 189, 1998, p. 148.

¹⁰ C. CUBILLO VALVERDE, «Contabilidad y Fiscalidad», *Estudios del Impuesto sobre Sociedades*, Mutualidad Benéfica del Cuerpo de Inspectores Financieros y Tributarios, 1983, p. 33.

A. L. GONZÁLEZ GARCÍA, «Reflexiones sobre contabilidad fiscal», *Crónica Tributaria*, núm. 39, p. 176.

Queda, pues, clara, la preeminencia en el ámbito tributario de las normas que regulan los tributos, por lo que, en general, los principios contables y las reglas de valoración establecidos por el Código de Comercio y la Ley de Sociedades Anónimas no tendrán validez a efectos fiscales como consecuencia del carácter de disposición supletoria de la norma mercantil en nuestro Derecho tributario. No obstante, en el caso de que exista un vacío normativo dentro de la disposición fiscal, se puede salvar con una referencia expresa a otra norma de carácter general, de manera que la Ley Fiscal se remite vaciando su contenido en otras disposiciones. Éste es el caso de la referencia constante a los criterios contables que encontrábamos en la LIS de 1978 y el RIS de 1982 que conducía a la integración de los criterios mercantiles dentro del esquema normativo tributario ¹¹.

La Ley 61/1978, del Impuesto sobre Sociedades, establecía en su art. 11.3.a) que la BI era la suma algebraica de los rendimientos, y los incrementos y disminuciones de patrimonio. Aunque se defendía la total independencia entre el beneficio contable y el fiscal, por cuanto se determinaba la base imponible al margen del resultado contable, en última instancia se convertía en un Plan Contable Fiscal, ya que se obligaba a aplicar la normativa del IS que establecía el modo en que debían estar contabilizadas determinadas partidas para ser deducibles.

La reforma mercantil de 1989 reavivó la polémica de las relaciones existentes entre el Derecho tributario y el Derecho contable, donde prácticamente unánime se pronunció la doctrina contable a favor de la autonomía entre fiscalidad y contabilidad sin interferencia mutua.

Esta situación se vino a resolver con el Plan General de Contabilidad (PGC) instaurado por el RD 1643/1990, de 20 diciembre ¹². Sin entrar a analizar las distintas corrientes doctrinales que surgen al respecto, expondré de forma sintética lo dispuesto en la Disposición Final séptima del vigente PGC en materia de relaciones entre fiscalidad y contabilidad, que se concreta en las siguientes ideas:

¹¹ La utilización de mecanismos procedentes de otras ramas supletorias del Derecho no sólo es utilizada desde el Derecho tributario hacia la norma mercantil, sino también viceversa. De este modo, la norma mercantil puede utilizar la concesión de determinados beneficios fiscales en apoyo a la consecución de sus fines. Como ejemplo, la Disposición Transitoria octava de la Ley 19/1989, incentiva a los sujetos obligados para que se adapten a la nueva ordenación concediendo exenciones fiscales (M. C. GONZÁLEZ CAYUELA, «Algunas notas sobre aspectos fiscales de la reforma mercantil», *Gaceta Fiscal*, núm. 76, abril 1990, p. 204).

¹² La Exposición de Motivos del Real Decreto 1643/1990 señala que la Disposición Final séptima «pretende aclarar el conflicto entre las normas del PGC y las del RIS. Ahora el PGC se convierte en auténtico Derecho contable de obligatorio cumplimiento, desarrollo de la IV Directiva de la CEE sobre derecho de sociedades, del Código de Comercio y del TRLSA, que proclama su autonomía respecto de la norma fiscal y que contiene criterios distintos, en ocasiones claramente contradictorios, a las soluciones previstas en el RIS».

a) La obligatoriedad del Plan General de Contabilidad como instrumento único para registrar los hechos económicos de la empresa, lo que se traduce en la derogación de todas las normas registrales contenidas en el plano fiscal, y en concreto en el RIS, en cuanto se considera una inmiscusión ilegítima en un campo que pertenece en exclusiva al PGC.

b) El reconocimiento de los límites dentro de los cuales se puede mover el ámbito fiscal para definir elementos que le son propios, en cuanto que intervienen en la determinación de la base imponible, y en consecuencia, son importantes para determinar el beneficio fiscal. En esta línea, la Disposición Final séptima reconoce la potestad fiscal para dictar:

1. Normas de calificación de hechos: Dictar normas relativas a la calificación de la naturaleza y deducibilidad a efectos fiscales de los ingresos y gastos que resulten de la aplicación de las normas mercantiles y contables.

2. Normas de valoración: Establecer determinadas salvaguardias en supuestos concretos, cuales serían las operaciones vinculadas y hechos generadores de incrementos y disminuciones de patrimonio, fijando normas especiales de valoración cuyo fin último sería el evitar prácticas elusivas por parte de los sujetos pasivos del impuesto.

3. Normas de imputación temporal: Introducir, por las razones que estime oportunas, peculiaridades o excepciones a efectos del impuesto, que partiendo del resultado contable determinado según los principios de contabilidad generalmente aceptados, introduzca determinadas especialidades para llegar a la base imponible que será objeto de gravamen.

Estas normas, que no tienen por qué tener concordancia con las normas contables, conforman el campo de independencia del sistema fiscal.

c) Por último, la Disposición Final séptima instaaura como novedad fundamental el principio de inscripción contable. Este principio es el que establece la base de relación entre las normas contables y las fiscales, en cuanto que en el Impuesto sobre Sociedades es necesario que todo ingreso y gasto esté contabilizado para así poder integrar la base imponible del impuesto. En esta línea podemos concretar las funciones del principio de inscripción contable en tres:

- 1) Asocia la base imponible al resultado contable.
- 2) Evita la existencia de gastos sin justificación y el no cómputo de los ingresos.
- 3) Evita la proliferación de ajustes extracontables.

Al mismo tiempo, la admisión de este principio también se ocupa de arbitrar las relaciones entre contabilidad y fiscalidad, de forma que lleva al legislador fiscal a sacrificar el requisito de contabilización de

ingresos y gastos frente al principio de imagen fiel que preside la contabilidad en tres supuestos: el arrendamiento financiero, las amortizaciones aceleradas y los supuestos de imputación temporal. Asimismo, el sector contable reconoce la ruptura del principio de inscripción contable por aquellas disposiciones fiscales en “las que se establezca lo contrario”, es decir, serán deducibles en el ámbito fiscal ciertos gastos aunque no se recojan en la cuenta de PYG.

Hay que señalar que los tres supuestos de excepción se presentan a modo de enumeración no cerrada, si bien cabrían otros supuestos no mencionados expresamente: las operaciones con pago aplazado, la utilización de alguno de los sistemas de amortización previstos en la normativa del impuesto, las subvenciones y las diferencias de cambio.

Como fruto del contenido de la Disposición Final séptima resulta instaurada la independencia entre el plano fiscal y el contable. Esta independencia se materializa en la norma contenida en la Disposición Final séptima, en la que se dispone la derogación de las disposiciones sobre registro contable contenidas en las normas fiscales, y en particular en el RIS de 1982, que resulten incompatibles con lo establecido en el PGC, sin perjuicio de cumplimentar los registros fiscales establecidos en las normas citadas. El contenido de dicha norma fue criticado por la doctrina, por su carácter indeterminado, con la inseguridad que conllevaba a la hora de concretar su contenido y alcance¹³, poco claro e innecesario¹⁴.

Tras esta norma derogatoria se hizo necesaria una concreción de la situación de colisión legal en que se había encontrado el Impuesto sobre Sociedades vigente, la Ley 61/1978 y su Reglamento, tras la aparición del nuevo PGC.

Para GONZÁLEZ GARCÍA¹⁵, la nueva relación establecida por PGC no afectaba a la legislación tributaria vigente, puesto que las razones que justificaban la no injerencia también se encontraban en el Impuesto sobre Sociedades y se concretaban en las siguientes:

a) El art. 34 del Código de Comercio dispone que las cuentas anuales deben redactarse con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

¹³ A. ESTEBAN MARINA, «Comentarios a las Disposiciones Transitoria primera y Final séptima del Real Decreto 1643/1990», *Partida Doble*, núm. 12, 1991, pp. 45 ss.

¹⁴ E. PASCUAL PEDREÑO, «Incidencia de la reforma mercantil en las relaciones entre contabilidad e Impuesto sobre Sociedades», *Impuestos*, núm. 14, julio 1996, p. 47.

¹⁵ A. L. GONZÁLEZ GARCÍA, «La nueva normativa contable y el Impuesto sobre Sociedades», *Impuestos*, núm. 12, junio 1990, p. 81.

El tema de las relaciones entre fiscalidad y contabilidad ha sido tratado por este autor en otras publicaciones, en concreto, en el libro *El Impuesto sobre Sociedades y el Plan General de Contabilidad* (Instituto de Planificación Contable, 1978); y en el libro realizado por varios autores y coordinado por Pedro Alcántara y Ángel Luis González García, *Aspectos y problemática contable del Impuesto sobre Sociedades* (Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 1990).

Y establece que cuando una disposición legal fuera incompatible con dicho principio contable no debe ser aplicada.

En base a ello, como consecuencia de la reforma mercantil de 1989 toda la normativa contable contenida en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 1982 que interfiriese en la nueva legislación contable no resultaba de aplicación, si bien se refería exclusivamente a la normativa contable y no a los aspectos fiscales, que continuarían en vigor en tanto en cuanto desarrollasen aspectos que la ley fiscal así lo requiriese.

b) La propia Ley 61/1978, del Impuesto sobre Sociedades, establecía que la contabilidad de las sociedades debía llevarse a cabo conforme a los preceptos del Código de Comercio y demás disposiciones legales que sean de aplicación (art. 30.3) y que además los ingresos y los gastos se computarían por sus valores contables cuando la contabilidad refleje la verdadera situación patrimonial de la sociedad (art. 16.1), admitiéndose las correcciones de valor que se efectuasen al amparo de lo establecido en la Ley de Sociedades Anónimas.

c) La separación entre la norma fiscal y la contable no impide que la norma fiscal pueda influir en la contabilización de determinadas operaciones, pues puede ser obligatorio o conveniente para acogerse a determinados beneficios fiscales el practicar una contabilización específica, como pueden ser los casos en los que una empresa puede acelerar una amortización o contabilizar de una determinada forma una inversión, o practicar una actualización de activos para obtener determinados beneficios tributarios. En esta línea los arts. 195.3 y 196.3 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas establecen con claridad que cuando así ocurra es obligatorio indicar en la Memoria, con la debida justificación, la diferencia que puede producirse entre las valoraciones contables y las efectuadas solamente en aplicación de la legislación fiscal.

En definitiva, GONZÁLEZ GARCÍA consideraba que esta forma de actuar no iba en contra del principio de imagen fiel establecido en el art. 34 del Código de Comercio, pues por una parte esa actuación contable para adecuar los valores contables a la realidad podía ir en favor de dicha imagen fiel¹⁶, pero es que además, si no lo fuera¹⁷, el hecho mismo de tener que facilitar en la Memoria la información sobre la diferencia que pudiese producirse en la valoración y la influencia que la misma podía tener sobre la carga fiscal futura hacía que

¹⁶ El reflejo en la imagen fiel de la empresa debe entenderse de un modo global, produciendo el efecto de que la existencia de cualquier disposición legal que atente contra este objetivo de la imagen fiel, quede automáticamente derogada. M. C. GONZÁLEZ CAYUELA, «Algunas notas sobre aspectos fiscales de la reforma mercantil», *Gaceta Fiscal*, núm. 76, abril 1990, p. 205.

¹⁷ A. L. GONZÁLEZ GARCÍA, «La nueva normativa contable y el Impuesto sobre Sociedades», *Impuestos*, núm. 12, junio 1990, p. 83.

el conjunto de las cuentas anuales sí diesen la imagen fiel, pues tanto valor tiene la información que da la Memoria¹⁸ como la que puedan dar el Balance o la cuenta de Pérdidas y Ganancias¹⁹.

Aun así, la Disposición Final séptima hizo cuestionarse a un sector de la doctrina acerca de la derogación tácita de gran parte del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. Ante esta situación de inestabilidad, las autoridades fiscales introdujeron determinadas reformas en el LIS, mediante el Real Decreto-ley 5/1990, de 20 de diciembre, de Medidas Fiscales Urgentes, posteriormente recogidas en la Ley 17/1991, de 27 de mayo. En esta norma se modificaron determinados artículos de la LIS (entre ellos el art. 22) introduciendo expresamente remisiones a las especialidades y excepciones previstas en la legislación tributaria.

No obstante, la aplicabilidad de las normas establecidas se salvó transitoriamente con diversas interpretaciones sobre la vigencia de las normas contenidas en el Reglamento: el Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, se vio obligado a cubrir unas lagunas de la propia normativa contable y que, en última instancia, venía a establecer los criterios a seguir en determinados aspectos que carecían de unas normas concretas en dicha normativa, es decir, se alzó como una fuente de normalización de una contabilidad deficiente existente en dicho momento²⁰. Por tanto, el “principio de inscripción contable”, que se propugnaba en el art. 88.9 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 1982, no sería sino una confirmación expresa de la voluntad del legislador acerca de la preeminencia del resultado contable a efectos del Impuesto sobre Sociedades, y las normas allí contenidas no eran sino la forma de conseguir la “verdadera situación patrimonial”

¹⁸ En general, debe informarse en la Memoria los siguientes aspectos:

— De las diferencias de valoración de las distintas partidas del Balance que se hayan producido por dicho motivo (arts. 195.3 y 196.3 del Texto Refundido).

— De las diferencias que pueden haberse producido en el Resultado contable de la sociedad con motivo de haber efectuado la contabilización con criterios fiscales, bien por correcciones valorativas o por las actualizaciones (art. 200 del Texto Refundido) (ap. 6 Memoria).

— Con independencia de lo anterior debe también informarse en la Memoria de la incidencia que puede tener el Impuesto sobre Sociedades en la carga fiscal futura de la empresa, precisando si pueden existir impuestos anticipados o diferidos por este motivo (art. 200 Texto Refundido) (ap. 16 Memoria).

¹⁹ GONZÁLEZ GARCÍA, «La nueva normativa contable y el Impuesto sobre Sociedades», *Impuestos*, núm. 12, junio 1990, p. 83, exponía como ejemplo el caso de las revalorizaciones realizadas al amparo de una norma legal. En estas normas tributarias de actualización de valores se exige como condición que se contabilice el exceso de valor y esta posibilidad está prevista también en el Plan General de Contabilidad en cuanto que recoge expresamente la cuenta “111. Reservas de Revalorización”. Esta tesis se ve refrendada posteriormente por el Real Decreto-ley 7/1997, de actualización de valores.

²⁰ A. ESTEBAN MARINA, «Comentarios a las Disposiciones Transitorias primera y séptima del Real Decreto 1643/1990», *Partida Doble*, núm. 12, p. 45.

del sujeto pasivo. En consecuencia, la desaparición de las lagunas del campo de planificación contable que supuso la reforma mercantil, conllevó la pérdida de la vigencia de aquellas normas fiscales, pero sólo aquellas que versasen sobre temas distintos de las normas de valoración, calificación e imputación temporal, marco que le corresponde en independencia al sistema fiscal.

Sin embargo, la falta de concreción por el legislador de las normas derogadas y las vigentes, obligaron al sujeto pasivo a determinar qué normas debían entenderse derogadas, salvo que pudiese mantener su vigencia como normas de imputación de voluntaria aplicación por parte del sujeto pasivo ²¹. En esta línea, SANZ GADEA ²² consideró que el RIS de 1982 no pretendió introducir una regla contable por vía fiscal, sino adoptar el lenguaje de la contabilidad, como consecuencia de dirigirse al mundo empresarial.

En conclusión, tras la aprobación del PGC de 1990 únicamente debieron entenderse derogadas aquellas normas contenidas en el RIS de 1982 que dificultaban o impedían la aplicación de la norma contable.

No obstante, estas nuevas relaciones entre contabilidad y fiscalidad exigían una nueva normativa sobre el Impuesto sobre Sociedades ²³, que se materializó en la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

2. La base imponible del Impuesto sobre Sociedades: articulación de las relaciones entre fiscalidad y contabilidad

La Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, vino a resolver las contradicciones que se manifestaban en las relaciones existentes entre fiscalidad y contabilidad. Evidentemente influida por la normativa contable y reconociendo la importancia de la con-

²¹ A. PÉREZ DE ALGABA CUENCA, «Modelo de relación entre contabilidad y fiscalidad. El principio de inscripción contable», *Carta Tributaria*, núm. 156, Monografías, 1 de abril de 1992, p. 12.

²² E. SANZ GADEA, *Impuesto sobre Sociedades*, t. III, 3.^a ed., Madrid, Centro de Estudios Financieros, 1991, p. 248.

²³ En esta línea, LÓPEZ GETA manifestaba: «La cuestión de mayor o menor grado de coincidencia entre el resultado contable y fiscal no parece tener otra solución que la remodelación de aquel resultado por las normas tributarias que están al servicio de otros fines o políticas. Ello, aparentemente, podría suponer una cierta falta de coherencia del sistema jurídico en su conjunto: normas imperativas imponen los criterios contables que deben seguirse, pero que no serán coincidentes con los de índole fiscal que resultan también de obligado cumplimiento. Hoy por hoy, es impensable la identificación resultado contable-base imponible en todos los casos. Los criterios de imputación y la prudencia valorativa deben ajustarse a las exigencias derivadas de los objetos fiscales, al pragmatismo de las normas de esa naturaleza».

J. M. LÓPEZ GETA, «El Impuesto sobre Sociedades: Motivación y objetivo de una reforma», *Impuestos*, núm. 10, mayo 1992, p. 3.

tabilidad como instrumento, la Ley del Impuesto sobre Sociedades introduce la ruptura más importante con la regulación anterior: establece en su art. 10.3 de la LIS que en el régimen de estimación directa, la base imponible se calculará corrigiendo mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la normativa del Impuesto sobre Sociedades de la Ley 43/1995, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas del Código de Comercio.

En la Exposición de Motivos de la Ley 43/1995 cuando enumera las causas que dieron lugar a la necesidad de reforma, se refiere a las necesidades creadas y a los efectos producidos por la reforma mercantil, y más concretamente, a la reforma parcial de la legislación mercantil aprobada con la Ley 19/1989, de 25 de julio. En esta línea, manifiesta que «el objeto del IS es la renta obtenida por las entidades jurídicas, y que esta magnitud se determina, ... en virtud del algoritmo contable regulado por los principios y normas establecidos en el Código de Comercio, la Ley de Sociedades Anónimas y el Plan General de Contabilidad, básicamente», destacando que uno de los objetivos primordiales de la reforma del Impuesto sobre Sociedades es determinar la base imponible a partir del resultado contable.

De este modo, se considera resuelta la problemática surgida por las relaciones entre fiscalidad y contabilidad a raíz de la reforma mercantil, hasta el punto que en la Disposición Derogatoria de la Ley 43/1995 se deroga la Disposición Final séptima del PGC, donde se habían articulado dichas relaciones, en cuanto que se considera vacía de contenido al incorporar sus mandatos y recomendaciones en la nueva Ley.

Hay que destacar que el cambio introducido en el Impuesto sobre Sociedades es importante, ya que se pasa de un sistema en el que el beneficio contable carecía de trascendencia a efectos impositivos, porque cada partida se calificaba fiscalmente como computable o no, a otro, donde el resultado contable pasa a ser el eje para la determinación de la base imponible.

a) *Definición de resultado contable*

El núcleo esencial de la base imponible, el resultado contable, se obtiene como consecuencia de la aplicación de los principios materiales del Derecho contable que se encuentran desarrollados en el PGC y demás normas de naturaleza mercantil.

El PGC, en la cuenta “129- Pérdidas y Ganancias”, define el resultado contable como el beneficio o pérdida del último ejercicio cerrado, que se halle pendiente de aplicación. Para proceder a la liquidación del Impuesto sobre Sociedades partiremos del resultado contable posi-

tivo o negativo que se desprende de la Cuenta de PYG y sobre él se realizarán las concreciones fiscales oportunas, teniendo como soporte de información los demás libros contables obligatorios.

La norma tributaria, pues, no influirá en el resultado contable, el cual será cuantificado únicamente conforme a la aplicación de criterios mercantiles y, en consecuencia, se tendrá un resultado contable único, si bien se adecuaría a los fines fiscales mediante los correspondientes ajustes extracontables.

En conclusión, la base imponible del Impuesto sobre Sociedades se regula de un modo compartido por el Derecho contable y por el Derecho fiscal.

b) *Normativa contable de aplicación directa en el IS*

b.1. Normativa aplicable

El art. 10.3 de la LIS establece que el resultado contable deberá ser determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.

La primera consecuencia que se deriva de esta norma es un envío en bloque al Derecho mercantil-contable. Este envío no es subsidiario, sino que lo hace con carácter principal, ya que no existe prevalencia de un Derecho sobre otro, sino campos de aplicación distintos, de modo que para el cálculo del resultado contable serán directamente de aplicación las normas de Derecho mercantil-contable, y en los aspectos regulados por el Impuesto sobre Sociedades para el cálculo del beneficio fiscal, será de aplicación el Derecho fiscal. En definitiva, la Ley 43/1995 evita duplicidades normativas, no regulando aquellos aspectos que estén perfectamente establecidos en contabilidad.

Las normas mercantiles que serán de aplicación directa en el Impuesto sobre Sociedades son las siguientes:

- Código de Comercio, en concreto, en los arts. 34 a 41.
- Sociedades Anónimas: Normas sobre la elaboración de sus cuentas anuales recogidas en los arts. 193 a 201 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (Real Decreto 1564/1989, de 22 de diciembre).
- Sociedades de Responsabilidad Limitada: Remisión a la Ley de Sociedades Anónimas en el art. 84 de la Ley 2/1995, de 23 de marzo.
- Plan General de Contabilidad, Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre. La aplicación del PGC es obligatoria, en lo relativo a la aplicación de los principios contables, las normas de elaboración de Cuentas Anuales y la utilización de las normas de valoración, si

bien no de manera rígida, sino que permite un margen de maniobra en aspectos concretos de la numeración o denominación de cuentas.

— Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, sobre formulación de las Cuentas Anuales consolidadas.

— Adaptaciones sectoriales necesarias para la adecuación del PGC a actividades concretas: Frente a los planes de contabilidad nacional que integran normas y terminología contable de carácter genérico y aplicación universal a todas las empresas del país, los planes sectoriales proveen de normas y terminología contable específica a las empresas integradas en un determinado sector productivo, o que desenvuelven su actividad bajo una especial forma jurídica, o que reúnen ciertos requisitos de tamaño.

b.2. Cuestiones polémicas

La aplicación de la normativa contable en el Impuesto sobre Sociedades plantea determinadas cuestiones polémicas acerca de la aplicabilidad de determinadas normas contables.

A) Las Resoluciones del ICAC

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) fue creado a través de la Disposición Adicional segunda de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas. Su Estatuto y estructura orgánica se aprobó mediante el Real Decreto 302/1989, de 17 de marzo.

El apartado *b)* del art. 2 del Real Decreto 302/1989 establece que reside en el ICAC la «función de establecimiento de criterios de desarrollo de aquellos puntos del Plan General de Contabilidad y de las adaptaciones sectoriales del mismo que se estimen convenientes para la correcta aplicación de dichas normas que se publicarán en el Boletín del Instituto». El ICAC, pues, se constituye como organismo autónomo adscrito al Ministerio de Economía y Hacienda con la finalidad de intervenir en la regularización de los usos contables. No hay que olvidar que la normalización de la contabilidad no acaba con la promulgación del PGC, sino que la contabilidad, como técnica dependiente de los hechos económicos, se ha de adaptar continuamente a éstos. De este modo, la Sentencia del TS de 27 de octubre de 1997 remarca que la función del ICAC es «elevar a la categoría de norma escrita los usos sobre la contabilización de determinados hechos económicos».

Una vez aprobada la Ley del Impuesto sobre Sociedades, la remisión normativa del art. 10.3 de la LIS con carácter general a las normas contables planteó la cuestión sobre la legalidad e influencia de estas

Resoluciones del ICAC en la imposición de las sociedades y su aplicabilidad en Derecho tributario.

Hay que tener en cuenta que con anterioridad a la Ley 43/1995 se había planteado ante los Tribunales la posible vulneración del principio de legalidad en las actuaciones del ICAC y había sido dictada la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 19 de enero de 1994. Con posterioridad, la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de octubre de 1997 vino a resolver el recurso de casación planteado a la sentencia anteriormente citada y finalizar la controversia surgida en relación con la legalidad y alcance de las resoluciones del ICAC.

Sin embargo, para poder interpretar la doctrina jurisprudencial y al mismo tiempo ver la incidencia de estas resoluciones en nuestro Impuesto sobre Sociedades, se hace necesario un breve análisis de las normas de naturaleza contable en cuya elaboración interviene el ICAC. En las Disposiciones primera a quinta del Real Decreto 1643/1990 se exponen los dos tipos de actuaciones que llevará a cabo el ICAC:

a) Asesoramiento del ICAC.

El ICAC desarrollará una labor de mero asesoramiento mediante propuestas al Ministerio de Economía y Hacienda, para el desarrollo de este último de las competencias que tiene asignadas en relación con el PGC, las cuales siempre adoptarán la forma de Orden Ministerial. Estas propuestas se materializarán de dos modos:

1. Las adaptaciones sectoriales del PGC.
2. Órdenes Ministeriales en las cuales interviene el ICAC.

1. Adaptaciones sectoriales del PGC.

El PGC admite la falta de regulación de determinados aspectos que se desarrollarán posteriormente por el ICAC. Entre estas materias se encuentran las adaptaciones sectoriales.

La adaptación del PGC a sectores concretos viene determinado por el tratamiento contable específico que demandan, pero también puede venir impuesto por normas legales²⁴.

Las adaptaciones sectoriales no introducen criterios y principios distintos a los establecidos con carácter general en el PGC, sino que establecen normas para adaptar dichos criterios a ciertos supuestos especiales, para permitir la aplicación de los principios contables obligatorios a las situaciones propias que se presentan en dichas empresas.

²⁴ Las adaptaciones sectoriales del PGC van dirigidas a los siguientes tipos de empresas: Constructoras, inmobiliarias, federaciones deportivas, sociedades anónimas deportivas, empresas de asistencia sanitaria.

En cuanto que las adaptaciones sectoriales adoptan la forma de Órdenes Ministeriales y, por tanto, son normas jurídicas, de acuerdo con el art. 10.3 de la LIS, producen también efectos en el ámbito tributario.

En los primeros análisis que se realizaron de la incidencia de estas normas en el Impuesto sobre Sociedades se denunció que dichas adaptaciones rompían con la unidad establecida por el PGC, lo que podrá suponer la ruptura del principio de igualdad tributaria, como consecuencia de existir un Impuesto sobre Sociedades para cada tipo de actividad²⁵. MARTÍN ZAMORA y MALVAREZ²⁶ refutan dicha opinión con dos argumentos:

a) En cuanto que las adaptaciones sectoriales no introducen principios nuevos en el PGC, dada la ausencia de una normativa contable específica sobre criterios de calificación, valoración e imputación temporal, podría provocar aún mayores y más importantes diferencias en la determinación del resultado contable, que sirve de antecedente inmediato a la base imponible.

b) No todos los criterios establecidos tienen influencia en el ámbito fiscal. El que más trascendencia puede tener, el principio de imputación temporal, que puede verse afectado por estas normas, tiene especial protección tributaria en el art. 19, apartados 2 y 3, de la LIS, por el que se evita que la aplicación de los criterios de imputación temporal contenidos en las adaptaciones sectoriales den lugar a un diferimiento del impuesto, de modo que si consideran oportuno la aplicación de otros criterios distintos a los establecidos en la LIS y surtan efectos tributarios, deberán ser aprobados por la Administración tributaria. Si por la aplicación de dichos criterios da lugar a un adelanto de tributación y no minora la tributación global, ni siquiera será necesaria la autorización de la Administración tributaria.

Respecto de las normas de valoración, analizadas las Normas de adaptación sectorial, no existen diferencias significativas entre las reglas contenidas en las mismas y las establecidas en el PGC.

2. Otras Órdenes Ministeriales.

Las Disposiciones Finales segunda a cuarta del Real Decreto 1643/1990 establecen otros criterios que podrán ser objeto de desarrollo a propuesta del ICAC y mediante Órdenes Ministeriales, por las que se adaptarán propuestas de valoración y elaboración de cuentas anuales, a las condiciones concretas del sujeto contable.

²⁵ «El valor normativo de las resoluciones del ICAC y su alcance en materia tributaria: el tratamiento fiscal del *leasing*», *Quincena Fiscal*, núm. 22, diciembre 1997, p. 5.

²⁶ P. MARTÍN ZAMORA y L. A. MALVAREZ PASCUAL, «El poder normativo del ICAC y su incidencia en el ámbito fiscal», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 181, abril 1988, p. 182.

b) Las Resoluciones del ICAC.

El ICAC es un organismo autónomo adscrito al Ministerio de Economía y Hacienda²⁷. El art. 45 de la Ley 6/1997 dispone que a los organismos autónomos «se les encomienda, en régimen de descentralización funcional y en ejecución de programas específicos de la actividad de un Ministerio, la realización de actividades de fomento, presenciales o gestión de servicios públicos».

De entre las competencias que pueden asumir estos entes con autonomía funcional se encuentran las competencias normativas. Esta competencia normativa puede ser interna y externa. No cabe duda que tales organismos pueden tener competencias en el ámbito organizativo que le es propio, competencia interna, a fin de organizar y regular el funcionamiento del propio órgano.

Asimismo, se reconocen al ICAC facultades normativas para la elaboración de disposiciones de eficacia externa en el desarrollo de determinados aspectos del PGC. La Disposición Final quinta del Real Decreto 1643/1990 dispone que «el ICAC podrá aprobar, mediante resolución, normas de obligado cumplimiento que desarrollen el PGC y sus adaptaciones sectoriales en relación con las normas de valoración y las normas de elaboración de las cuentas anuales».

Al amparo de esta disposición, el ICAC ha dictado resoluciones en las que se establecen los criterios de carácter general para el tratamiento contable de determinadas operaciones, en desarrollo del PGC. Sin embargo, la controversia surge en relación con el origen y alcance de la competencia externa de este organismo. Respecto de la competencia externa del ICAC, es decir, dictar normas con incidencia en otros ámbitos, hay que resolver varias cuestiones.

En primer lugar, quién y cómo tiene potestad para habilitar organismos con independencia funcional para que dicten normas con eficacia externa.

Hay que partir de la distinción entre el poder reglamentario original, que está directamente configurado por el art. 97 de la Constitución, y el poder reglamentario derivado, por el que, basándose en el principio de especialidad, se permite conferir potestades normativas de este tipo a organismos públicos y, en consecuencia, no es necesario que la habilitación venga contenida en la Constitución.

La norma que confiere la potestad del ICAC para dictar normas de obligado cumplimiento en desarrollo del PGC viene contenida en el Reglamento 1643/1990. Sin embargo, por aplicación del principio de legalidad sólo se admite que la habilitación venga contenida en

²⁷ La dependencia se manifiesta, fundamentalmente, en el nombramiento y separación del Presidente y de los miembros del Comité Consultivo.

una disposición con fuerza de Ley, ya que el titular de la competencia no puede disponer de ella como crea oportuno, por lo que el ejecutivo no es competente para delegar su propia competencia normativa, sino que esta función corresponde en exclusividad al legislativo. En esta línea, el TSJ de Madrid en la Sentencia de 19 de enero de 1994²⁸ anuló la Resolución del ICAC de 21 de enero de 1992 al entender que la habilitación del ICAC para emitir dicho tipo de normas venía contenida en una norma de carácter reglamentario, vulnerando, pues, el principio de jerarquía normativa.

Dicha sentencia fue objeto de recurso de casación por la Administración del Estado, pronunciándose el TS en la Sentencia de 27 de octubre de 1997. La Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de octubre de 1997²⁹ se pronuncia a favor de que las Resoluciones del ICAC son normas jurídicas con eficacia externa, con rango reglamentario, por lo que serán de obligado cumplimiento para todos los empresarios que deban llevar la contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio. Esta sentencia refuerza el papel del ICAC al considerar que tiene potestad para dictar normas de obligado cumplimiento, puesto que la habilitación no procede en exclusiva de la Disposición Final quinta del Real Decreto 1643/1990, sino que es el art. 2.2.b) de la Ley 19/1988, de Auditoría de Cuentas, el que permite transferir dicha potestad³⁰.

²⁸ La Resolución de 21 de enero de 1992 suscitó el contencioso que resolvió el Tribunal Superior de Justicia de Madrid con la Sentencia de 19 de enero de 1994.

El recurso pretendía la nulidad de las normas octava y novena de la Resolución, en base a la consideración de que el ICAC había introducido un criterio de valoración distinto al previsto en el PGC en relación a la opción de compra. Los argumentos planteados en el orden formal versaban sobre la incompetencia del ICAC para ejercer la potestad reglamentaria externa, en cuanto que no existe una norma legal que reconozca la potestad reglamentaria del ICAC, y ésta no puede ser delegada por el Ministro.

b) Infracción del principio de jerarquía normativa en cuanto que introduce conceptos distintos de los enunciados en el PGC.

La Sentencia anula la Resolución citada en base a los siguientes argumentos:

a) Infracción del principio de jerarquía normativa, en cuanto que el ICAC no está habilitado a dictar normas de obligado cumplimiento, función que le corresponde en exclusiva al Gobierno en aplicación del art. 97 de la Constitución.

b) Las normas de la Resolución impugnada sólo despliegan sus efectos en el ámbito interno.

²⁹ FJ 5.º de la STS de 27 de octubre de 1997.

³⁰ Con anterioridad al pronunciamiento judicial, determinado sector de la doctrina se había manifestado contrario a la interpretación dictada por el TS. En opinión de MARTÍN ZAMORA y MALVAREZ, niegan la posibilidad de que el art. 2.2.b) de la Ley 19/1988, de Auditoría de Cuentas, constituya una habilitación legal en sentido propio, ya que dicho artículo hace referencia a unas normas dictadas por un organismo con competencia para ello, para lo cual es preciso su atribución mediante una habilitación expresa, contenida en la ley de creación de dicho organismo. La Ley 19/1988 no hace referencia a una competencia normativa de dicha entidad y el art. 22 sólo se refiere a competencia en materia de actividad de auditoría. Concluyendo, consideran que el ICAC desarrolla dos grandes bloques de funciones: las que se refieren a la normalización contable y las que corresponden a la auditoría contable, y la función normativa

A partir de este precedente jurisprudencial, hay que analizar las consecuencias de dichas normas en el ámbito tributario. Caben dos posturas:

— En cuanto que las Resoluciones del ICAC forman parte del Derecho contable, tienen aplicabilidad directa para el cálculo de la base imponible.

— Las Resoluciones del ICAC tienen relevancia exclusivamente en el Derecho contable, pero no influirán en el cálculo de la base imponible, ya que no producirían efectos en el ámbito tributario.

Según la segunda interpretación, no deberían tener eficacia las resoluciones del ICAC por las siguientes razones: *a)* de otro modo se estaría permitiendo el desarrollo tributario de una norma de naturaleza fiscal por parte de un organismo autónomo, que no está habilitado para ello, lo que supondría una flagrante vulneración de la reserva de ley y a la inconstitucionalidad del art. 10.3 de la LIS³¹, si bien este argumento fue rebatido por la Sentencia del TS de 27 de octubre de 1999; *b)* además, esto podría atentar a la neutralidad esencial para mantener las relaciones de independencia entre las normas contables y las fiscales, ya que se podría tentar a regular una materia previendo las consecuencias fiscales que se derivarían.

Por otra parte, si las Resoluciones del ICAC tuvieran incidencia en la base imponible, el procedimiento de elaboración de tales disposiciones debería tener un carácter formal, *ad solemnitatem*³², al incidir sobre la capacidad económica de los sujetos pasivos del impuesto.

En conclusión, las resoluciones del ICAC no pueden en ningún caso considerarse como verdaderas fuentes formales del ordenamiento tributario, ni del Impuesto sobre Sociedades. Son resoluciones que homologan o explicitan criterios contables, a los cuales no se establece ningún impedimento para su aplicación, sin que ello vincule o suponga atribuir a tales consultas un valor normativo o automático en materia tributaria.

del ICAC no está justificada en relación con las normas que desarrollan los criterios y principios contables contenidos en el PGC.

³¹ La remisión que el art. 10.3 LIS hace a las disposiciones que se dicten en desarrollo de las normas previstas en el Código de Comercio, y en las demás Leyes relativas a dicha determinación del resultado contable, se refiere a aquellas disposiciones reglamentarias que sean desarrollo directo e inmediato de criterios legales (como es el caso del PGC), pero no a lo que constituya “desarrollo del desarrollo”, como es el caso de las resoluciones del ICAC que completan o aclaran el PGC, y, por tanto, no desarrollan las “citadas” normas legales.

R. FALCÓN Y TELLA, «El valor normativo de las resoluciones del ICAC y su alcance en materia tributaria: el tratamiento fiscal del *leasing*», *Quincena Fiscal*, núm. 22, diciembre 1997, p. 7.

³² STS de 15 de julio de 1991 y STS de 30 de octubre de 1991.

En otra línea, un sector de la doctrina ha interpretado que la habilitación normativa del ICAC, en cuanto que procede de la Ley de Auditoría de Cuentas, únicamente tiene relevancia a efectos de normas de auditoría. Se parte de que la auditoría de cuentas es una actividad que por sí misma tiene proyección hacia el exterior, y si los auditores tienen que analizar en su Informe si las cuentas han respetado las Resoluciones del ICAC, es porque las mismas son auténticas normas jurídicas.

Frente a estos argumentos, se puede exponer que el ICAC será al menos un acto interpretativo de la norma contable realizado por el órgano que tiene competencia para ello, y como interpretación administrativa, la Administración tributaria no podría discutirla.

A modo de ejemplo, existen dos resoluciones que limitan la flexibilidad del PGC, perjudicando al sujeto pasivo del IS: La Resolución de 16 de mayo de 1991, donde se fijan los criterios generales para la determinación del importe neto de la cifra de negocios, criterio empleado para aplicar los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión (arts. 122 a 127 bis de la LIS), y la Resolución de 30 de julio de 1991, sobre el inmovilizado material, donde se definen los costes de renovación, ampliación y mejora. Sin embargo, existen otras que acercan su interpretación al tratamiento que se le ha dado en el Impuesto sobre Sociedades, como es el caso del *leasing* y las normas contenidas al efecto en la Resolución de 21 de enero de 1992.

B) El Informe de los Auditores

La auditoría de cuentas está regulada por la Ley 19/1988, de Auditoría de Cuentas, y el RD 1636/1990, de 20 de diciembre, que aprueba el Reglamento de Auditoría de Cuentas.

El art. 203 del TRLSA establece que las cuentas anuales y el informe de gestión deberán ser revisados por los auditores de cuentas, exceptuando de esta obligación las sociedades que puedan presentar balance abreviado.

De acuerdo con el art. 208 del TRLSA, los auditores de cuentas, actuando de conformidad con las normas que rigen la auditoría, comprobarán si las cuentas anuales ofrecen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la sociedad, así como la concordancia del informe de gestión con las cuentas anuales del ejercicio.

La función de los auditores, pues, es revisar la documentación aportada por la empresa. Tiene por objeto la auditoría emitir un informe relativo a la situación de las Cuentas Anuales presentadas a revisión,

mientras que la labor del descubrimiento de hechos ocultos corresponde a la Administración tributaria, en el ejercicio de sus funciones. Por tanto, el informe de los auditores no tendrá trascendencia práctica en el Impuesto sobre Sociedades.

C) Normas aplicables a determinadas Entidades

Junto con las normas de carácter general, en el ámbito contable se dictan normas dirigidas a determinadas entidades.

1. Normas dictadas por el Banco de España.

El art. 48 de la Ley 26/1988, de 29 de junio, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito, faculta al Ministro de Economía y Hacienda para establecer y modificar las normas de contabilidad y los modelos a que deberán sujetarse el balance y la cuenta de resultados de las entidades de crédito. De acuerdo con el citado artículo, el ejercicio de esta facultad podrá ser encomendado por el Ministro al Banco de España.

Mediante Orden Ministerial de 31 de marzo de 1989, se realiza la citada encomienda al Banco de España para establecer y modificar las normas contables de las entidades de crédito. En virtud de esta encomienda se aprobó la Circular del Banco de España 4/1991, de 14 de junio, del Banco de España a Entidades de Crédito sobre normas de contabilidad y modelos de estados financieros, normativa que fue modificada por las Circulares 7/1991, 4/1992, 7/1992, 9/1992, 14/1992, 18/1992 y 6/1994 (ver si hay posteriores). En cuanto que se contienen normas de determinación del resultado contable de las entidades de crédito, se deberá tomar en cuenta este resultado contable para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades para estas entidades, por lo que se consideran de aplicabilidad en el IS.

2. Normas contables de la Comisión Nacional del Mercado de Valores.

El art. 86 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, faculta al Ministro de Economía y Hacienda y, con habilitación expresa, a la Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV) para establecer y modificar en relación con los órganos rectores de los mercados secundarios oficiales, a excepción del de Deuda Pública anotada, el Servicio de Compensación y Liquidación de Valores y las Sociedades y Agencias de Valores, las normas contables y los modelos a los que deben ajustar sus resultados contables.

Mediante la Orden Ministerial de 26 de julio de 1989, se realizó esta habilitación a la Comisión Nacional del Mercado de Valores.

3. Normas contables aplicables a las entidades de seguros.

El art. 20 de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados, establece que la contabilidad de las entidades aseguradoras y la formulación de las cuentas de los grupos consolidables de entidades aseguradoras se registrarán por sus normas específicas y, en su defecto, por las establecidas en el Código de Comercio, en el PGC y demás disposiciones de la legislación mercantil en materia contable.

Las entidades aseguradoras autorizadas para operar simultáneamente en el ramo de vida y en los ramos de accidente o enfermedad, deberán llevar contabilidad separada para aquél y éstos.

Este mismo artículo establece que reglamentariamente se recogerán las normas específicas de contabilidad por las que deban regirse estas entidades, sus obligaciones contables, los principios contables de aplicación obligatoria, las normas sobre formulación de sus cuentas anuales, los criterios de valoración de los elementos integrantes de las mismas, así como el régimen de aprobación, verificación, depósito y publicidad de dichas cuentas. Tal potestad normativa se ejercerá a propuesta del Ministerio de Economía y Hacienda y previo Informe del ICAC y de la Junta Consultiva de Seguros.

En idénticos términos se expresa el art. 25 de la Ley 8/1987, de Planes y Fondos de Pensiones, en relación con la contabilidad de los fondos de pensiones y de las entidades gestoras.

c) *Críticas al art. 10.3 de la LIS*

Las críticas al art. 10.3 de la LIS por parte de la doctrina no se hicieron esperar³³. Hoy estas críticas están superadas pero es interesante exponerlas para poder analizar las dudas que se plantearon.

No todas las opiniones acerca del art. 10.3 de la LIS han sido favorables, ni todas han interpretado igualmente las relaciones de independencia entre la contabilidad y la fiscalidad. Se denunciaron los siguientes defectos al referido precepto:

³³ A. ESTEBAN MARINA, «Impuesto sobre sociedades: Cálculo de la base imponible (I y II)», *Carta Tributaria*, Monografías núms. 239 y 240, enero 1996, p. 1.

L. A. MALVAREZ PASCUAL y P. MARTÍN ZAMORA, «El método de determinación de la base imponible en el IS: La posible inconstitucionalidad del art. 10.3 LIS y los problemas derivados de la remisión a las normas contables», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 182, mayo 1998, p. 37.

J. J. FERREIRO LAPATZA, «Sobre la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades», *Quincena Fiscal*, núm. 5/1996, p. 15.

R. NAVAS VÁZQUEZ, «La comprobación en el Impuesto sobre Sociedades», *Quincena Fiscal*, núm. 6/1997, p. 10.

1.º Es innecesario.

2.º Quebranta la tendencia histórica manifestada en casi un siglo de vigencia del impuesto.

3.º Puede ser ilegal en la medida que infringe determinados artículos de la Ley General Tributaria, en relación con el principio de legalidad.

4.º Puede caer en la ilegalidad si los Tribunales, en el futuro, refrendan la tesis sustentada por el Tribunal Supremo de Justicia de Madrid en su Sentencia de 14 de enero de 1994 respecto al valor normativo de las resoluciones del ICAC.

5.º No existen precedentes ni normativa similar en Derecho comparado.

Respecto de la primera crítica, el carácter innecesario del art. 10.3 de la LIS se basa en la idea de que las normas fiscales y contables han de ser distintas y estar diferenciadas. Parte de la idea de que históricamente la base imponible del Impuesto sobre Sociedades ya se calculaba a partir de los datos registrados en la contabilidad de las empresas, por lo que no se introduce nada nuevo. Además, ESTEBAN MARINA³⁴ considera que las normas contables son simples técnicas de registro, de empleo elástico, mientras que las normas fiscales deben ser deterministas, rígidas, unívocas y de aplicación imperativa, es decir, defiende la total separación entre las normas contables y las fiscales y llega al punto de que no considera posible la remisión de la norma fiscal a la norma contable para evitar duplicidad.

A esto se le puede argumentar las relaciones entre fiscalidad y contabilidad en los términos en los que se expresan en el PGC de 1990, y cómo se complementan sin perder las características que las definen.

A la tercera crítica, ESTEBAN MARINA³⁵ argumenta que hasta dicho momento el legislador, en ningún momento, ha otorgado capacidad ni competencia a otros órganos administrativos que no sean los Órganos fiscales, ni ha remitido a otras normas que no sean las normas tributarias, para la determinación de la base imponible del Impuesto.

Esta interpretación está equivocada, puesto que no se le otorga ni capacidad ni competencia a los Órganos contables, sino que se utiliza la contabilidad como un instrumento, a la vez que se reconoce su valía, para calcular la base imponible, pero la competencia se limita a los Órganos fiscales en lo fiscal y a los contables, en la contabilidad, no pudiendo haber inmiscusión entre unos y otros.

³⁴ A. ESTEBAN MARINA, «Impuesto sobre Sociedades: Cálculo de la base imponible (I)», *Carta Tributaria*, núm. 239, Monografías, 15 de enero de 1996, p. 2.

³⁵ A. ESTEBAN MARINA, «Impuesto sobre Sociedades: Cálculo de la base imponible (I)», *Carta Tributaria*, núm. 239, Monografías, 15 de enero de 1996, p. 2.

Asimismo, una parte de la doctrina consideró que la remisión a las normas reglamentarias en materia de contabilidad, y en concreto al PGC, para el cálculo de la base imponible vulneraba el principio de legalidad. La base imponible es un elemento esencial de los tributos al tratarse de un elemento necesario para la cuantificación de los mismos, a los que se les reserva el principio de reserva de Ley. No obstante, la reserva de Ley en materia tributaria tiene el carácter relativo que ya se exige, y que la ley establece en los principios y criterios esenciales de la regulación, suficientes para limitar la discrecionalidad de las normas de carácter reglamentario, de modo que cabe admitir la remisión a normas reglamentarias cuando esté habilitada por una norma con rango de Ley³⁶.

El método previsto en el art. 10.3 de la LIS ha necesitado previamente un estudio de toda la normativa contable por parte del legislador para tratar de eliminar de la LIS aquellos efectos de la misma que no convenga mantener para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. En consecuencia, el legislador ha realizado un juicio sobre toda la regulación contable, habiendo determinado qué normas tienen incidencia a efectos tributarios y cuáles no, de modo que se produce una habilitación de normas contables de naturaleza tributaria para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades y el respeto del principio de legalidad.

AYALA BLANCO³⁷ considera que un plan de contabilidad desempeña una función de desarrollo reglamentario de diversas disposiciones legales de superior jerarquía, siendo su objetivo explicar y completar el marco jurídico delimitado por dichas normas.

En relación con estos argumentos, y tal y como hemos expuesto anteriormente, podemos dar contestación a la crítica en relación con las Resoluciones del ICAC.

Respecto de la ausencia de una norma similar en las legislaciones de otros países de la Unión Europea, debemos recordar que la armonización comunitaria en materia del Impuesto sobre Sociedades está lejos de conseguirse, de modo que lo que se pretende es un cierto grado de convergencia entre las legislaciones de los distintos países³⁸. Este marco común fue definido por el *Informe Ruding*, publicado por

³⁶ Tanto la jurisprudencia, en la STC 221/1992, como la doctrina (L. A. MALVAREZ PASCUAL y P. MARTÍN ZAMORA, «El método de determinación de la base imponible en el IS: La posible inconstitucionalidad del art. 10.3 LIS y los problemas derivados de la remisión a las normas contables», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 182, mayo 1998, p. 37), se pronuncian a favor de esta interpretación.

³⁷ J. L. AYALA BLANCO y M. NIÑO AMO, «El Plan General de Contabilidad (Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre). Reflexiones a un año de su entrada en vigor (I, II y III)», *Impuestos*, núms. 7, 8 y 9, 1992, p. 1387.

³⁸ C. CHECA GONZÁLEZ, «La nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades: Principios inspiradores de la reforma», *Revista Información Fiscal*, núm. 12, noviembre-diciembre 1995, p. 69.

la Comisión de la Comunidad Europea el 18 de marzo de 1992, en el que se propusieron tres grandes objetivos: La eliminación de los factores que dificultan la inversión y el reparto de dividendos transferidos, la máxima transparencia de los incentivos fiscales, y el establecimiento de unos criterios mínimos sobre la base imponible y los tipos impositivos. Como medidas específicas para alcanzar estos objetivos, se propuso, entre otras, la reducción de las diferencias entre la contabilidad mercantil y las cuentas empleadas a efectos fiscales, de modo que deja libertad para adaptarla a cada país miembro, pero claramente resalta la importancia del acercamiento entre los regímenes fiscal y contable a efectos del Impuesto sobre Sociedades.

En definitiva, pese a las críticas iniciales al art. 10.3 de la LIS, éstas han sido ampliamente superadas, aceptándose que partir de la contabilidad mercantil como instrumento para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades no desfiguraba las relaciones de autonomía e independencia entre ambas disciplinas, ni significaba la renuncia ni subordinación de sus fines.

No obstante, las críticas también fueron positivas por considerarlo un proceso de modernización imparable. A modo de conclusión nos remitimos a SANZ GADEA³⁹, que considera que «la determinación de la base imponible mediante normas exclusivamente de naturaleza fiscal no puede considerarse como una verdadera alternativa de fondo, aunque sí de forma, porque no se sustenta en criterios propios, sino en la aversión a la intromisión de normas no fiscales en el ámbito fiscal. Esta suerte de aislamiento de lo fiscal, que en el IS tuvo su máxima expresión en el Real Decreto 2631/1982, por el que se aprobó el Reglamento del citado Impuesto, está hoy en franco declive. Porque una cosa es la autonomía del Derecho financiero y otra bien distinta su confinamiento y estanqueidad dentro del ordenamiento jurídico. La autonomía, que se gana a partir de la existencia de una serie de principios propios, no rechaza la ósmosis de normas de otras ramas del ordenamiento jurídico, con tal que la aplicación de las mismas determine resultados que se adecuen bien a dichos principios. Esto es precisamente lo que acontece con las normas mercantiles para la determinación de la base imponible».

3. Los deberes contables en el Impuesto sobre Sociedades

El deber de contabilidad en el Impuesto sobre Sociedades está recogido en el art. 139.1 de la LIS, que establece: «Los sujetos pasivos de este Impuesto deberán llevar su contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio o con lo establecido en las normas

³⁹ E. SANZ GADEA, *Guía del Impuesto sobre Sociedades*, Valencia, CISS, 1996, p. XXIII.

por las que se rigen». El deber de contabilidad, pues, constituye uno de los pilares básicos sobre los que se sustenta el IS.

La trascendencia de la obligación de contabilidad en el IS tiene su base en la definición de la base imponible prevista en el art. 10.3 de la LIS, según la cual se partirá del resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio y en las demás normas relativas a dichas disposiciones para su cálculo. Esta obligación también se exige indirectamente a través del art. 140.1 de la LIS, por el que se presume que han sido adquiridos con cargo a renta no declarada los elementos no registrados en contabilidad, así como en los supuestos de ocultación parcial de valor.

El principio de inscripción contable preside, pues, las relaciones entre contabilidad y fiscalidad. Sin embargo, este principio ha de interpretarse dentro de las relaciones de independencia que se han establecido para ambos campos. Por ello, desde el punto de vista tributario, hay que entenderlo con la siguiente matización: el principio de inscripción contable es una formalidad esencial respecto de los gastos, pero no respecto de los ingresos.

En virtud de la finalidad recaudatoria de los tributos, los ingresos son parte integrante de la base imponible, con independencia de que se hayan contabilizado o no. En cambio, ningún gasto podrá ser deducido, salvo en los casos expresamente previstos en el Impuesto sobre Sociedades, si no figura en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio al que corresponde la declaración. Para los gastos, el requisito de contabilización es esencial para su deducibilidad, es decir, para poder ser considerados partidas que minoran los ingresos desde el punto de vista tributario, salvo en el caso de la libertad de amortización.

GARCÍA MORENO⁴⁰ realiza una crítica, basada principalmente en los debates de la doctrina financiera italiana, sobre la exigencia de contabilización y el cumplimiento de principios constitucionales. Este análisis se centra en tres puntos:

a) Si la no contabilización de los gastos impidiese radicalmente su deducción, se estaría gravando los ingresos brutos y no los netos, y se entraría en colisión con el principio de capacidad económica que impide que cualquier entrada bruta pueda ser manifestación de capacidad contributiva.

b) El principio de igualdad implica la interdicción de que dos rentas iguales sufran una imposición diferenciada. Pero podría ocurrir que aquel que incumple parcialmente las obligaciones contables se viera en una situación de discriminación respecto de aquellos que la

⁴⁰ A. GARCÍA MORENO, «Breve análisis de la exigencia de la contabilización de los gastos como requisito de deducibilidad», Civitas, *REDF*, núm. 94, abril-junio 1997, pp. 208-209.

incumplen totalmente y están obligados a aplicar la estimación indirecta.

c) El art. 24 CE prohíbe la indefensión y ello supone que se puedan emplear cuantos medios de prueba estimen pertinentes. Como consecuencia, no se puede limitar la prueba de la existencia de unos rendimientos a partir de la contabilidad.

Esta crítica está superada tras la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades. El art. 19.3 de la LIS establece determinadas excepciones sobre el principio de inscripción contable interpretado junto con el principio de imputación temporal, que por regla general es el principio del devengo.

Respecto de los ingresos, se dispone que se permita la imputación de éstos, por inscripción contable, en un período impositivo anterior al momento del devengo, es decir, un anticipo en la tributación, siempre que por ello no se derive una tributación inferior. Sin embargo, si la inscripción contable se realiza en un período impositivo posterior al momento de imputación temporal que le corresponde, no tendrá ningún valor la contabilización para calcular la base imponible del impuesto, salvo a efectos de prueba y de salvar las posibles sanciones por infracción de la obligación contable, de modo que, pese a no estar contabilizados se considerarán como ingreso en el momento en el que le corresponde a efectos fiscales, impidiendo de este modo el diferimiento del pago del impuesto.

Respecto de los gastos, el art. 19.3 de la LIS dispone que los gastos que no se hayan imputado contablemente no serán deducibles, a excepción de los que deriven de la libertad de amortización. La inscripción contable de un gasto en un período impositivo posterior a aquel en que proceda su imputación temporal, se permitirá su deducción en dicho ejercicio siempre que de ello no derive una tributación inferior. Sin embargo, no está permitida fiscalmente la deducción de los gastos en un período impositivo anterior al momento de su imputación temporal, puesto que se trata de gastos que todavía no se han realizado, aunque estén previstos.

En virtud de lo dispuesto en el art. 19.3 de la LIS se puede responder a la crítica realizada por GARCÍA MORENO en los términos siguientes:

— La realidad de los gastos se puede probar por cualquier medio previsto en Derecho, pero una vez probada su existencia, la ley limita el momento de su deducibilidad a que se inscriba en la cuenta de Pérdidas y Ganancias.

— La no contabilización de un gasto en el momento de su imputación temporal a efectos fiscales no impide su deducibilidad fiscal, por lo que no se podrá considerar dañado el principio de capacidad económica, ya que no se pone límite en el tiempo para su posterior

inscripción contable y tributación por la capacidad económica real del sujeto pasivo, salvo que por ello se produzca una tributación inferior.

— En cuanto que se permite la deducibilidad de los gastos inscritos en un período impositivo posterior, no se deja en situación de desamparo al sujeto pasivo frente a aquellos que incumplen sus obligaciones contables y les es aplicable el sistema de estimación indirecta de bases, ya que, como bien expresa GARCÍA MORENO⁴¹, la exigencia de contabilización de los gastos no es una presunción legal absoluta de la inexistencia de los costes y gastos no imputados en la cuenta de pérdidas y ganancias.

En definitiva, cuando el art. 139 de la LIS establece la obligación de llevar contabilidad, se refiere a ella como la contabilidad que se establece en el Código de Comercio. La forma de redacción es importante, ya que se hace referencia a la contabilidad en general, y no a determinadas obligaciones de registro de hechos concretos. Esto nos remite a la distinción entre contabilidad formal y contabilidad material que reúne el concepto de contabilidad en general. En consecuencia, el sujeto pasivo estará obligado a aplicar tanto los principios materiales y formales sobre contabilidad que disponen el Código de Comercio y demás disposiciones aplicables, y que procedemos a exponer a continuación.

a) *Contabilidad material*

Los principios de contabilidad material, pues, aplicables para calcular el resultado contable, son los recogidos en el Código de Comercio y en la Ley de Sociedades Anónimas. Estos principios generales son desarrollados por el Plan General de Contabilidad y son los siguientes: principio de prudencia; principio de empresa en funcionamiento; principio de registro; principio del precio de adquisición; principio del devengo; principio de correlación de ingresos y gastos; principio de no compensación; principio de uniformidad y principio de importancia relativa.

El hecho de partir del resultado contable no implica que se identifique el Impuesto sobre Sociedades con los datos que figuren en la misma sin posibilidad de modificación alguna. De ser así, la base imponible se identificaría con el resultado contable, primando los fines de la contabilidad frente al fin tributario de recaudación. El Impuesto sobre Sociedades analiza las diferencias existentes entre el modelo fiscal y el modelo contable y las ha llevado a la Ley 43/1995, lo que ha permitido simplificar notoriamente la regulación de la BI, porque

⁴¹ A. GARCÍA MORENO, «Breve análisis de la exigencia de la contabilización de los gastos como requisito de deducibilidad», Civitas, *REDF*, núm. 94, abril-junio 1997, pp. 208-210.

ahora se parte del beneficio contable, es decir, se respeta y además se aprueba la normativa contable, pero se ajusta extracontablemente dicho beneficio contable, a efectos pura y exclusivamente fiscales, mediante los aumentos y disminuciones que reflejan paso a paso las diferencias.

En conclusión, el adoptar como punto de partida el resultado contable para calcular la base imponible, conlleva la necesidad de conocer las normas contables, puesto que ha pasado a formar parte del conjunto de normas que regulan el IS. Estos principios y normas contables se aplicarán sin ninguna interferencia en el ámbito fiscal, ya que los ajustes se hacen posteriormente, con independencia y sin interferencia de la contabilidad.

El carácter vinculante del PGC no abarca los aspectos relativos a la numeración y denominación de cuentas incluidos en la segunda parte y los movimientos contables incluidos en la tercera parte. La obligatoriedad se refiere a la primera parte (principios contables), cuarta parte (cuentas anuales) y quinta parte (normas de valoración).

b) *Contabilidad formal: Libros contables obligatorios*

El proceso contable integra un conjunto de actuaciones, que comienzan con el asiento contable⁴², que confluyen en una unidad documental, los libros de contabilidad. De este modo, podemos definir los libros de contabilidad como documentos complejos que, llevados con los requisitos establecidos legalmente, reflejan de forma cuantitativa los hechos integrantes de la actividad de la empresa⁴³, a la cual se une una descripción sucinta del acto que la motiva.

Los libros de contabilidad se han consagrado como instrumento consustancial al ejercicio organizado de las actividades que definen la empresa. De este modo, los libros de contabilidad constituyen el único de los elementos con carácter estructural que los legisladores han considerado necesarios para el empresario, con independencia de su concreta configuración organizativa, e integrando a su vez una parte de su estatuto jurídico.

Las funciones de los libros de contabilidad se proyectan en dos perspectivas. Desde el aspecto interno, se adscriben a la persona del empresario, convirtiéndose en un instrumento de control de la marcha de la empresa y la actividad de sus dependientes; desde un punto de vista externo, los libros son un instrumento de control de la actividad

⁴² El asiento es el instrumento gráfico del reflejo de las operaciones relativas a la actividad de la empresa (Sentencia del TS de 2 de junio de 1990, Ar. 4724).

⁴³ A. MARINA GARCÍA-TUÑÓN, *Régimen jurídico de la contabilidad del empresario*, Valladolid, Lex Nova, 1992, p. 123.

de la empresa con el objetivo de tutelar intereses ajenos, privados o públicos, de cualesquiera personas que se relacionen con la misma ⁴⁴.

De acuerdo con el art. 139 de la LIS, el Impuesto sobre Sociedades se remite a la legislación mercantil, en particular al Código de Comercio, para determinar las obligaciones contables formales que deben cumplir los sujetos pasivos del Impuesto, así como las normas especiales por las que se rigen. En consecuencia, los libros contables serán los que se prevén en dicha normativa, sin perjuicio de que, tal y como establece el Código de Comercio en su art. 28, pueda llevar otros libros o registros de carácter voluntario, y sin que sea obligatorio la llevanza de los registros auxiliares exigidos por la norma fiscal.

El art. 25 del Código de Comercio dispone que todo empresario llevará necesariamente, sin perjuicio de lo establecido en leyes y disposiciones especiales:

- a) Un libro de Inventarios y Cuentas Anuales.
- b) Un libro Diario.

Nos encontramos ante una norma de carácter general, en el sentido de que el mandato que impone, alcanza a cualquier sujeto dotado de la cualificación jurídica de empresario.

El art. 26 del Código de Comercio impone también a las sociedades mercantiles como obligatorio un libro de Actas.

Además de los tres citados, las Sociedades Anónimas están obligadas a llevar un libro talonario para todas las acciones y un libro registro para las acciones nominativas ⁴⁵.

La Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada, no establece ninguna obligación específica relativa a los libros contables. Las Sociedades de Responsabilidad Limitada, además del libro de Inventarios, el libro Diario y el libro de Actas, estarán obligadas a llevar un libro registro de socios ⁴⁶.

Dentro de las obligaciones formales que se imponen en el Código de Comercio se pueden agrupar en obligaciones de carácter contable (libro Diario y libro de Inventarios y Cuentas Anuales) y obligaciones con carácter empresarial o comercial (libro de Actas, libro registro de acciones nominativas, de socios y talonario de acciones), donde el empresario registra o anota los acontecimientos constitutivos de su actividad de empresa. A efectos del Impuesto sobre Sociedades, únicamente tienen trascendencia las relativas al registro del resultado con-

⁴⁴ A. MARINA GARCÍA-TUÑÓN, *Régimen jurídico de la contabilidad del empresario*, Valladolid, Lex Nova, 1992, p. 108.

⁴⁵ Arts. 25.1 y 26.1 del Código de Comercio y arts. 53.1 y 55.1 TRLSA.

⁴⁶ Arts. 25.1 y 26.1 del Código de Comercio y art. 22 Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada.

table, es decir, los libros de contabilidad, y, por tanto, su cumplimiento es obligatorio a efectos del Impuesto sobre Sociedades.

Los libros contables tienen unos requisitos intrínsecos y otros extrínsecos. Los requisitos extrínsecos atienden al aspecto material de las piezas que van a formar el libro. De este modo se permite la realización de las anotaciones contables en hojas sueltas que posteriormente se encuadernen correlativamente, así como el cumplimiento de los deberes registrales a través de medios informáticos, si bien se exige la posterior impresión de los mismos, y la conservación de los soportes informáticos sobre los que se realizaron.

Los requisitos intrínsecos, es decir, el aspecto formal de estas obligaciones, los analizaremos a continuación.

b.1. El libro Diario

El libro Diario es aquel que refleja el aspecto dinámico del concepto de contabilidad, o lo que es lo mismo, aquel que controla la evolución patrimonial a través de un ordenado registro de datos, lo que nosotros denominamos asientos.

El art. 28 del Código de Comercio indica que el libro Diario registrará día a día todas las operaciones relativas a la actividad de la empresa. Se admite la anotación conjunta de los totales de las operaciones por períodos no superiores al mes, a condición de que con su detalle se registre en otros libros concordantes o de detalle.

Partiendo de la estructura bipartita del debe y el haber, el libro Diario recoge, primando el factor cronológico o temporal del hecho contable, los hechos económicos que van aconteciendo y su interpretación, coordinando entre sí los distintos elementos que definen el acto contabilizado, añadiéndose un significado matemático que se logra a través de una simple equivalencia: el origen, la fuente de financiación, y el fin de una operación, su destino o inversión⁴⁷.

El libro Diario tiene importante trascendencia fiscal por dos motivos:

— Debe recoger todos los hechos económicos de la empresa, de modo que su ausencia implicará que no habrán tenido en cuenta a la hora de calcular el resultado contable, con la consecuencia de haber ocultado ingresos, o haber perdido la oportunidad de deducir gastos en ese ejercicio.

⁴⁷ A. MARINA GARCÍA-TUÑÓN, *Régimen jurídico de la contabilidad del empresario*, Valladolid, Lex Nova, 1992, p. 126.

— Debe recoger todos los hechos cronológicamente ⁴⁸. De no cumplir este requisito esencial se podría ver alterado el principio de imputación temporal de ingresos y gastos, y se entraría a aplicar, en el ámbito fiscal, el art. 19.3 de la LIS.

b.2. El libro de Inventarios y Cuentas Anuales

El art. 28.1 del Código de Comercio dispone que en el libro de Inventarios y Cuentas Anuales figurarán:

- a) El Balance inicial detallado de la empresa.
- b) Los balances trimestrales de comprobación de sumas y saldos.
- c) El Inventario de cierre de ejercicio.
- d) Las Cuentas Anuales.

Estamos ante un único libro de Inventarios y Cuentas Anuales, con independencia de que su contenido presente una estructuración diferenciada, incluso un soporte físico diferenciado, que posteriormente por imperativo legal, conforman una unidad.

El libro de Inventarios y Cuentas Anuales viene a suministrar el aspecto estático de la contabilidad, frente al libro Diario que recoge el hecho contable dinámico, a través de la representación periódica que resume la composición de su patrimonio, la situación económico-financiera y los resultados obtenidos. Para expresar la información general de la situación del empresario, se parte del soporte esencial del libro Diario y de los demás documentos auxiliares del empresario, como es el libro Mayor ⁴⁹, a lo cual habrá de añadirse los resultados obtenidos en el ejercicio de la actividad empresarial.

A) El Balance Inicial detallado de la empresa

Como respuesta a la necesidad de realizar un inventario inicial detallado de la empresa como punto de partida para el análisis del ejercicio económico se establece la obligatoriedad del balance inicial.

⁴⁸ La informatización de la contabilidad permite registrar las operaciones en el libro Diario en la medida en que se reciben los justificantes. Sin embargo, no se admite la contabilidad informatizada no cronológica en el libro Diario, aun cuando el equipo informático ordene cronológicamente dichos asientos en las cuentas del Mayor (Resolución de la DGT de 12 de febrero de 1992).

⁴⁹ El libro Mayor es consecuencia del libro Diario, en el sentido de que el segundo acoge la realidad económica según va aconteciendo, mientras que el primero clarifica tales hechos en atención a los elementos que intervienen en su producción.

El balance tiene una estructuración formal de representación distinta del inventario ⁵⁰, puesto que obedece a otras finalidades, ya que el primero informa sobre la situación económica y financiera de la empresa, mientras que el inventario informa sobre la composición y valoración detallada y concreta de un patrimonio.

B) Los balances trimestrales de comprobación de sumas y saldos

El balance de comprobación es la ordenación de cuentas que permite, además de obtener una relativa información sobre el patrimonio de la empresa, verificar la debida transcripción de asientos en consonancia con los principios que rigen el sistema de partida doble ⁵¹, de modo que las transcripciones efectuadas en el debe y en el haber deben sumar cantidades idénticas. Puede representar las sumas deudoras y acreedoras, o los saldos deudores o acreedores, o bien ambas anotaciones a la vez.

Las finalidades del balance de comprobación son dos:

— Finalidad técnica: Se realiza una doble verificación en el sentido de constatar si han existido o no errores al llevar al libro Mayor ⁵² las cantidades anotadas en el Diario, por la incorporación de las sumas, deudoras y acreedoras, de las cuentas existentes, o incluso errores en dicho libro.

— Finalidad informativa: Se logra deducir una situación patrimonial aproximada de la empresa, de su evolución, a través de la transcripción de los saldos.

La periodicidad trimestral es el marco temporal mínimo, pudiendo el empresario incorporar períodos temporales inferiores.

C) El Inventario de cierre de ejercicio

La función del inventario de cierre de ejercicio es analizar la evolución del patrimonio empresarial durante el ejercicio económico, comparando el inventario inicial con el inventario final al cierre. Desde el punto de vista fiscal, se permite un análisis evolutivo de los elementos

⁵⁰ Los inventarios son analíticos y reflejan detalladamente los elementos patrimoniales que integran la empresa, incluyéndose las unidades que corresponden, precio por unidad y valores globales.

⁵¹ A. MARINA GARCÍA-TUÑÓN, *Régimen jurídico de la contabilidad del empresario*, Valladolid, Lex Nova, 1992, p. 135.

⁵² La normativa mercantil no tiene una exigencia expresa del libro Mayor. Sin embargo, la obligatoriedad del libro Mayor para todo empresario está implícitamente establecida en el art. 28 del Código de Comercio, ya que es necesario para obtener las sumas y saldos de los balances de comprobación.

patrimoniales que integran la empresa, con sus correspondientes amortizaciones, provisiones por depreciación, e incrementos y disminuciones de patrimonio en el caso de transmisión.

Se impone, pues, la obligación de transcribir como primer estado contable un inventario inicial, de comienzo de actividad, que coincide con el inventario de cierre del ejercicio anterior, el cual encuentra complemento necesario en un balance inicial o de apertura, pero no porque se deduzca del precepto legal establecido ⁵³.

D) Las Cuentas Anuales

Las Cuentas Anuales constituyen la manifestación contable más importante que el empresario ha de cumplimentar en un ejercicio económico, al representar la realidad patrimonial, financiera y de resultados de la empresa, deduciéndose en última instancia si ha obtenido beneficio o pérdida.

La terminología de Cuentas Anuales es incorrecta por dos motivos: Por la periodicidad, ya que no ha de ser obligatoriamente anual, sino coincidente con el ejercicio económico de la empresa. Por otra parte, no se refiere a cuentas ⁵⁴, sino a estados contables, entendidos como aquellas alteraciones y situaciones que en cada instante presenta el elemento patrimonial al que se refiere la cuenta en particular ⁵⁵.

Las cuentas anuales tienen una finalidad informativa, de suministrar a través de los estados contables el proceso económico que acontece en la empresa a lo largo del ejercicio, y son el resultado de todo el conjunto de operaciones realizadas, las cuales encuentran un seguimiento regular, a través del libro Diario, como intermitente, por medio de los balances de comprobación obligatoriamente confeccionados, al menos, trimestralmente. A su vez, las Cuentas Anuales comprenden ⁵⁶ tres partes bien diferenciadas en cuanto a forma y contenido: el Balance, la Cuenta de Pérdidas y Ganancias y la Memoria.

1. El Balance

El Balance es la síntesis de las cuentas patrimoniales al final del ejercicio. Su estructura responde a los requerimientos de represen-

⁵³ A. MARINA GARCÍA-TUÑÓN, *Régimen jurídico de la contabilidad del empresario*, Valladolid, Lex Nova, 1992, p. 134.

⁵⁴ Cuentas son registros cuánticos que pone de manifiesto hechos o circunstancias patrimoniales, sus variaciones y, consiguientemente, su situación a fecha determinada.

⁵⁵ A. MARINA GARCÍA-TUÑÓN, *Régimen jurídico de la contabilidad del empresario*, Valladolid, Lex Nova, 1992, p. 139.

⁵⁶ Arts. 34.1 del Código de Comercio y 172.1 TRLSA.

tación de la situación de la empresa y conforma una representación patrimonial en su conjunto y a fecha determinada, mostrando tanto el aspecto económico como el financiero. La información suministrada permite acotar con mayor exactitud y comprensión el hecho microeconómico de la empresa en su estimación de unidad económica, de modo que identifica al conjunto de valores de capital adscritos a una actividad, al tiempo que identifica la fuente financiera de los mismos, de donde han surgido aquellos valores.

El art. 34.1 del Código de Comercio dispone que el empresario deberá formular al cierre del ejercicio el Balance, que comprenderá los bienes y derechos que integran el activo de la empresa y las obligaciones que constituyen el pasivo especificando los fondos propios (art. 35.1 Código de Comercio).

El modelo de Balance está recogido en sus líneas básicas por el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas y el PGC se limita a pulir y encajar desde una perspectiva de técnica contable dicho modelo.

2. La Cuenta de Pérdidas y Ganancias

El empresario elaborará al cierre del ejercicio y como parte integrante de sus cuentas anuales, la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, que comprenderá un desglose separado de ingresos y gastos y, por diferencia, el resultado del ejercicio, distinguiendo a este respecto entre aquellos que procedan de su explotación, de aquellos que no lo sean o sean extraordinarios⁵⁷.

La Cuenta de Pérdidas y Ganancias cuantifica la renta de la empresa y describe su formación. Es a la vez un resultado económico, ya que pone de manifiesto la evolución de la unidad económica durante el ejercicio, y plasmará la existencia de un beneficio o pérdida. Es también un resultado contable, ya que en su determinación juegan un papel esencial reglas y principios de tal naturaleza. En definitiva, recoge el resultado cuantitativo de la actividad, del cual podrán derivarse distintas consecuencias para distintos sujetos vinculados a la empresa por diversas relaciones.

El resultado contable manifiesta dos características fundamentales:

— Relatividad, se deriva del proceso de estimación y valoración al que está sometido en su concreción.

— Temporalidad, ya que se refiere a las operaciones realizadas durante un ejercicio económico, lo que permite su ajuste al período impositivo en el Impuesto sobre Sociedades, para su tributación.

⁵⁷ Arts. 34.1 y 35.2 del Código de Comercio.

La Cuenta de Pérdidas y Ganancias, en cuanto que recoge el resultado contable del ejercicio, será el punto de partida para el cálculo de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. En el resultado contable se registrarán tanto los resultados ordinarios como los extraordinarios, y ambos serán objeto de tributación, salvo que proceda realizar algún ajuste establecido en la LIS (ventas a plazos, diferimiento por reinversión, libertad de amortización...). El resultado contable incluirá la detracción del Impuesto sobre Sociedades devengado sobre el resultado mercantil, por lo que deberá ser objeto de ajuste, tal y como dispone el art. 14 de la LIS.

3. La Memoria

El art. 34 del Código de Comercio dispone que la Memoria será el tercero de los documentos que integran las Cuentas Anuales.

El PGC define la Memoria como el documento que «completará, ampliará y comentará la información contenida en el balance y la cuenta de pérdidas y ganancias», suministrando datos complementarios y aclaraciones de los estados financieros patrimoniales, a través de una descripción prosaica.

Las especificaciones mínimas que deberá recoger están de forma dispersa a lo largo del articulado sobre información contable del Código de Comercio y el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aunque el art. 200 TRLSA sistematiza la mayoría.

El art. 34.4 del Código de Comercio establece la obligación expresa de dejar constancia en la Memoria de aquellas situaciones en las que resulta imposible la aplicación de alguna disposición legal, por ser contraria a la consecución de la imagen fiel. El problema está en si se incluyen o no aquellos contenidos exigidos por las normas tributarias. Hay que partir de la base de la independencia entre contabilidad y fiscalidad, de modo que no afecta, en principio, a disposiciones de naturaleza fiscal. Sin embargo, esta fuente de información es asumida como tal en el ámbito fiscal para reflejar ahí determinadas decisiones en materia de contabilidad que van a afectar a la determinación de la base imponible, en concreto en la aplicación de los ajustes fiscales realizados sobre el resultado contable.

Valiéndose, pues, del instrumento de información que es la Memoria, la LIS obliga incluir la información fiscal siguiente:

— En el régimen general, obliga a incluir en la Memoria información de revalorizaciones contables, normalmente cuando no hayan tributado (art. 141 de la LIS).

— En el régimen de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores establece ciertas obligaciones contables tanto para

las entidades adquirentes de bienes en tales operaciones, como para los socios personas jurídicas; concretamente obliga a proporcionar información en la Memoria mientras permanezcan en el inventario los valores o elementos patrimoniales adquiridos revalorizados, o deban cumplirse los requisitos derivados de la subrogación en los incentivos fiscales disfrutados por la entidad transmitente (art. 107.2 de la LIS).

— En el régimen de las entidades de valores extranjeros, el art. 31.c), último párrafo, de la LIS exige que la entidad que distribuye el beneficio deberá mencionar en la Memoria el importe de las rentas no integradas en la base imponible y los impuestos pagados en el extranjero correspondientes a las mismas, y facilitar a sus socios la información necesaria para que éstos puedan aplicar la deducción que evite la doble imposición internacional.

El Reglamento del Impuesto sobre Sociedades también establece la obligación de incluir en la Memoria la siguiente información:

1.º Cambio de método de amortización para un elemento patrimonial. El art. 1.6 del RIS establece que los cambios en los métodos de amortización fiscal sólo se pueden realizar «en los casos excepcionales que se indicarán y justificarán en la Memoria de las cuentas anuales».

2.º Diferimiento fiscal de ventas por reinversión. El art. 38 del RIS requiere que los sujetos pasivos hagan constar en la Memoria de las cuentas anuales, mientras quede renta (en su momento diferida a efectos de tributar en el IS) por incorporar en la base imponible, los siguientes datos:

— Importe de la renta acogida al régimen previsto en el art. 21.1 de la LIS.

— Método de integración de la renta en la base imponible.

— Descripción de los elementos patrimoniales en los que se materializó la reinversión.

— Importe de la renta positiva incorporada a la base imponible, indicando los períodos impositivos en los que deberá producirse la incorporación.

Adicionalmente esta información deberá constar año tras año mientras exista renta diferida pendiente de imputar en la base imponible, si bien el incumplimiento de esta obligación no puede representar la pérdida del derecho.

3.º Exención por reinversión en empresas de reducida dimensión. Aunque la exención por reinversión desapareció como incentivo fiscal con la modificación del art. 127 de la LIS por la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, tal y como dispone el art. 45 del RIS se deberán mantener las menciones previstas en dicho artículo en relación con la exención

por reinversión, mientras permanezcan en el inventario los elementos patrimoniales adquiridos o, en caso de transmisión de los mismos, los elementos que se hubieran adquirido hasta completar el plazo previsto en el art. 35 de este Reglamento.

4.º Régimen de transparencia fiscal y uniones temporales de empresas: A los efectos de la no tributación de los dividendos y participaciones en beneficios, establecida en el párrafo tercero del apartado 5 del art. 75 de la LIS, las sociedades que tributen en régimen de transparencia fiscal deberán incluir en la Memoria de las cuentas anuales, mientras existan reservas obtenidas en ejercicios en que tribute en régimen de transparencia fiscal, la siguiente información (art. 50.3 y 4):

— Beneficios aplicados a reservas que correspondan a períodos impositivos en los que tributaron en régimen general.

— Beneficios aplicados a reservas que correspondan a períodos impositivos en los que tributaron en régimen de transparencia fiscal, distinguiendo entre los que correspondieron a socios residentes en territorio español de aquellos que correspondieron a socios no residentes en territorio español.

— En caso de distribución de dividendos y participaciones en beneficios con cargo a reservas, designación de la reserva aplicada de entre las tres posibles (legal, estatutaria o voluntaria).

5.º Fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores. La entidad adquirente deberá incluir en la Memoria anual la información que seguidamente se cita:

a) Ejercicio en el que la entidad transmitente adquirió los bienes transmitidos que sean susceptibles de amortización. El momento de adquisición de los elementos patrimoniales tiene efectos tanto para determinar las amortizaciones como para aplicar los coeficientes de corrección de la inflación de los inmuebles, en el caso de una transmisión posterior. En este último caso, se habría realizado de una forma más completa si este requisito no se hubiere limitado a los bienes amortizables, ya que quedan excluidos los solares a los que también son de aplicación el art. 15.11 de la LIS.

b) Último balance cerrado por la entidad transmitente. Este balance será el último balance anual cerrado con anterioridad al acuerdo adoptado por la junta general de accionistas. LÓPEZ SANTACRUZ⁵⁸, considera que también podría ser el balance de fusión cerrado con posterioridad al mismo por cuanto los elementos patrimoniales serían los mismos en ambos balances, si bien en estos últimos podrían computarse por su valor real si el mismo difiere del contable.

⁵⁸ J. A. LÓPEZ SANTACRUZ, en la obra colectiva *Guía de Impuesto sobre Sociedades*, CISS, 1996, p. 817.

c) Relación de bienes adquiridos que se hayan incorporado a los libros de contabilidad por un valor diferente a aquel por el que figuraban, en los que la entidad transmitente anterior a la realización de la operación, expresando ambos valores así como los fondos de amortización y provisiones constituidas en los libros de contabilidad de las dos entidades.

Las normas contables en caso de fusión y escisión permiten al adquirente actualizar los valores de los elementos adquiridos respecto del valor que tenían en la contabilidad del transmitente. Sin embargo, a efectos fiscales, el valor de los bienes es el valor histórico de los mismos, de forma que el único modo de verificar los ajustes extracontables a realizar será teniendo conocimiento de ambos valores.

d) Relación de beneficios fiscales disfrutados por la entidad transmitente, respecto de los que la entidad deba asumir por el cumplimiento de determinados requisitos respecto de la subrogación en los derechos y las obligaciones tributarias, como, por ejemplo, en el caso del diferimiento por reinversión.

Si la entidad transmitente ha ejercitado la renuncia al régimen especial de diferimiento del art. 98.2 de la LIS, únicamente se verá obligado a cumplimentar las obligaciones del apartado d). Si la renuncia es parcial, deberán cumplimentarse todas las obligaciones.

A los efectos previstos en este apartado, la entidad transmitente estará obligada a comunicar dichos datos a la entidad adquirente.

Los socios personas jurídicas deberán mencionar en la Memoria anual los siguientes datos:

- a) Valor contable de los valores entregados.
- b) Valor por el que se haya contabilizado los valores recibidos.

Las menciones en la Memoria anual deberán realizarse mientras permanezcan en el inventario los valores o elementos patrimoniales adquiridos, o deban cumplirse los requisitos derivados de los incentivos fiscales disfrutados por la entidad transmitente. La entidad adquirente podrá optar, con referencia a la segunda y posteriores Memorias anuales, por incluir la mera indicación de que dichas menciones figuran en la primera Memoria anual aprobada tras la operación, que deberá ser conservada mientras permanezcan en el inventario los elementos adquiridos, o deben cumplirse los requisitos de los incentivos fiscales.

6.º Régimen de la Minería: A los efectos de facilitar la comprobación, el art. 114 de la LIS dispone que el sujeto pasivo deberá recoger en la memoria de los diez ejercicios siguientes, aquel en el que realizó la correspondiente reducción de la base imponible en concepto de factor de agotamiento que debe incrementar las cuentas de reservas de la empresa minera, la siguiente información: El importe de ésta, las

inversiones realizadas con cargo a la misma y las amortizaciones realizadas, así como cualquier disminución habida en las cuentas de reservas que se incrementaron como consecuencia de aplicar el importe que redujo la base imponible en concepto de factor agotamiento, y el destino de la misma.

La Cuenta a utilizar para ello es la de “Factor de Agotamiento Ley 6/1977”. El destino del saldo de la cuenta, una vez que las dotaciones al factor hayan sido invertidas cumpliendo los requisitos y condiciones, puede ser traspaso a reservas, al capital social o bien su distribución ⁵⁹.

7.º Régimen especial de investigación y explotación de hidrocarburos: Respecto del factor agotamiento, se exige por el art. 117.4 de la LIS los mismos requisitos de información en la Memoria de los expuestos para el régimen de la minería.

En el supuesto de que varias sociedades tengan la titularidad compartida de un permiso de investigación o de una concesión de explotación, el art. 119 de la LIS dispone, para poder liquidar el IS de forma independiente a cada uno de los partícipes, la contabilización de las operaciones de titularidad compartida que deberá ser independiente de la contabilización que lleven las sociedades interesadas. En esta contabilidad se atribuirán a cada una de las entidades copartícipes, los ingresos, los gastos, rentas derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales e inversiones, que le sean imputables, de acuerdo con su grado de participación.

8.º Entidades de tenencia de valores extranjeros: En la Memoria de las cuentas anuales debe realizarse en cada ejercicio una mención sobre las rentas integradas en la base imponible de la entidad de tenencia de valores extranjeros y los impuestos pagados en el extranjero sobre las mismas, con independencia de que esas rentas sean o no distribuidas por la entidad ⁶⁰.

En relación con estos mandatos fiscales que afectan al contenido de los libros contables, MATA RODRÍGUEZ, si bien referido al mandato del art. 38 del RIS en relación con el diferimiento por reinversión extendiendo a los demás supuestos, considera que, dado que la finalidad de la Memoria no es facilitar a la Inspección de los Tributos el control de información de la sociedad, el cumplir los mandatos fiscales con el detalle exigido, desvirtuaría el contenido y la finalidad del dicho documento, de forma que su contenido quedaría desnaturalizado. Sin embargo, MATA RODRÍGUEZ ⁶¹ recomienda tener unos

⁵⁹ Resoluciones de la DGT de 6 de octubre de 1989 y 3 de marzo de 1993.

⁶⁰ Resolución de la DGT de 27 de diciembre de 1996.

⁶¹ M. MATA RODRÍGUEZ, «Tratamiento de las diferencias entre criterios (de valoración y de imputación temporal) contables y fiscales», *Quincena Fiscal*, núm. 12, junio 1999, p. 42.

registros contables auxiliares específicos a modo de memoria del Impuesto sobre Sociedades en donde los sujetos pasivos deberán tener un detallado y riguroso control de la tributación anticipada y diferida que generan las diferencias entre el resultado contable y la base imponible. Esta información deberá informar tanto de la naturaleza como del origen de la/s recuperación/es del ajuste, y de su localización en la contabilidad⁶². En consecuencia, recomienda que la información genérica que se recoge en la Memoria sobre el saldo diferido en relación con el uso del diferimiento por reinversión, no debería suponer incumplimiento de obligación formal, habida cuenta que las empresas deberían tener a disposición de la Inspección documentación auxiliar con el detalle requerido por el art. 38 del RIS. Adicionalmente, deberá adjuntarse esa documentación auxiliar a la declaración del IS que presenten las empresas, actuación que evitaría cualquier tipo de sanción.

Podemos afirmar, a modo de conclusión, que el deber de contabilidad en el IS nos remite a las normas de Derecho contable, tanto respecto del contenido material de la contabilidad como de su aspecto formal. Serán, por tanto, obligatorios la realización y conservación del libro Diario y del libro de Inventarios y Cuentas Anuales, para cuya cumplimentación se aplicarán las normas mercantiles establecidas al efecto, si bien, y únicamente respecto del contenido de la Memoria exigida en las Cuentas Anuales, se recogen mandatos en el IS, cuya validez y conveniencia ha quedado claramente cuestionada.

c) *Sujetos pasivos obligados a los deberes contables en el IS*

El art. 25.2 del Código de Comercio imputa el deber de contabilidad al empresario o a una persona autorizada por éste, asumiendo ambos la responsabilidad derivada de su cumplimiento.

A efectos del Impuesto sobre Sociedades, el responsable del cumplimiento del deber de contabilidad en tiempo, forma y contenido es en exclusiva el sujeto pasivo del impuesto, extendiéndose esta responsabilidad a los administradores de la entidad, incluso de las infracciones

⁶² En particular, acerca del origen de tributación diferida o anticipada, esta documentación auxiliar informará:

- Sobre el ejercicio y el importe a origen de los ajustes extracontables que causaron.
- Sobre el importe de los ajustes extracontables con origen en el ejercicio del cierre.

En cuanto a la recuperación de un ajuste extracontable, la documentación auxiliar deberá informar acerca:

- Del importe y del ejercicio en que realizó/aron recuperación/es del ajuste.
- Del importe del ajuste recuperado en la declaración del ejercicio que se cierra.
- Del importe correspondiente al saldo del ajuste pendiente de recuperar y del ejercicio en que está prevista su recuperación.

Estos registros deberán conservarse mientras tengan incidencia, directa o indirecta, sobre ejercicios no prescritos.

cometidas por los encargados materialmente de realizar dicha contabilidad.

La obligación de llevar contabilidad es exigible a todos los sujetos pasivos del IS, sin perjuicio de aquellas precisiones que puedan efectuarse respecto de determinados contribuyentes:

a) Entidades parcialmente exentas: deberán cumplir las obligaciones contables y registrales del art. 139.1 de la LIS.

b) Uniones Temporales de Empresas: las UTE nacen mediante una relación contractual entre empresas, tanto empresario individual como social, con la finalidad de facilitar el desarrollo empresarial de las mismas, facilitando el desarrollo o ejecución de una obra o servicio que no hubieran podido realizar individualmente. Esta forma de colaborar en un negocio común no otorga a la UTE personalidad jurídica propia. El régimen tributario de las UTE en el Impuesto sobre Sociedades está afectado por su inscripción o no de estas entidades en el registro especial que al efecto lleva el Ministerio de Economía y Hacienda. Si no están inscritas, será de aplicación del régimen general en cuanto que son sujetos pasivos del impuesto en virtud del art. 7 de la LIS. Si están inscritas, serán igualmente sujetos pasivos, pero les será aplicable el régimen de transparencia fiscal, según lo previsto en el art. 68 de la LIS.

Respecto de las obligaciones contables, las UTE, como sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, están obligadas a llevar su contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio, pero cuando aplican el régimen especial las UTE no formulan cuentas anuales a efectos mercantiles, de manera que el participe integra en sus cuentas anuales la parte proporcional de los saldos de la UTE que les correspondan.

Hay que partir de la base que las UTE y sus empresas miembros son sujetos pasivos autónomos y diferenciados del Impuesto sobre Sociedades, por lo que su contabilidad deberá ser distinta. En consecuencia, para un adecuado control interno se obligará a las UTE que lleven normalmente unos registros cuya confección puede realizarse de forma similar a los libros de contabilidad obligatorios para las empresas⁶³, es decir, llevarán un libro de Inventarios y Cuentas Anuales y un libro Diario, lo que permitirá tener certeza sobre el resultado contable que formará parte de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

c) Agrupaciones de interés económico: son entidades con personalidad jurídica propia y carácter mercantil cuya finalidad es facilitar el desarrollo o mejorar los resultados de la actividad de sus socios. Están reguladas por la Ley 12/1991. Las agrupaciones europeas de

⁶³ Resolución ICAC de 8 de octubre de 1997.

interés económico son entidades cuya finalidad es equivalente a las primeras, pero en el ámbito de la Unión Europea.

En cuanto que la agrupación desarrolla una actividad auxiliar a la de sus miembros, sin ánimo de lucro para sí misma, se gravan las rentas derivadas de esta actividad a nivel de sus miembros mediante la aplicación del régimen de transparencia fiscal.

El art. 28 de la Ley 12/1991 dispone que los socios residentes en España de una agrupación de interés económico, cualquiera que sea la residencia de la misma, han de llevar en su contabilidad cuentas diferenciadas para reflejar las relaciones que mantengan con la Agrupación, como consecuencia de la realización del objeto de la misma.

La agrupaciones de interés urbanístico son personas jurídicas y, por tanto, sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades; por tanto, sus obligaciones formales son las mismas que las de cualquier sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades.

d) Grupos de Sociedades: el art. 81 de la LIS los define como el conjunto de sociedades anónimas, limitadas y comanditarias por acciones residentes en territorio español formado por una sociedad dominante y todas las sociedades dependientes de la misma.

Para los grupos de sociedades que cumplan los requisitos previstos en los arts. 81 y siguientes de la LIS se prevé un régimen especial, la tributación sobre el beneficio consolidado. Aplicar este régimen exige la consolidación de los estados financieros del grupo, es decir, el Balance y la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, para poder determinar la base imponible consolidada. La consolidación contable, que está regulada por el Real Decreto 1815/1991, es independiente de la consolidación fiscal, es decir, que la consolidación contable no implica la consolidación fiscal, ya que esta última tiene características propias.

Dado que el perímetro de consolidación a efectos fiscales puede ser diferente al perímetro de la consolidación contable, el art. 93 de la LIS dispone que la sociedad dominante deberá formular, a efectos fiscales, el Balance y la Cuenta de Pérdidas y Ganancias consolidados, aplicando el método de integración global a todas las sociedades que integran el grupo, y, en consecuencia, tales cuentas no están sometidas a las obligaciones que la norma mercantil impone con carácter general a las cuentas anuales exigidas a efectos contables.

A los documentos aquí citados, se acompañará la siguiente información:

a) Las eliminaciones practicadas en períodos impositivos anteriores dependientes de incorporación.

b) Las eliminaciones practicadas en el período impositivo debidamente justificadas en su procedencia y cuantía.

c) Las incorporaciones realizadas en el período impositivo, igualmente justificadas en su procedencia y cuantía.

d) Las diferencias, debidamente explicadas, que pudieran existir entre las eliminaciones e incorporaciones realizadas a efectos de la determinación de la base imponible del grupo de sociedades y las realizadas a efectos de la elaboración de los documentos.

Las cuentas anuales consolidadas se referirán a la misma fecha de cierre y período de las cuentas anuales de la sociedad dominante, debiendo las sociedades dependientes cerrar su ejercicio social en la fecha en que lo haga la sociedad dominante.

El incumplimiento de elaborar estos estados consolidados a efectos fiscales determina la pérdida del régimen para el grupo.

En esta línea, el art. 139.3 de la LIS dispone que las entidades dominantes de los grupos de sociedades del art. 42 del Código de Comercio estarán obligadas, a requerimiento de la Inspección de los Tributos formulada en el curso del procedimiento de comprobación, a facilitar la Cuenta de Pérdidas y Ganancias y el Balance de las entidades pertenecientes al mismo que no sean residentes en territorio español. También deberán aportar los justificantes y demás antecedentes relativos a dicha documentación contable cuando pudieran tener trascendencia en relación con este impuesto.

Por último, las sociedades, en cuanto que tienen personalidad jurídica, son sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, y están obligadas al cumplimiento de todas las obligaciones legales, incluidas las obligaciones contables, incluso cuando la sociedad haya decidido aplazar o suspender el inicio de su actividad empresarial⁶⁴.

En resumen, todos los sujetos pasivos del IS, en virtud del mandato recogido en el art. 139 de la LIS, están obligados a cumplimentar y conservar la contabilidad según lo dispuesto en el Código de Comercio y demás normas mercantiles, con independencia de que sean empresarios mercantiles o no, en cuanto que el resultado contable y, en definitiva, la contabilidad mercantil se concibe como un instrumento esencial del cálculo de la base imponible del impuesto.

II. LOS DEBERES CONTABLES Y REGISTRALES EN EL IRPF

1. Introducción

En el IRPF, el deber de llevanza de contabilidad no se impone en relación con todas las rentas que obtiene el sujeto pasivo, sino exclusivamente en relación con los rendimientos de actividades económicas.

⁶⁴ Resolución de la DGT de 6 de marzo de 1997.

La razón de esta delimitación está en la regulación general del deber de contabilidad que únicamente se considera necesario como medio de control de este tipo de rendimientos, puesto que el resto de las rentas, ya procedan del trabajo, del capital o ganancias o pérdidas patrimoniales, pueden ser comprobadas por la Administración por otras vías sin necesidad de imponer al sujeto pasivo deberes contables.

A efectos de determinar cuáles son los rendimientos íntegros de actividades económicas, se definen como aquellos que, procediendo del trabajo personal y capital conjuntamente, o de uno sólo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

Es necesario que la producción de bienes o servicios esté destinada a su puesta en el mercado, no pudiéndose considerar actividad económica cuando la producción tiene como finalidad el consumo propio por el sujeto pasivo o su familia sin mediar contraprestación alguna ⁶⁵. Sin embargo, cuando la producción supera el ámbito del consumo familiar, basta que se proceda a su venta, aunque sea de forma esporádica u ocasional, para que se considere actividad económica a efectos de este impuesto.

Para que una actividad tenga la consideración de actividad económica es necesario que exista ordenación por cuenta propia de los medios de producción, de forma que si el sujeto pasivo realiza las actividades que la empresa le encargue o el estudio de lo que ella estime conveniente bajo un contrato laboral, no podemos considerarla actividad profesional, sino rendimientos del trabajo, en cuanto que se limita a prestar sus servicios por cuenta ajena y dentro del ámbito de organización y dirección de otra persona ⁶⁶.

Los deberes contables que establece el IRPF no son únicos, sino que se pueden agrupar en los siguientes:

- Deberes contables que nos remiten a lo dispuesto en el Código de Comercio, y que se traducen en la aplicación del PGC.
- Deberes contables de carácter registral propios del IRPF.

Estos últimos los podemos considerar con carácter secundario respecto de los anteriores, puesto que en la medida en que el contribuyente, aun sin estar obligado desde el punto de vista fiscal, lleve

⁶⁵ Resolución de la DGT de 4 de agosto de 1997.

⁶⁶ Resoluciones de la DGT de 4 de febrero y de 17 de noviembre de 1997.

Lo importante es que la actividad reúna los requisitos generales antes señalados para ser considerada actividad económica, de forma que la existencia de un contrato no laboral no es un obstáculo para su consideración como rendimientos del trabajo, dependiendo de la naturaleza de la actividad o rendimientos de capital (Resolución de la DGT de 22 de diciembre de 1997).

la contabilidad prevista en el Código de Comercio, queda eximido de la llevanza de los libros registros del IRPF.

Dentro de los rendimientos de actividades económicas, la legislación tributaria impone distintas obligaciones registrales-contables en función del régimen de determinación de rendimientos aplicable y en función de la actividad que ejercen, según sea empresarial o profesional. De este modo, determinados sujetos pasivos estarán obligados a llevar la contabilidad según el Código de Comercio, otros gozarán de una exoneración total del deber de contabilidad y otros disfrutará de una exoneración parcial, reduciendo sus deberes contables y utilizando otros libros distintos a los establecidos en el Código de Comercio.

2. Sujetos pasivos obligados al deber de contabilidad en el IRPF

Los deberes contables se aplicarán a los sujetos pasivos que obtengan rendimientos en actividades económicas. El IRPF reúne bajo su ámbito de sujeción variedad de sujetos pasivos.

En primer lugar, para que el sujeto pasivo del IRPF esté obligado a determinados deberes contables o registrales es necesario que tenga la consideración de empresario o profesional a efectos de este impuesto. No se establece una norma especial que distinga entre lo que se entiende entre actividades empresariales y profesionales, pero normalmente se comprenden en las primeras los rendimientos que proceden del capital, y en las segundas, los que proceden del trabajo. No obstante, a veces esta distinción plantea problemas de identificación. Sin embargo, sí se define en el Reglamento lo que son actividades profesionales en relación con las retenciones, por lo que podemos considerar, a grandes rasgos, que una actividad será empresarial cuando no sea profesional.

El art. 88 del RIRPF establece la obligación de retener los rendimientos que sean contraprestación de una actividad profesional y se definen como rendimientos de actividades profesionales con carácter general, los derivados del ejercicio de las actividades incluidas en las Secciones Segunda y Tercera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de diciembre⁶⁷.

⁶⁷ La distinción en base a las tarifas del IAE se realiza exclusivamente en función de la actividad en sí misma considerada. Es decir, el desarrollo de una actividad que tenga epígrafe en la Sección Segunda o Tercera de las Tarifas del mencionado impuesto municipal comporta siempre respecto al IRPF que sus rendimientos serán profesionales, y ello aunque la tributación efectiva en el IAE se realice por la Sección Primera, puesto que la conceptualización de los rendimientos como profesionales no puede quedar desvirtuada por lo dispuesto en el núm. 3 de

Una vez que una actividad se califique como profesional en cuanto que está incluida como tal en el IAE, esta última calificación no se ve alterada en los supuestos en los que la actividad pudiera desarrollarse a través de una entidad en régimen de atribución de rentas, o a través de un negocio cuyo titular fuera una persona física no titulada ⁶⁸.

El hecho de que uno sólo de los partícipes en el negocio de actividades empresariales esté dado de alta en el IAE, o que dicho impuesto esté a nombre de sólo uno de ellos, no implica que automáticamente deba entenderse que únicamente él es el empresario, ya que la Administración puede considerar empresario o profesional a la persona en la que se den circunstancias suficientes que supongan una apariencia de titularidad, lo que en cualquier caso podrá enervarse por el contribuyente, acreditando por cualquier medio de prueba admitido en derecho, que se cumplen los requisitos de efectividad a que nos hemos referido anteriormente ⁶⁹.

Junto con la regla general, se delimitan la naturaleza de actividad profesional de determinados casos particulares a efectos de la determinación del cálculo del IRPF. Los casos particulares recogidos expresamente en el art. 88.2.b) del RIRPF no constituyen una relación cerrada, sino que se ha recogido en una norma legal el espíritu que había ido definiendo la Dirección General de Tributos en sucesivas Resoluciones, por lo que se mantiene vigente la posición declarada por la doctrina y por la DGT sobre otras profesiones. A título de ejemplo distinguimos:

1.º Propiedad intelectual o industrial. Se considerarán rendimientos de actividad profesional los de los autores o traductores de obras, provenientes de la propiedad intelectual o industrial.

2.º Comisionistas y agentes comerciales. Se entenderá que son comisionistas los que se limitan a acercar o a aproximar a las partes interesadas para la celebración de un contrato, y en tal caso se considerarán profesionales. Se entenderá que no se limitan a realizar operaciones propias de comisionistas cuando, además de la función descrita en el párrafo anterior, asuman el riesgo y ventura de tales operaciones mercantiles, en cuyo caso el rendimiento se comprenderá entre los correspondientes a las actividades empresariales.

3.º Profesores. Cualquiera que sea la naturaleza de las enseñanzas, que ejerzan la actividad, bien en su domicilio, casas particulares

la Regla 3.ª de la Instrucción del impuesto municipal que ordena la tributación y matriculación de acuerdo a la Sección Primera de las Tarifas a las personas jurídicas y a las entidades del art. 33 de la LGT cuando se realicen actividades clasificadas en la Sección Segunda citada (Resolución de la DGT de 15 de abril de 1997).

⁶⁸ Resolución de la DGT de 17 de noviembre de 1997.

⁶⁹ Resolución de la DGT de 5 de mayo de 1997.

o en academia o establecimiento abierto, se considerarán actividades profesionales. La enseñanza en academias o establecimientos propios tendrá la consideración de actividad empresarial.

4.º Deportistas y artistas. Los rendimientos obtenidos por deportistas de las Federaciones Nacionales por su participación en concursos nacionales se consideran ingresos profesionales, así como los premios que el Comité Olímpico Español les satisfaga ⁷⁰. Tendrán la consideración de rendimientos del trabajo cuando se deriven de una prestación de servicios por cuenta ajena, es decir, de la práctica del deporte por cuenta y dentro del ámbito de organización y dirección de una entidad deportiva o empresa a cambio de una retribución.

El premio que se adjudica a los deportistas constituye para éstos un rendimiento profesional, pues deriva del ejercicio de una actividad deportiva, y aunque el premio pudiera no corresponder exactamente al concepto de contraprestación por la realización de un servicio profesional a quien lo concede, no por ello puede perder su calificación de rendimiento profesional, máxime cuando para su concesión se exige la consecución de un récord o medalla deportiva, lo que otorga al premio un carácter compensador y le enmarca en la actividad habitual o propia del mismo ⁷¹.

Todo lo anterior sin perjuicio de la aplicación del régimen de transparencia fiscal para actividades profesionales, artísticas y deportivas.

5.º Agentes y corredores de seguros y reaseguros. La actividad de los agentes y corredores de seguros tiene la consideración de actividad profesional. El contrato de "agencia de seguros" se celebra únicamente entre el agente y la entidad aseguradora y, en consecuencia, la relación contractual, de carácter mercantil, se establece sólo entre ellos, no produciéndose, en principio, ninguna vinculación contractual entre la entidad aseguradora y el subagente. El subagente constituye un elemento auxiliar de los agentes de seguros, colaborando con éstos en la promoción y mediación de seguros y sin tener la condición de agentes de seguros ⁷². La calificación de la actividad desarrollada por el agente como simple mediador de pago, al abonar a los subagentes la comisión correspondiente a éstos, determinará la no consideración como gasto de las cantidades satisfechas en su calidad de mediador.

6.º Representantes garantizados de tabacalera.

7.º Recaudadores municipales. El IAE no recoge como figura profesional al recaudador municipal y ello se debe a la progresiva desaparición de los mismos tanto en el ámbito estatal como en el local. Sin embargo, la pervivencia de esta figura en la Administración local

⁷⁰ Resolución de la DGT de 18 de febrero de 1993.

⁷¹ Resolución de la DGT de 26 de marzo de 1994.

⁷² Resolución de la DGT de 30 de diciembre de 1992.

hace que se mantenga la calificación de ingresos profesionales los premios de cobranza percibidos por éstos.

8.º Personas contratadas por la Administración. Los contratos administrativos para la realización de trabajos específicos y concretos no habituales tendrán la consideración del rendimientos de actividades económicas ⁷³.

9.º Explotación a medias. El desarrollo de la actividad agrícola a través del sistema de explotación a medias constituye tanto para la propietaria como para el mediero, el desarrollo de una actividad empresarial agrícola ⁷⁴.

A sensu contrario están excluidos de la actividad profesional el ejercicio del ministerio sacerdotal.

No se considerarán rendimientos de actividades profesionales las cantidades que perciban las personas que, a sueldo de una empresa, por las funciones que realizan en la misma vienen obligadas a inscribirse en sus respectivos colegios profesionales ni, en general, las derivadas de una relación de carácter laboral o dependiente. Dichas cantidades se comprenderán entre los rendimientos del trabajo.

Dentro de los empresarios hemos de distinguir entre aquellos que tienen consideración de empresarios mercantiles y aquellos que son empresarios no mercantiles, como son los que se dedican al arrendamiento de inmuebles o los que desempeñan actividades de agricultura, ganadería y pesca.

El arrendamiento y compraventa de inmuebles tendrán la consideración de actividad económica si concurren simultáneamente las siguientes circunstancias ⁷⁵:

a) Que para el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un lugar exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la misma. Ha de tratarse de un local exclusivo, por lo que en el caso de una oficina compartida se tendrá que ser susceptible de aprovechamiento separado e independiente del resto y exclusivamente destinado a la gestión de la actividad. Se debe de tratar de un local abierto al público ⁷⁶.

b) Que para el desempeño de la actividad se tenga, al menos, una persona empleada con contrato laboral a jornada completa. La persona empleada debe tener un contrato laboral con el empresario. No se admite un administrador de fincas, ya que tiene la consideración

⁷³ Resolución de la DGT de 28 de julio de 1993.

⁷⁴ Resolución de la DGT de 31 de octubre de 1997.

⁷⁵ Art. 25.2 LIRPF.

⁷⁶ Resoluciones de la DGT de 3 de julio de 1992; de 17 de enero de 1995 y de 25 de julio de 1996.

de profesional sin contrato laboral ⁷⁷. El contrato debe ser sobre personal para el desarrollo de arrendamiento de inmuebles, por lo que no se admite un contrato laboral a una persona dedicada a la limpieza y mantenimiento del local y tampoco se admite la gestión de una empresa de servicio. Si se trata de un familiar se admitirá siempre que concurren los requisitos para tener la consideración de personal asalariado ⁷⁸.

En el caso de que la actividad se preste por el servicio de dos socios actuando como administradores solidarios (dados de alta en la Seguridad Social como autónomos), el requisito de tener al menos una persona empleada con contrato laboral sólo se entenderá cumplido si, al menos, uno de los socios está con contrato laboral, situación que se valorará por los requisitos exigidos por la normativa laboral vigente en cada momento ⁷⁹.

Se trata de una presunción *iuris tantum* que admite prueba en contrario por parte del sujeto pasivo. Sin embargo, existen excepciones al cumplimiento de estos requisitos de local y empleados cuando la persona que edifica y vende realiza una actividad empresarial según los requisitos establecidos por el art. 25.1 de la LIRPF.

En resumen, de no cumplirse las condiciones anteriores, se clasificará como rendimientos de capital inmobiliario el arrendamiento de inmuebles o ganancias o pérdidas patrimoniales el caso de las compraventas y los sujetos pasivos que realizarán actividades empresariales sólo a efectos del IVA, por lo que no estarán obligados a llevar contabilidad. Cuestión distinta es que el arrendamiento se considere actividad empresarial por el art. 25.2 de la LIRPF, en cuyo caso deberá cumplir los deberes contables que determine el régimen de determinación de la base imponible al que se encuentre acogido.

En tercer lugar, se encuentran los sujetos pasivos que desarrollan actividades de agricultura, ganadería y pesca. La definición de actividades agrícolas y ganaderas la encontramos en el art. 88, párrafo 4, del RIRPF, y se entenderán como tales aquellas que tiene por objeto principal, cuando no exclusivo, la explotación de un elemento (tierra o ganado) con objeto de obtener productos naturales, vegetales o animales. Cuando la obtención de los citados productos venga acompañada de procesos de transformación, elaboración o manufactura ⁸⁰ tendrá la consideración de actividad empresarial de carácter industrial de transformación, elaboración o manufactura y no ante una actividad

⁷⁷ Resolución de la DGT de 5 de noviembre de 1993.

⁷⁸ Resolución de la DGT de 26 de enero de 1994.

⁷⁹ Resolución de la DGT de 7 de marzo de 1997.

⁸⁰ Se entenderá proceso de transformación, elaboración o manufactura toda actividad en cuyo ejercicio sea preceptiva el alta en un epígrafe correspondiente a actividades industriales en las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas.

agrícola y ganadera, para lo cual deberá apreciarse cuando sea preceptiva el alta en el epígrafe correspondiente a actividades industriales en el IAE ⁸¹.

Por último, debemos ocuparnos de las entidades en régimen de atribución de rentas. En el caso de que el sujeto pasivo del IRPF sea una entidad en régimen de atribución de rentas, las rentas correspondientes a las sociedades civiles, tengan o no personalidad jurídica, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entes a que se refiere el art. 33 de la Ley General Tributaria, se atribuirán a sus socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, según las normas o pactos aplicables en cada caso, y tendrán la calificación de rendimientos que le corresponda. En virtud de lo anterior, una sociedad civil u otro ente sin personalidad jurídica que realice actividades económicas sujetas al IRPF será un sujeto pasivo diferenciado de sus socios.

Las actividades desarrolladas por una comunidad de bienes podrán ser calificadas como actividad empresarial o profesional en tanto reúnan los requisitos establecidos en el art. 25 LIRPF, quedando en este caso los comuneros sujetos a las obligaciones que se deriven del ejercicio de tales actividades. Para que la comunidad de bienes realice la actividad profesional o empresarial requiere que todos los comuneros realicen la ordenación por cuenta propia de los medios de producción a través de la comunidad. Si cada comunero factura de modo independiente sus ingresos y se atribuyen al mismo, independientemente de su participación en la comunidad, serán cada uno de ellos, y no la comunidad, los que se constituyen como sujetos pasivos que realiza la ordenación de recursos propios de forma independiente ⁸².

El art. 65.8 del RIRPF establece para las entidades en régimen de atribución de rentas que desarrollen actividades económicas que «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».

Sin embargo, esta norma entra en conflicto con las normas del Registro Mercantil, por las cuales no se podrán diligenciar ni depositar las cuentas correspondientes a entidades sin personalidad jurídica, ya que no pueden figurar como sujetos en el Registro.

⁸¹ J. PARRONDO AYMERICH, «IRPF: Novedades en materia de actividades agrícolas y ganaderas (I)», en *Gaceta Fiscal*, núm. 128, enero 1995, p. 208.

⁸² Resolución de la DGT de 31 de julio de 1997.

3. Deberes contables y registrales de las actividades económicas

Para los rendimientos de actividades económicas se establecen tres regímenes⁸³ de determinación del rendimiento neto: la estimación directa normal, la estimación directa simplificada y la estimación objetiva, y los deberes contables exigidos para cada uno de ellos son distintos.

a) *Estimación directa normal*

En el IRPF la estimación directa deberá calcular la base imponible mediante el cómputo de los ingresos efectivamente producidos y restando los gastos que realmente hayan tenido lugar⁸⁴.

La modalidad de estimación directa como régimen de determinación de la base imponible de las actividades económicas en el IRPF no es nueva, sino que ha estado presente en el impuesto desde su creación. Sin embargo, a raíz de la evolución del Derecho contable, y más aún desde la promulgación del Impuesto sobre Sociedades de 1995, se ha pretendido por el legislador una mayor difusión de este

⁸³ “Método” es un concepto anclado en el plano de la dogmática financiera, destinado a identificar técnicas tributarias. Concretamente, y en sentido estricto, modos de proceder a la fijación de bases. Pueden distinguirse dos métodos: directo e indiciario. El método directo tiene pretensiones de exactitud, aspira a un conocimiento cierto de la cuantía del elemento de la base a que se aplica. El método indiciario, por contra, renuncia a fijar el contenido del parámetro con arreglo al cálculo analítico, y recurre a evaluarlo por referencia a unos índices o tantos alizados, denominados por la doctrina francesa *a forfait*.

“Régimen” es la palabra con la que se designan procedimientos tributarios vigentes en un específico ordenamiento, a los efectos de cuantificar bases imponibles. En el desarrollo particular de los procedimientos o regímenes destinados a cuantificar bases imponibles de tributos de una cierta complejidad, normalmente se solapan los dos métodos directo e indiciario. Así en numerosos regímenes denominados “de estimación directa” se acude al método indiciario para evaluar ciertos componentes de la base imponible, como puede ser la imputación de rentas inmobiliarias del IRPF para inmuebles no arrendados. De igual manera los procedimientos llamados objetivos suelen evaluar técnicas de evaluación directa, como es el caso de las amortizaciones de los bienes afectos en estimación objetiva. Si bien es cierto que los regímenes directos aplican predominantemente el método directo, y los denominados objetivos o indirectos, el método indiciario. J. A. ROZAS VALDÉS, «Determinación de la base imponible en estimación objetiva», *Quincena Fiscal*, núm. 3, febrero 1994, p. 46.

Al respecto también se pronuncian: E. GONZÁLEZ GARCÍA, «Comentarios al art. 47 de la LGT», en *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, t. I, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, Edersa, 1982, p. 405; C. PALAO TABOADA, «Métodos y procedimientos de determinación de las bases imponibles», *Hacienda Pública Española*, núm. 79, 1982, pp. 13 ss.; J. LÓPEZ BERENGUER, «La determinación de las bases imponibles», *HPE*, núm. 92, 1985, p. 183; A. GENOVA GALVÁN, «Los regímenes de determinación de la base imponible», *RDFHP*, núm. 181, 1986; C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, *Sistema Tributario Español y comparado*, Madrid, Tecnos, 1992, pp. 88 y 89, y A. RANCAÑO MARTÍN, *La estimación indirecta*, Marcial Pons, 1997, pp. 14 ss.

⁸⁴ F. PÉREZ ROYO, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 7.^a ed., Madrid, Civitas, 1997, p. 173.

régimen. El Informe presentado para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Reforma del IRPF de 13 de febrero de 1998⁸⁵ manifiesta que «la Comisión propone que el procedimiento de estimación directa constituya el sistema fundamental de estimación de la base en el impuesto sobre la renta de las personas físicas y que sólo pueden aplicarse dentro de este impuesto otros procedimientos de estimación en circunstancias justificadas», y también «la Administración debe continuar en la línea de reducir el ámbito de aplicación de tales sistemas de estimación, impropios de un impuesto personal sobre la renta y de países de economía avanzada, donde las prácticas contables deberían exigirse, al menos a un nivel elemental, como requisito indispensable para el ejercicio de la actividad empresarial debido a los problemas de toda índole que puede generar la existencia de actividades empresariales sin el respaldo de la contabilidad que inexcusablemente exige el Código de Comercio»⁸⁶.

En las manifestaciones anteriores se pronunció la necesidad de aplicar contabilidad mercantil a todas las actividades empresariales, incluidas las desempeñadas por las personas físicas. No es nueva la actitud del legislador de hacer desaparecer al máximo las diferencias entre el empresario persona física y el empresario persona jurídica con una doble finalidad:

— Un igual tratamiento tributario las haría igualmente competitivas consiguiendo con ello la neutralidad fiscal en la toma de decisiones empresariales.

— La asunción del empresario persona física de los instrumentos mercantiles supondrá ventajas tanto frente a terceros como frente a la Administración tributaria.

Como regla general, para la determinación del rendimiento neto en estimación directa se aplicará las normas establecidas para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades y, en consecuencia, el sujeto pasivo estará obligado a llevar la contabilidad ajustada al Código de Comercio⁸⁷. Sin embargo, también se establecen excepciones al deber de llevanza de contabilidad en general establecido en este régimen⁸⁸. Por tanto, para analizar los deberes contables que

⁸⁵ Informe presentado para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Reforma del IRPF de 13 de febrero de 1998, p. 151.

⁸⁶ Informe presentado para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Reforma del IRPF de 13 de febrero de 1998, p. 153.

⁸⁷ Art. 65 RIRPF.

⁸⁸ El art. 86, apartado 2, de la Ley 40/1998 establece que: «A efectos de esta Ley, los contribuyentes que desarrollen actividades empresariales cuyo rendimiento se determine en régimen de estimación directa estarán obligados a llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio.

No obstante, reglamentariamente se podrá exceptuar de esta obligación a los contribuyentes cuya actividad empresarial no tenga carácter mercantil de acuerdo con el Código de Comercio,

se imponen a los sujetos pasivos en estimación directa debemos distinguir varias situaciones.

Cuando se trate de una actividad constitutiva de empresa mercantil, es decir, comercial, industrial o de organización de elementos precisos para producir bienes o servicios para el mercado, los deberes contables nos remiten al Código de Comercio, puesto que, como recordamos, el art. 25 de dicho Código se refiere tanto al empresario colectivo como al individual, por tanto, deberán llevar un libro Diario y un libro de Inventarios y Cuentas Anuales, de conformidad con los preceptos del Código de Comercio que hemos expuesto en el capítulo dedicado al Impuesto sobre Sociedades.

No obstante, son distintos los sujetos pasivos que pueden desempeñar una actividad económica en régimen de estimación directa normal. Cuando se trate de empresarios cuya actividad no tenga carácter mercantil, como es el caso de los arrendamientos de bienes inmuebles cuando tienen la consideración de actividad empresarial o las actividades de agricultura, ganadería o pesca, los deberes contables en el régimen de estimación directa son distintos. El art. 65, apartado 3, del RIRPF dispone que los libros obligados son los siguientes: libro de ventas e ingresos, libro de compras y gastos y libro de bienes de inversión.

En el supuesto de aplicación del régimen de estimación directa a contribuyentes que ejerzan actividades profesionales, en cualquiera de sus modalidades, estarán obligados a llevar los siguientes libros registro: libro registro de ingresos, libro registro de gastos, libro registro de bienes de inversión y libro registro de provisiones y suplidos.

En el caso de que el sujeto pasivo no esté obligado a llevar contabilidad mercantil, sino los libros registro establecidos en cada caso por el impuesto, no afecta a la hora de aplicar las normas del Impuesto sobre Sociedades para determinar la base imponible, que, como sabemos, parte del resultado contable. En consecuencia, en estos casos, pese a no estar obligados a llevar contabilidad mercantil, resultará igualmente necesario cuantificar los resultados de acuerdo con las normas contables, y corregirlos según las normas generales del Impuesto sobre Sociedades e IRPF, y, en su caso, aplicar las normas especiales de incentivos aplicables a las empresas de reducida dimensión.

Aunque no existe ninguna norma especial que regule los deberes contables cuando el sujeto pasivo desarrolla varias actividades, mercantiles, arrendamientos, profesionales, etc., en estimación directa, lo lógico es que se separen las actividades empresariales de las profesionales, así como las agrícolas de las ganaderas, para cumplir los dis-

a aquellos contribuyentes que determinen su rendimiento neto por la modalidad simplificada del régimen de estimación directa».

tintos deberes contables y registrales que se imponen a cada régimen, aun en el supuesto de que se decida aplicar a todas las actividades la contabilidad según el Código de Comercio.

b) *Estimación directa simplificada*

El régimen de estimación directa simplificada tiene su origen en la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, dentro de una reforma que de un modo global se extendía a la tributación de las pequeñas y medianas empresas y profesionales con la finalidad de adaptar los sistemas de tributación sobre beneficios y volumen de negocios a las posibilidades reales de las PYMES. Este nuevo régimen comenzó a aplicarse a partir del 1 de enero de 1998 y fue mantenido y recogido sin modificaciones por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La reforma de 1997 persiguió como objetivo fundamental «acercar la fiscalidad al beneficio real liberando a los sujetos pasivos de la presión fiscal indirecta que dimana del cumplimiento exacto del entramado de obligaciones formales propio de la estimación directa», al tiempo que se pretendían solventar los problemas que planteaba la estimación objetiva de los rendimientos empresariales⁸⁹, presentándose como una nueva alternativa. Consecuencias de esta reforma son las siguientes:

— Integración de la modalidad de coeficientes en la estimación directa simplificada.

— Coordinación entre el IRPF y el Impuesto sobre Sociedades⁹⁰.

— Incentivar la inversión, permitiendo la deducción de la amortización, con ventajas sobre ella, y del IVA soportado, por las operaciones corrientes y los bienes de inversión. La raíz de estos problemas estaba en la práctica ausencia de deberes contables y registrales en el régimen de estimación objetiva.

— Combatir el fraude fiscal imponiendo la exigencia, como requisito previo, de la correspondiente factura y del libro registro de bienes de inversión.

Una de las características definitorias del régimen de estimación directa simplificada se concreta en una reducción de los deberes con-

⁸⁹ Más adelante expondremos cómo la estimación objetiva por módulos, tal y como estaba configurada antes de la reforma, suponía un freno a la creación de empleo y política de inversiones y renovación tecnológica.

⁹⁰ Más adelante, el Informe presentado para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Reforma del IRPF, de 13 de febrero de 1998, se manifestaba en esta línea en cuanto que la determinación de los rendimientos empresariales y profesionales debe efectuarse en la Ley del IRPF mediante una «remisión expresa y completa a las normas en cada momento vigentes en el Impuesto sobre Sociedades, limitándose a incorporar en su texto aquellas normas específicas que resulten imprescindibles para sujetos individuales» (p. 137).

tables respecto de los sujetos pasivos empresarios mercantiles, frente al régimen de estimación directa, por el que están obligados a aplicar todas las disposiciones del Código de Comercio en la materia. Por tanto, la estimación directa simplificada no incrementa las obligaciones registrales exigibles con anterioridad a la modalidad de estimación objetiva por coeficientes, puesto que no impone la obligación ajustada al Código de Comercio, obligación que sí acompaña a la estimación directa normal.

Nos encontramos, pues, ante deberes contables y registrales propios del Derecho tributario y que están desarrollados en el Reglamento del IRPF. Aun así, cuando en sujeto pasivo, sin estar obligado, lleve la contabilidad prevista en el Código de Comercio, quedará eximido de la llevanza de los libros registro del IRPF.

El art. 65 del RIRPF autoriza al Ministerio de Economía y Hacienda para determinar la forma de llevanza de los libros registro a que se refiere dicho artículo. Esta facultad todavía no ha sido ejercitada; sin embargo, el contenido de dichos libros registro se determina a partir de lo dispuesto en la Orden de 31 de octubre de 1996⁹¹, donde, si bien se regulaba la forma de llevanza y el diligenciado de los libros registro para la antigua Ley del IRPF, respecto de lo primero se considera vigente lo allí dispuesto.

Los empresarios en estimación directa simplificada⁹² están obligados a llevar los siguientes libros registro:

A) Libro registro de ventas e ingresos. En él se consignarán los ingresos derivados del ejercicio de la actividad económica. Debe reflejar al menos los siguientes datos:

- el número de anotación,
- la fecha de devengo del ingreso, conforme al criterio de imputación temporal adoptado,
- el número de factura o documento equivalente que refleje el ingreso, y
- el concepto e importe del mismo, con separación de la cuota de IVA repercutido.

Cuando no exista obligación de emitir factura o documento de facturación equivalente o sustitutivo, los ingresos se numerarán correlativamente, anotándose en el libro registro el número que corresponda a cada caso. En este caso también se podrá realizar un asiento resumen

⁹¹ La Orden de 31 de octubre de 1996 modifica la de 4 de mayo de 1993, por la que se regula la llevanza y diligenciado de los libros registros en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, modificada a su vez por la Orden de 4 de mayo de 1995.

⁹² Serán los mismos libros a los que se encuentran obligados los sujetos pasivos que desarrollan una actividad empresarial no mercantil y se encuentren en la modalidad de estimación directa normal (ganaderos y agricultores, arrendadores).

diario que recoja todas las operaciones para las que no se haya expedido documento de facturación, hasta un total de 375.000 ptas., Impuesto sobre el Valor Añadido incluido. En dicho asiento figurarán, como mínimo, los siguientes datos: el número de la anotación; la fecha del asiento; referencia a que se trata de un asiento resumen de operaciones por las que no se haya expedido factura; el importe con separación del IVA devengado.

B) Libro registro de compras y gastos. Se recogerán los gastos en que ha incurrido el empresario a la hora de llevar a cabo su actividad. Distingue los siguientes apartados:

- el número de anotación,
- la fecha de producción del gasto, con arreglo al criterio de imputación temporal adoptado,
- la descripción o naturaleza del gasto,
- el concepto o importe del gasto, con separación del IVA soportado,
- el nombre y apellidos o razón social del expedidor.

Las facturas recibidas en una misma fecha, de importe inferior a 75.000 ptas. cada una, podrán anotarse en un asiento resumen, en el que se harán constar los números de las facturas recibidas asignados por el destinatario, la suma global del importe con separación de la cuota anual de IVA soportado, siempre que el importe total del conjunto, Impuesto sobre el Valor Añadido incluido, no exceda de 375.000 ptas.

C) Libro registro de bienes de inversión. En él se registrarán de forma individualizada todos los bienes del inmovilizado material e inmaterial que estén afectos a la actividad empresarial. Se anotarán los siguientes datos:

- el número de anotación,
- la fecha en que se realiza la inversión (mes y día),
- la descripción del bien o elemento material e inmaterial, con todos los datos que permitan su identificación,
- el valor de adquisición del bien,
- la fecha de comienzo de utilización del bien cuando sea un inmovilizado material; mientras que si el elemento de inversión adquirido es un inmovilizado inmaterial se registrará la fecha de otorgamiento o de adquisición,
- la cuota anual de amortización del bien, y, en su caso, la dotación al fondo de reversión,
- fecha de baja del bien (mes y día) y motivo.

Los profesionales en cualquiera de las modalidades de estimación directa están obligados a llevar los siguientes libros registro:

A) Libro registro de ingresos. En él se consignarán los ingresos derivados del ejercicio de la actividad económica. Debe reflejar al menos los siguientes datos:

- el número de anotación,
- la fecha de devengo del ingreso, conforme al criterio de imputación temporal adoptado,
- el número de factura o documento equivalente que refleje el ingreso, y
- el concepto e importe del mismo, con separación de la cuota de IVA repercutido.

Cuando no exista obligación de emitir factura o documento de facturación equivalente o sustitutivo, los ingresos se numerarán correlativamente, anotándose en el libro registro el número que corresponda a cada caso. En este caso también se podrá realizar un asiento resumen diario que recoja todas las operaciones para las que no se haya expedido documento de facturación, hasta un total de 375.000 ptas, Impuesto sobre el Valor Añadido incluido. En dicho asiento figurarán, como mínimo los siguientes datos: El número de la anotación; la fecha del asiento; referencia a que se trata de un asiento resumen de operaciones por las que no se haya expedido factura; el importe con separación del IVA devengado.

B) Libro-registro de gastos: Se recogerán los gastos en que ha incurrido el empresario a la hora de llevar a cabo su actividad. Distíngue los siguientes apartados:

- el número de anotación,
- la fecha de producción del gasto, con arreglo al criterio de imputación temporal adoptado,
- la descripción o naturaleza del gasto,
- el concepto o importe del gasto, con separación del IVA soportado,
- el nombre y apellidos o razón social del expedidor.

Las facturas recibidas en una misma fecha, de importe inferior a 75.000 ptas. cada una, podrán anotarse en un asiento resumen, en el que se harán constar los números de las facturas recibidas asignados por el destinatario, la suma global del importe con separación de la cuota anual de IVA soportado, siempre que el importe total del conjunto, Impuesto sobre el Valor Añadido incluido no exceda de 375.000 ptas.

C) Libro-registro de bienes de inversión: En él se registrarán de forma individualizada, todos los bienes del inmovilizado material e inmaterial que estén afectos a la actividad empresarial. Se anotarán los siguientes datos:

- el número de anotación,
- la fecha en que se realiza la inversión (mes y día),
- la descripción del bien o elemento material e inmaterial, con todos los datos que permitan su identificación,
- el valor de adquisición del bien,
- la fecha de comienzo de utilización del bien cuando sea un inmovilizado material; mientras que si el elemento de inversión adquirido es un inmovilizado inmaterial se registrará la fecha de otorgamiento o de adquisición,
- la cuota anual de amortización del bien, y, en su caso, la dotación al fondo de reversión,
- fecha de baja del bien (mes y día) y motivo.

D) Libro de provisión de fondos y suplidos. Las provisiones de fondos, si son para hacer frente a los gastos por cuenta y en nombre del cliente, no son rendimiento de la actividad; en cambio, si son para pagar total o parcialmente la minuta del cliente, sí serán rendimiento de la actividad, pero su aplicación al rendimiento neto dependerá del criterio del devengo⁹³.

Según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, los suplidos se definen como «anticipos que se hacen por cuenta y cargo de otra persona, con ocasión de mandato o trabajo profesionales». Por tanto, los suplidos se corresponden con gastos que debería realizar al cliente y que son satisfechos por el profesional previa provisión de fondos o mediante posterior desembolso.

Las provisiones de fondos y suplidos habrán de registrarse en el libro registro en el momento de ser recibidas por parte del cliente. Asimismo, se deberán registrar las cantidades que se aplican a estas provisiones de fondos y suplidos, puesto que el exceso sobre lo recibido del cliente, o bien deberá ser reembolsado a éste, o bien, si no se devuelve, tendrá la consideración de rendimientos de la actividad.

En el libro registro de provisiones de fondos y suplidos se deberán anotar los siguientes datos:

- El número de la anotación.
- Naturaleza de la operación (provisión o suplido).
- Las fechas en que las provisiones o suplidos se hubieran producido o pagado.
- El importe de los mismos.
- El nombre o apellidos o denominación social del pagador de la provisión o perceptor del suplido.
- El número de la factura o documento equivalente o sustitutivo en el que se refleje la operación. Cuando no exista obligación de emitir factura, documento equivalente o sustitutivo, los fondos y suplidos se

⁹³ Resolución de la DGT de 8 de septiembre de 1988.

numerarán correlativamente, anotándose en el libro registro el número que corresponda a cada caso.

Respecto de los profesionales, los deberes registrales son los mismos en las dos modalidades de estimación directa, de lo que se extrae la conclusión de que estar para este grupo en estimación directa simplificada no significa ventaja alguna, sino probablemente inconvenientes, puesto que limitan la posibilidad de deducción de gastos.

En cuanto que los libros registros van a ser la base sobre la que se determinará el rendimiento neto, se deberán tener las siguientes consideraciones:

La estimación directa simplificada es una modalidad de la estimación directa, por lo que es de aplicación de lleno la remisión de las normas del IS para la determinación del rendimiento neto, con la única especialidad de la deducción de determinados gastos deducibles relativos a amortizaciones y provisiones.

Por tanto, se procederá a realizar los ajustes positivos y negativos previstos en el IS en relación con los ingresos y gastos registrados en los libros obligatorios para este régimen.

Los bienes de inversión registrados serán aquellos elementos del inmovilizado material e inmaterial afecto a la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo, es decir, que no formen parte de su patrimonio personal. Hay que destacar que el concepto de bienes de inversión a efectos de los rendimientos de actividades económicas es distinta del concepto de bienes de inversión a efectos del IVA; por tanto, no va a coincidir el contenido del libro registro de bienes de inversión del IRPF y del IVA.

Cuando no exista obligación de emitir factura o documentos de facturación, en los libros de ingresos o ventas y de provisiones de fondos y suplidos, los ingresos o fondos no facturados se numerarán correlativamente, anotándose en los libros con este número.

En el libro registro de ingresos y ventas deberán incluirse las subvenciones e indemnizaciones que se reciban.

Será válida la realización de anotaciones por cualquier procedimiento idóneo sobre hojas que después habrán de ser encuadradas correlativamente para formar los libros registro obligatorios.

Las anotaciones en los libros registro se harán por orden de fechas, sin espacios en blanco, interpolaciones, tachaduras ni raspaduras y se totalizarán, en todo caso, por trimestres y años naturales. Deberán salvarse a continuación, inmediatamente que se adviertan, los errores u omisiones padecidos en las anotaciones realizadas.

Los libros registro deberán tener sus folios numerados correlativamente dejando en blanco el primer folio inmediatamente siguiente

a la última anotación de cada período impositivo. Los demás espacios en blanco deberán ser anulados.

Las operaciones objeto de la anotación registral deberán hallarse asentadas en los correspondientes libros registro antes de que finalice el plazo para realizar la declaración o ingreso de los pagos fraccionados.

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

Los sujetos pasivos que desarrollen varias actividades llevarán libros independientes para cada una de ellas, haciendo constar en el primer folio la actividad a que se refieren.

c) *Estimación objetiva*

c.1. Introducción

Dentro de los regímenes de determinación de la base imponible, el art. 47.1 de la LGT establece el régimen de estimación objetiva. Este régimen, que la LGT cita sin definirlo, sino que se remite a su aplicación cuando lo contemple la Ley de cada tributo, tiene dos características fundamentales:

a) Ser un sistema por el cual la base imponible se calcula no sobre la realidad económica de la actividad, sino sobre estimaciones o presunciones de la misma. Por tal motivo, se podrán generar diferencias entre la realidad económica y la ficción fiscal, tanto si éstas son positivas o negativas.

b) Tener carácter voluntario, subrayado por el art. 49 LGT, y que viene exigido por la naturaleza de presunción que caracteriza este régimen, de modo que el sujeto pasivo debe asumir los riesgos, positivos o negativos, que toda estimación conlleva⁹⁴, si bien siempre tiene posibilidad de renuncia.

El régimen de estimación objetiva ha asumido distintas modalidades en el IRPF desde su implantación en 1978, siempre referidas a las actividades empresariales y profesionales. En la Ley 18/1991, del IRPF, el régimen de estimación objetiva se presentó con dos modalidades:

⁹⁴ J. BANALOCHE PÉREZ, «La estimación objetiva», en *Impuestos*, t. 1/92, Editorial, p. 28. En relación con este método manifiesta: «La estimación objetiva moderna lleva... a un juego de azar en el que se puede tributar de más o de menos. De ahí que sea voluntaria».

1.º Un sistema por el cual los gastos e ingresos integrantes en el rendimiento neto se calculaban a partir de porcentajes establecidos al efecto, lo que se denomina método *a forfait*. Este método parte de la realidad económica de la actividad, si bien no se tenía en cuenta en su totalidad a la hora de calcular el rendimiento neto, sino que restringía la deducción de determinados gastos o éstos se calculaban a partir de un porcentaje sobre los ingresos.

Este sistema se estableció con la denominación de estimación objetiva por coeficientes en la Ley 18/1991 y estuvo vigente hasta el 1 de enero de 1998, cuando la reforma realizada por el Real Decreto 66/1997 dispuso su desaparición. Sin embargo, este régimen se considera el antecesor de la estimación directa simplificada, del que tomó la idea inicial, pero la ajustó de un modo más acorde con su finalidad tributaria, como ya hemos expuesto anteriormente. En materia de deberes contables, el régimen de estimación objetiva por coeficientes, en cuanto que partía de los ingresos y gastos del ejercicio, exigía el cumplimiento de deberes contables y registrales sobre las que se calculase el rendimiento neto. Estos deberes contables y registrales eran prácticamente los mismos que los exigidos actualmente en estimación directa simplificada.

2.º Un sistema por el que no se tiene en cuenta ningún dato económico real de la entidad, sino que se calcula a partir de signos externos de capacidad económica previamente establecidos en la norma tributaria y que a partir de los cuales se calcula el rendimiento neto de la actividad.

La Ley 18/1991 del IRPF estableció régimen de estimación objetiva por signos, índices y módulos. En este método se abandonan los datos directamente relacionados con el resultado, como son las cifras de gastos, ingresos, compras, etc., por otros externos a la actividad y que no guardan dependencia alguna con la cuantía de los resultados, como son el personal empleado, superficie del local, el consumo de energía eléctrica, número de mesas en el interior y exterior de los bares y restaurantes, etc., por lo que la consecuencia directa de su aplicación es que el rendimiento gravado «vendrá a coincidir (si los índices están bien confeccionados) con el rendimiento neto, pero no con el real en cada caso»⁹⁵.

Este sistema se instrumenta a través de una relación cerrada de actividades económicas que se definen a través de los epígrafes del IAE a los que pertenecen. Una vez determinada una actividad como susceptible de aplicación de esta modalidad de estimación objetiva, hay que comprobar que se cumplen determinados límites en relación

⁹⁵ F. PÉREZ ROYO, *Derecho Financiero y Tributario*, Madrid, Civitas, 1992, p. 164.

con el volumen de ingresos anuales ⁹⁶ y con determinadas magnitudes específicas, concretadas para ciertas actividades en relación con el número de personas empleadas o vehículos afectos a la actividad.

Si la actividad no supera estos límites, podrá optar por este régimen de determinación del rendimiento neto. Para ello, deberá tomar los módulos especificados que se den en su actividad para calcular el rendimiento neto previo. Una vez calculado se le aplicarán determinados incentivos de los que resultará el rendimiento neto minorado. A este último se le aplicarán índices correctores e incidencias extraordinarias de los que resultará el rendimiento neto de la actividad.

Las dos características definidoras del sistema de estimación objetiva son las siguientes:

1. Simplificación a la hora del cálculo del rendimiento neto.
2. Ausencia de deberes contables y registrales.

Como hemos expuesto, el IRPF exonera de tributación a aquellos rendimientos reales obtenidos en la actividad que superen los rendimientos estimados por regímenes objetivos, ya que, como método indiciario o presuntivo, no aspira a medir el beneficio empresarial efectivo, sino cifrar otra magnitud.

Una de las características principales de este régimen objetivo en el momento de su configuración fue la ausencia de deberes contables y registrales. Esta ausencia estaba en la base de que este sistema, como método indiciario, «no mide, ni bien ni mal, el beneficio neto efectivo que las normas hayan erigido en base imponible, porque no aparece concebido ni ordenado con la finalidad de obtener ese resultado» ⁹⁷.

⁹⁶ El régimen de estimación objetiva se aplica a las actividades económicas siempre y cuando concurren los siguientes requisitos (OM de 29 de noviembre de 2000): (...) Que el volumen de rendimientos íntegros del contribuyente, en el año inmediato anterior, no supere los siguientes importes:

- Para el conjunto de sus actividades económicas, 75.000.000 de pesetas anuales.
- Para el conjunto de las actividades agrícolas, ganaderas y forestales, 50.000.000 de ptas.

El cómputo del límite señalado se computa teniendo en cuenta exclusivamente las siguientes operaciones:

— Las que deban anotarse en el libro registro de ventas e ingresos previsto en el RIRPF, art. 65.7, o en el libro registro previsto en el RIVA, art. 40.1. En ningún caso se computarán las subvenciones corrientes o de capital ni las indemnizaciones, así como tampoco el IVA y, en su caso, el recargo de equivalencia.

— Las operaciones no incluidas en los apartados anteriores por las que estén obligados a emitir y conservar facturas, de acuerdo con lo previsto en el RD 2402/1985, art. 2.3. No obstante, deben exceptuarse las operaciones que, conforme la LIVA, art. 121.3, no se toman en consideración para la determinación del volumen de operaciones ni los arrendamientos de inmuebles que no se califiquen como rendimientos de actividades económicas.

⁹⁷ F. SAINZ DE BUJANDA, «Los regímenes de determinación de la base imponible y su proyección sobre la estructura del sistema tributario», *Hacienda Pública*, VI, Madrid, IEP, 1973, p. 241.

No obstante, la ausencia de deberes contables pronto se manifestó con ventajas e inconvenientes para el sujeto pasivo.

Como análisis positivo, en el IRPF se definía la estimación objetiva como un sistema de fácil aplicación, por el que la base imponible se calculaba a partir de los signos, índices o módulos preestablecidos que manifestaba la actividad económica. Al mismo tiempo, la determinación de la base imponible sobre métodos objetivos alejados de la realidad económica suponía la pérdida de sentido de la contabilidad desde el punto de vista tributario. Por ello, como consecuencia directa de este régimen de determinación del rendimiento neto, se reducían las obligaciones formales y registrales que recaían sobre el sujeto pasivo, y esta característica se configuraba como uno de los aspectos más favorables en cuanto que atraía a aquellos pequeños empresarios individuales que no tenían conocimientos para realizar ellos mismos su contabilidad, ni capacidad de negocio, ni encargársela a terceros.

Sin embargo, como demostró la aplicación práctica, las consecuencias de evitar estas obligaciones formales no siempre resultaban favorables para el sujeto pasivo. De entre los inconvenientes que presentó desde el principio este sistema de estimación objetiva, y que fueron denunciados por la doctrina⁹⁸, destacan, en primer lugar, que la simplicidad de cálculo ha demostrado no ser tal en realidad, y, por contra, influyó en el esfuerzo inversor del sujeto pasivo al no tomarse en cuenta las amortizaciones de las inversiones realizadas, y, en segundo lugar, tuvo un resultado contraproducente sobre la creación del empleo, ya que al ser un signo tenido en cuenta para calcular el rendimiento neto, se limitó por parte de los pequeños empresarios.

Por ello, estando todavía vigente la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF, se acometió una reforma, llevada a cabo por la Ley 66/1997, para paliar los efectos negativos y que se mantuvo en la nueva Ley 40/1998⁹⁹, del IRPF. La primera medida adoptada para paliar estas consecuencias negativas fue la de admitir la amortización de los bienes de inversión a partir de 1998, aplicando las tablas de amortización y sistemas establecidos al efecto. La consecuencia inmediata de la admisión de la amortización fue la necesidad de un registro de estos bienes de inversión y las amortizaciones practicadas¹⁰⁰.

⁹⁸ L. M. ALONSO GONZÁLEZ, «El nuevo régimen de estimación directa simplificada», *Carta Tributaria*, Suplemento a documentación núm. 303, 15 de diciembre de 1998, p. 2.

⁹⁹ En la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF, se mantiene la regulación general del sistema de estimación objetiva por signos índices o módulos, si bien pasa a denominarse simplemente estimación objetiva, al ser la única modalidad en este régimen.

¹⁰⁰ Como hasta 1998 los sujetos pasivos no estaban obligados a la llevanza del libro registro de bienes de inversión se establecieron diversas reglas para anotar el primer registro los elementos patrimoniales en dicho libro registro, de forma que la Disposición Adicional primera del Real Decreto 37/1998, de 16 de enero, resuelve los problemas de la llevanza del libro registro de bienes de inversión para aquellos sujetos pasivos para los que tal obligación registral les es

Otro de los problemas que planteaba la ausencia de registros contables era el cálculo de los incrementos y disminuciones patrimoniales, que se resolvía por la vía de que cuando un sujeto pasivo no está obligado fiscalmente a llevar los libros del Código de Comercio, el requisito de contabilización se sustituía por la justificación documental de la efectividad de la inversión, justificación que no era otra que una factura completa.

A partir de la Ley 40/1998, el cálculo de las ganancias y pérdidas patrimoniales de los elementos afectos se hace al margen de los rendimientos empresariales, junto con el resto del patrimonio del sujeto pasivo, si bien por la exigencia del libro registro de bienes de inversión el problema de la determinación del valor de adquisición y del valor neto de los elementos afectos está solucionado.

Por último, otro de los aspectos a destacar es que la estimación objetiva siempre se ha presentado como un régimen que presenta importantes ventajas para los contribuyentes, ya que reduce considerablemente las obligaciones formales y contables¹⁰¹. De este modo, la no obligación de llevar ningún registro se traduce en unos menores costes de la actividad, cuestión que habrá de tener en cuenta en el momento de tomar la decisión de acogerse o no al sistema¹⁰².

Sin embargo, aunque disminuye la presión fiscal indirecta, por reducción de las obligaciones formales y contables, el ahorro en que se traduce no es significativo para optar por este sistema, ya que lo verdaderamente importante es el ahorro fiscal que el contribuyente obtenga como consecuencia de acogerse o renunciar a un régimen determinado¹⁰³.

Pero, como ocurre en numerosas ocasiones, se presenta como una ventaja para el contribuyente lo que realmente es una ventaja para la Administración, ya que la justificación del sistema de estimación

nueva al haber determinado, hasta la fecha, el rendimiento neto de sus actividades por la modalidad de estimación objetiva por signos, índices o módulos. A tales efectos se establecieron las siguientes reglas:

— Que se apliquen las normas contenidas en el núm. 1, letra c), de la Orden de 4 de mayo de 1993, por la que se regula la forma de llevanza y diligenciado de los libros registro en el IRPF.

— Que para los ejercicios en los que se haya determinado el rendimiento neto en el régimen de la estimación objetiva se tome, a efectos de determinar la amortización acumulada a 31 de diciembre de 1997, como amortización aplicada, la que se derive del período máximo (coeficiente mínimo) de las tablas oficiales vigentes en cada momento.

¹⁰¹ Esta razón ya se expuso en el Preámbulo del Real Decreto 2933/1983, de 13 de octubre: «... La Ley del Impuesto configura el régimen de estimación objetiva singular como un sistema que simplifica de manera importante las obligaciones formales, pero que en absoluto autoriza determinar unos rendimientos netos distintos de los reales...».

¹⁰² J. M. HUGUET TORREMADE, *Todo sobre la estimación objetiva, retenciones y pagos fraccionados*, Barcelona, Praxis, 1992, p. 109.

¹⁰³ I. MERINO JARA, «La estimación objetiva en el IRPF», *RDFHP*, núm. XLII/221, septiembre-octubre 1992, p. 989.

objetiva se hace «eludiendo el ahorro sustantivo que su aplicación comporta, y resaltando los beneficios indirectos derivados de la menor complejidad contable, con la consiguiente disminución de la presión fiscal indirecta»¹⁰⁴, al tiempo que supone una simplificación y ahorro de tiempo y recursos en la realización de las funciones de comprobación e inspección de la Administración, puesto que «en determinados casos, la aplicación del régimen de estimación del régimen de estimación directa presenta complicaciones por el hecho de que los sujetos pasivos no disponen de una organización administrativa de entidad suficiente para contabilizar adecuadamente las operaciones económicas que realizan y, consiguientemente, la Administración encuentra notorias dificultades en el momento de comprobar la situación fiscal de contribuyente»¹⁰⁵.

Por tanto, podemos considerar que otro de los objetivos de la estimación objetiva es la de dar solución a «la imposibilidad práctica, reconocida por la propia organización administrativa, de extender con las garantías suficientes el sistema teóricamente más respetuoso con los principios constitucionales justificando la búsqueda de sistemas que, de alguna manera, renuncien a la determinación de las bases reales y se conformen con unas bases medias que, no obstante, sean representativas *a grosso modo* de capacidades económicas individuales, a cambio de liberar recursos de la Administración hacia el control de otro tipo de contribuyentes, menos numerosos, pero con mayor volumen de operaciones y complejidad»¹⁰⁶.

c.2. Deberes contables y registrales

Los deberes contables y registrales de la estimación objetiva se establecen en el art. 65, apartados 6 y 7, del RIRPF. Los contribuyentes acogidos a este régimen estarán obligados a llevar:

— Libro registro de bienes de inversión. Estarán obligados únicamente los contribuyentes que deduzcan amortizaciones de bienes del inmovilizado en los términos que establece la normativa de este régimen. En este caso nos encontramos un nuevo concepto de bienes de inversión en relación a su registro, puesto que sólo están obligados a anotar los que tengan carácter amortizable, aunque no se impide

¹⁰⁴ J. HERRERO MADARIAGA, *Estimación objetiva singular (nuevo régimen)*, Granada, Comares, 1985, p. 16.

¹⁰⁵ J. MARTÍN QUERALT, en la obra colectiva *Curso de Derecho Tributario*, 7.ª ed., Madrid, Marcial Pons, 1991, p. 117.

F. POVEDA BLANCO, «La estimación objetiva singular: comentarios a su aplicación», *RDFHP*, núm. 158, 1982, pp. 536-537.

¹⁰⁶ D. CARBAJO VASCO, L. LÓPEZ-TELLO y DÍAZ AGUADO, *Todo sobre la reforma fiscal. Renta, patrimonio, sociedades y no residentes*, Barcelona, Praxis, 1991, p. 313.

que se puedan incluir todos los elementos afectos a la actividad, sean amortizables o no.

En este libro, han de registrarse de forma individualizada los elementos del inmovilizado material e inmaterial afectos a la actividad empresarial o profesional, detallando el número de anotación; la descripción del bien o elemento, con todos los datos que permitan su identificación del valor de adquisición; la fecha de comienzo de su utilización o de su otorgamiento o adquisición; la cuota de amortización correspondiente, así como la baja del bien o derecho.

— Libro registro de ventas e ingresos, en el que se consignarán, incluidas las subvenciones corrientes y de capital y las indemnizaciones, los derivados del ejercicio de su actividad, reflejando al menos los siguientes datos:

- el número de anotación,
- la fecha de devengo del ingreso, conforme al criterio de imputación temporal adoptado,
- el número de factura o documento equivalente que refleje el ingreso, y
- el concepto e importe del mismo, con separación de la cuota de IVA devengado, o la compensación si está en el régimen especial de agricultura, ganadería y pesca.

Cuando no exista obligación de emitir factura o documento de facturación equivalente o sustitutivo, los ingresos se numerarán correlativamente, anotándose en el libro registro el número que corresponda a cada caso. En este caso también se podrá realizar un asiento resumen diario que recoja todas las operaciones para las que no se haya expedido documento de facturación, hasta un total de 375.000 ptas., Impuesto sobre el Valor Añadido incluido. En dicho asiento figurarán, como mínimo, los siguientes datos: el número de la anotación; la fecha del asiento; referencia a que se trata de un asiento resumen de operaciones por las que no se haya expedido factura; el importe con separación del IVA devengado.

Este libro será obligatorio para aquellas actividades cuyo rendimiento neto se determine teniendo en cuenta el volumen de operaciones, como es el caso de las actividades agrícolas, ganaderas y forestales.

Desde 1995, las actividades agrícolas, ganaderas y forestales se encuentran incluidas en el ámbito de aplicación del régimen de estimación objetiva, modalidad de signos, índices y módulos; con anterioridad a dicho ejercicio se encontraban incluidas exclusivamente en la modalidad de coeficientes. A partir del 1 de enero de 2000, se añaden las actividades forestales como actividad principal.

El rendimiento neto se obtiene por la suma de los rendimientos netos que correspondan a cada una de las actividades. A su vez, el rendimiento neto de cada actividad se obtiene a partir del volumen total de ingresos multiplicado por el índice de rendimiento neto que en cada caso corresponda, de modo que es necesario llevar un control contable y registral de estos ingresos.

Al mismo tiempo, los contribuyentes del régimen de estimación objetiva están obligados a conservar, numeradas por orden de fechas y agrupadas por trimestres, las facturas emitidas de conformidad con lo que establece el art. 86 Ley 40/1998 y arts. 65.6 y 7 Real Decreto 214/1999, puesto que la opción de estimación objetiva no prohíbe ni exige que los empresarios deban expedir factura por cada una de las operaciones que realizan, si bien únicamente están obligados en el caso de que el destinatario de la operación no sea un ente público o que el destinatario lo exija. De igual modo, están obligados a conservar las facturas o justificantes de otro tipo recibidos, así como los justificantes sobre los que se calculan los signos, índices y módulos, aplicados de conformidad con lo que, en su caso, prevea la orden que los apruebe.

En cuanto que el régimen de estimación objetiva se aplicará a aquellos contribuyentes cuyo volumen de rendimientos íntegros no supere determinados límites, a efectos del cálculo de estos límites, sólo se computarán ¹⁰⁷:

— Las operaciones que deban anotarse en el libro registro de ventas o ingresos previsto en el art. 65.7 de este Reglamento o en el libro registro de ingresos previsto en el art. 40.1 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el art. 2 del Real Decreto 1642/1992, de 29 de diciembre.

— Las operaciones por las que estén obligados a emitir y conservar facturas, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del art. 2 del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar facturas que incumben a empresarios y profesionales.

c.3. Conclusiones

Se ha puesto en duda a lo largo de este análisis si las medidas de fomento de la estimación objetiva, entre las que se encuentra el menor grado de exigencia respecto de los deberes contables, formales y registrales, suponen en última instancia un trato diferenciado e injusto privilegio respecto del régimen de estimación directa.

¹⁰⁷ Art. 30 RIRPF.

La legislación mercantil establece la obligación de llevanza de la contabilidad como un requisito inexcusable¹⁰⁸ del que se extraen consecuencias positivas: por un lado, conocer el contribuyente su correcta situación económica, esencial para la toma de decisiones, y, por otro, constituye un medio de prueba y defensa frente a terceros, entre los que se encuentra la Administración. Por ello, como manifiesta POVEDA BLANCO¹⁰⁹, «lo que se presenta como una ventaja en beneficio del contribuyente sólo podría sostenerse como tal para las empresas de minúscula dimensión o desde una posición de ignorancia e incultura que todavía es más censurable si quien la sostiene es la propia Administración, actuando a espaldas de contenido del Código de Comercio y extramuros del progreso y de sus propias instituciones, como es el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas».

También la relativa ausencia de los deberes contables en estimación objetiva se ve afectada en relación con los incrementos no justificados de patrimonio. En estimación objetiva se tributan sobre rentas fiscales, no sobre las reales, si bien los signos, índices y módulos sobre los que se calcula, intentan acercarse lo más posible a la realidad del negocio. Sin embargo, las empresas obtendrán rentas fiscales exentas cuando el importe de los rendimientos ciertos sea superior al estimado. Pero también podrán obtener rendimientos de menor cuantía, de los que no podrán resarcirse por igual razón, lo que les llevará a soportar una mayor presión fiscal, y, en todo caso, supondrá una acción confiscatoria¹¹⁰. Sin embargo, es posible que las rentas obtenidas por el sujeto pasivo sean superiores a las declaradas como consecuencia de la aplicación del sistema de estimación objetiva. Y podría darse también que,

¹⁰⁸ El Título III del Libro Primero del Código de Comercio regula "De la contabilidad de los empresarios". El art. 25 dispone: «Todo empresario deberá llevar una contabilidad ordenada, adecuada a la actividad de su empresa, que permita un seguimiento cronológico de todas sus operaciones, así como la elaboración periódica de balances e inventarios. Llevará necesariamente, sin perjuicio de lo establecido en leyes o disposiciones especiales, un libro de Inventarios y Cuentas Anuales y otro Diario».

¹⁰⁹ F. POVEDA BLANCO, «El retorno de las estimaciones objetivas de los rendimientos empresariales. Análisis crítico», en *Revista Impuestos*, núm. 4, febrero 1993, p. 22.

En este trabajo realiza una crítica a la estimación objetiva como método de determinar la base imponible que lesiona los principios constitucionales de capacidad económica y generalidad. Parte de que los distintos sistemas fiscales del contexto de la imposición directa, toman la obtención de rentas o rendimientos como principal fuente de gravamen. La base imponible como magnitud que expresa la cuantificación del hecho imponible, y su directa correlación con la cuantía a pagar, tiene una importancia trascendental en el ámbito tributario. Sin embargo, en el método de estimación objetiva al acceder a elementos extraños o indirectamente relacionados con la base imponible, hace que se aleje de la realidad económica. Las razones que llevan a adoptar este sistema de determinación de la base imponible son variadas, no obstante, una de ellas, la pretendida simplificación de los deberes contables y registrales está en la base del alejamiento de la realidad económica, y su consecuencia directa, de la capacidad económica del sujeto pasivo, ya que es necesario que para la evaluación de cuantías, ciertas, efectivas o reales se tomen en consideración los datos correspondientes a la contabilidad del sujeto pasivo.

¹¹⁰ F. POVEDA BLANCO, «El retorno de las estimaciones objetivas de los rendimientos empresariales. Análisis crítico», en *Revista Impuestos*, núm. 4, febrero 1993, p. 20.

como consecuencia de ese desfase, se detectase por la Administración la existencia de un aflujo de patrimonio no justificado. En este caso, el contribuyente deberá demostrar que el exceso de renta procede de la aplicación de estimación objetiva ¹¹¹; en esta línea BANALOCHE ¹¹² recomienda «llevar contabilidad, si se puede, o libros registro y justificantes de las operaciones realizadas (...) así, se evitarán controversias en el caso contrario (renta fiscal) sobre el origen de ciertas inversiones».

En conclusión, aun no estando obligados a llevar libros registro de contabilidad, la práctica y la aplicación de normas regidoras de la estimación objetiva de modo indirecto nos exigen y aconsejan llevar libros registro. Llevar a cabo esta obligación es relativamente fácil para el sujeto pasivo, ya que tiene la obligación de guardar los soportes contables sobre los que se realizan estos libros, es decir, las facturas, en los términos que hemos expuesto.

En definitiva, la elección de la estimación objetiva, como régimen opcional para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas, debe sopesar todos los inconvenientes y ventajas que se derivan, y dentro de estas últimas, la simplificación de las normas contables y registrales para la estimación objetiva no es de tal entidad como para ser una de las razones por las que se opte por este sistema, salvo en los supuestos de actividades económicas de escasa relevancia.

III. DEBERES CONTABLES EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES

El Impuesto sobre la Renta de no Residentes grava la renta obtenida en territorio español por las personas físicas y entidades no residentes en España.

1. Rentas obtenidas por establecimientos permanentes

Los contribuyentes que obtengan rentas mediante establecimiento permanente situado en territorio español tributarán por la totalidad de la renta imputable a dicho establecimiento.

Los establecimientos permanentes quedan obligados a los mismos deberes formales, registrales y contables, así como de declaración del

¹¹¹ TEAC Resoluciones de 28 de julio y 22 de septiembre de 1988, 16 de febrero de 1989 y 19 de abril de 1990: «... Cuando la Administración aprecie diferencias entre el beneficio fiscal gravado en estimación objetiva singular y el beneficio comercial, tales diferencias no pueden ser consideradas como incrementos patrimoniales ni hacerse tributar si previamente no han sido comprobados los rendimientos reales de la actividad respetando las garantías del contribuyente...».

¹¹² J. BANALOCHE PÉREZ, «Simplificaciones tributarias», Editorial de *Revista Impuestos*, núm. 7, 1992, pp. 4-5.

impuesto que las entidades residentes en España, es decir, que lo dispuesto en el Impuesto sobre Sociedades.

En todo caso han de llevar una contabilidad separada referida a las operaciones que realicen y a los elementos patrimoniales que tengan afectos.

En la Memoria de las cuentas anuales, al margen de otros documentos contables, deben tener reflejo contable los gastos de dirección y administración imputados al establecimiento permanente ¹¹³.

Respecto de las entidades extranjeras con establecimientos permanentes en España, se plantea la aceptación de principios contables foráneos a efectos de determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, hecho que podría impactar directamente en la recaudación impositiva del Estado español. La Circular 4/1991, del Banco de España, da opción a las sucursales de entidades con sede en Estados de la Unión Europea a aplicar los criterios contables de su casa central.

Para analizar el impacto de la Circular 4/1991 en la fiscalidad, no hay que olvidar que la armonización contable no es total en la UE, por lo que podrían existir diferencias sustanciales entre normas de registro contable de distintos países, y en relación con ello, es necesario mencionar la Sentencia de 15 de mayo de 1997 del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Esta Sentencia se ocupa de analizar hasta qué punto se puede imponer a una sucursal de una entidad comunitaria obligaciones de índole contable, traspasando su ámbito normativo directo. En un principio se ocupa de una situación similar, de exigencia de una contabilidad determinada a las empresas con sede en Luxemburgo.

Los argumentos esgrimidos en defensa de la obligación impuesta por Luxemburgo es que la llevanza de contabilidad separada por la sucursal es un requisito indispensable para comprobar la cuantía de las bases liquidables en dicho Estado, como consecuencia de la ausencia de armonización fiscal. Sin embargo, la Sentencia se pronuncia en contra de la imposición de una normativa contable determinada en cuanto no son indispensables para obtener su objetivo, ya que se puede comprobar el importe de las pérdidas registradas según las normas de contabilidad del país de origen haciendo uso de la asistencia mutua entre autoridades competentes de los Estados miembros, dirigiéndose a ellas para recabar la información que resultase necesaria para la determinación de la cuota de un sujeto pasivo.

En una primera impresión, esta Sentencia tiene influencia en nuestro Derecho interno, ya que parece recoger un supuesto parecido al anteriormente expuesto. Sin embargo, hay que partir de la base de

¹¹³ Resolución de la DGT de 30 de mayo de 1996.

que el sistema de cálculo de la base imponible en Luxemburgo se realiza mediante un método *a forfait*, mientras que, tanto para residentes como para no residentes, en España la base imponible parte del resultado contable. Por tanto, BLASCO ¹¹⁴ considera que las conclusiones de tal sentencia podrían no ser trasladables al sistema tributario español. En cuanto que los sujetos pasivos resultan obligados a demostrar la cuantía de la base imponible de manera clara y precisa, no se plantea otra alternativa que la de llevar efectivamente una contabilidad separada de las operaciones que realicen de los bienes afectos.

2. Rentas obtenidas sin establecimiento permanente

Los contribuyentes que obtengan rentas sin mediación de establecimiento permanente tributarán de forma separada por cada devengo total o parcial de renta sometida a gravamen, sin que sea posible compensación alguna entre las mismas.

No estarán obligados al cumplimiento de obligaciones contables de carácter general. Ahora bien, el art. 5 del RD 326/1999, de 26 de febrero, dispone que los contribuyentes que obtengan rentas sin establecimiento permanente estarán obligados a llevar los siguientes libros registro:

- a) Libro registro de ingresos.
- b) Libro registro de gastos.

Asimismo, los contribuyentes deberán conservar, numeradas por orden de fechas, las facturas emitidas y las facturas o justificantes documentales de otro tipo recibidos.

IV. LOS DEBERES CONTABLES Y REGISTRALES EN EL IVA

1. Introducción

La Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en su art. 164.1.4.º establece el deber de contabilidad de los sujetos pasivos de este impuesto. Su regulación y desarrollo se contiene en el art. 166 de la LIVA, que, bajo la denominación de "Obligaciones contables", establece los requisitos específicos de la contabilidad fiscal de las operaciones empresariales y profesionales que afectan al IVA, así como

¹¹⁴ N. BLASCO, «¿Son válidos los criterios contables foráneos en el Impuesto sobre Sociedades? El caso de las sucursales de crédito en España de Entidades de Crédito residentes en el Espacio Económico Europeo», en *Impuestos*, núm. 19, octubre 1998, p. 9.

en los arts. 62 a 70 del RIVA, por los que se desarrolla el texto legal en todo lo relativo a los citados deberes contables y registrales ¹¹⁵.

La concepción del IVA como un impuesto neutral, en cuanto que las distintas fases de producción van a poder deducir las cuotas soportadas, exige que las adquisiciones de bienes y prestaciones de servicios estén documentadas, con la finalidad de poder comprobar la realidad de las cuotas soportadas y repercutidas.

El requisito de documentación en el IVA tiene una doble vertiente: Por un lado, se regula el contenido que deben reunir los documentos que registren las entregas de bienes y prestaciones de servicios, ya sean facturas u otros documentos equivalentes; al mismo tiempo, se establece la forma de registro de dichos documentos de facturación, es decir, su contabilización.

Por consiguiente, todas las operaciones realizadas por los sujetos pasivos en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales deberán contabilizarse o registrarse dentro de los plazos establecidos para la liquidación o pago del impuesto, para cumplir la finalidad de la contabilidad del sujeto pasivo del IVA que es determinar con precisión:

1. El importe total del IVA que el sujeto pasivo haya repercutido a sus clientes.
2. El importe total del impuesto soportado por el sujeto pasivo.

En definitiva, siguiendo a ABELLA POBLET ¹¹⁶, el deber de contabilidad en el IVA tiene su justificación en la función que cumple la contabilidad como medio de conocimiento de la realidad económica e instrumento de control que será examinado por la Administración, con ocasión de la comprobación de las declaraciones que se presenten. Por este motivo, en el IVA, la contabilidad ha de llevarse de manera que la neutralidad económica, que es principio inspirador del impuesto, se respete. De aquí surge la necesidad de que las anotaciones contables permitan conocer en su totalidad las operaciones realizadas, pudiendo determinarse tanto el impuesto repercutido como el soportado.

El art. 164 LIVA dispone, dentro de las obligaciones de los sujetos pasivos, el llevar la contabilidad y registros que se establezcan, sin perjuicio de lo dispuesto en el Código de Comercio y demás normas contables, es decir, se exige un deber de contabilidad en el IVA al margen del establecido en otros impuestos. Sin embargo, para facilitar al sujeto pasivo el cumplimiento del deber de contabilidad y, al mismo tiempo, evitar duplicidades en la labor contable, se permite que las anotaciones

¹¹⁵ Nos vamos a referir a los deberes contables y registrales propios del IVA, que se encuentran regulados en su normativa, pero no lo debemos confundir con las normas de contabilización del IVA previstas en el PGC.

¹¹⁶ E. ABELLA POBLET, *Manual de IVA*, t. II, 2.ª ed., Madrid, 1996.

que deben hacerse en los libros obligatorios del IVA puedan ser sustituidas por las realizadas en otros libros que, según las normas contables o fiscales, deba llevar el sujeto pasivo¹¹⁷. El único requisito que estos libros sustitutorios deben cumplir es recoger toda la información que, de acuerdo con la normativa del IVA, debe reflejarse en los libros registro de facturas emitidas, recibidas, de bienes de inversión o de determinadas operaciones intracomunitarias.

Por tanto, los libros o registros, incluidos los de carácter informático que, en cumplimiento de sus obligaciones fiscales o contables, deban llevar los sujetos pasivos, podrán ser utilizados a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, siempre que se ajusten a los requisitos que se establecen para cada libro registro.

El Ministerio de Hacienda podrá disponer adaptaciones o modificaciones de las obligaciones registrales de determinados sectores empresariales o profesionales.

El Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria podrá autorizar, previas las comprobaciones que estime oportunas, la sustitución de los libros registro mencionados, por sistemas de registro diferentes, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- Estos sistemas de registro respondan a la organización administrativa y contable de los sujetos pasivos.
- Quede garantizada plenamente la comprobación de sus obligaciones tributarias por el Impuesto sobre el Valor Añadido. Dichas autorizaciones serán revocables en cualquier momento.

2. Sujetos pasivos

La obligación de llevar contabilidad se impone a todos los empresarios y profesionales sujetos pasivos del IVA. Así, por ejemplo, las sociedades de inversión mobiliaria están obligados a llevar libros registro de IVA porque son sujetos pasivos al realizar operaciones sujetas, aunque la mayoría de éstas estén exentas.

Los sujetos pasivos que realicen las operaciones sujetas al IVA están obligados a documentar mediante factura dichas obligaciones, bien directamente, o bien por un tercero en su nombre y por su cuenta, debidamente autorizado con arreglo a Derecho, incluidos sus clientes,

¹¹⁷ La Orden de 31 de octubre de 1996 modifica la de 4 de mayo de 1993, por la que se regula la llevanza y diligenciado de los libros registro en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La modificación que se aborda en dicha Orden pretende simplificar y unificar las obligaciones formales en el IRPF e IVA con el objeto de minimizar los costes tributarios indirectos, en relación con los empresarios individuales y los profesionales, de forma que sea suficiente la llevanza de unos únicos libros registro.

y ajustadas a los requisitos establecidos en el art. 3.º del Real Decreto 2402/1985 ¹¹⁸.

Quedarán liberados del cumplimiento de estos deberes contables, los sujetos pasivos que desarrollen actividades acogidas a los regímenes especiales simplificados, de la agricultura, ganadería y pesca y del recargo de equivalencia, puesto que se prevén unas obligaciones contables específicas en las normas reguladoras de dichos regímenes especiales. Igualmente no serán aplicables respecto de las entregas a título ocasional de medios de transporte nuevos realizadas por las personas a que se refiere el art. 5, apartado 1, letra e), de la Ley del Impuesto.

Los sujetos pasivos que fuesen titulares de diversos establecimientos situados en el territorio de aplicación del Impuesto podrán llevar en cada uno de ellos de forma independiente los libros registro exigidos, en los que anotarán por separado las operaciones efectuadas desde dichos establecimientos, siempre que los asientos resúmenes de los mismos se trasladen a los correspondientes libros registro generales, que deberán llevarse en el domicilio fiscal.

En los supuestos de inversión del sujeto pasivo, de adquisiciones intracomunitarias y de autoconsumo, el documento contable es emitido por el propio adquirente de los bienes o destinatario de los servicios. Los sujetos pasivos que realicen operaciones intracomunitarias de bienes, estando sujetas y no exentas, deberán expedir y entregar facturas o documentos equivalentes de sus operaciones, y conservar duplicado de los mismos. Asimismo, los sujetos pasivos están obligados a registrar, respectivamente en los libros registro de facturas emitidas y facturas recibidas los documentos equivalentes que prueben las adquisiciones intracomunitarias de bienes. Igualmente se procede en los supuestos de autoconsumo.

En el caso de las comunidades de bienes, en cuanto sujeto pasivo del impuesto con independencia de los comuneros, deberá cumplir las obligaciones contables.

3. Libros registro del Impuesto sobre el Valor Añadido

Los empresarios o profesionales, sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido, deberán llevar, en debida forma, los siguientes libros registro:

- Libro registro de facturas emitidas.
- Libro registro de facturas recibidas.
- Libro registro de bienes de inversión.
- Libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias.

¹¹⁸ Resolución de la DGT de 10 de diciembre de 1998.

Los libros registro deberán permitir determinar con precisión en cada período de liquidación:

— El importe total del Impuesto sobre el Valor Añadido que el sujeto pasivo haya repercutido a sus clientes.

— El importe total del Impuesto soportado por el sujeto pasivo por sus adquisiciones o importaciones de bienes o por los servicios recibidos o, en su caso, por los autoconsumos que realice.

Estos libros registro se caracterizan por su flexibilidad presente en la ausencia de modelos oficiales y porque la normativa del IVA se limita a concretar su contenido principal que es el siguiente.

a) *Libro registro de facturas emitidas*

La función del libro registro de facturas emitidas es individualizar las cuotas de IVA repercutido en cada período de liquidación.

Las personas que realicen operaciones sujetas al impuesto deberán llevar y conservar un libro registro de facturas¹¹⁹ y documentos equivalentes o sustitutivos de ellas que hayan expedido, en el que se anotarán, con la debida separación, las mencionadas operaciones, incluidas las exentas y las de autoconsumo.

En el libro registro de facturas emitidas se inscribirán, una por una, las facturas o documentos indicados, es decir, la anotación deberá hacerse documento a documento. No obstante, los sujetos pasivos podrán sustituir la anotación individualizada de las facturas por la de asientos resúmenes en los que se harán constar la fecha, números, base imponible global, el tipo impositivo y la cuota global de facturas numeradas correlativamente y expedidas en la misma fecha, cuyo importe total conjunto, Impuesto sobre el Valor Añadido incluido, no exceda de 375.000 pesetas, sin que sea necesario, en este caso, hacer constar la anotación del destinatario. No se exige expresamente que sean las facturas agrupadas del mismo tipo impositivo, pero en cuanto es preceptivo que se haga constar este dato, no da otra opción a que la agrupación se haga según este criterio.

Sin embargo, al margen de la excepción anterior, no se admite anotar con carácter mensual el importe total de las ventas en el libro registro de facturas emitidas¹²⁰.

Cada registro deberá reflejar los siguientes datos concernientes de la factura:

— Número. Las facturas emitidas se deberán numerar correlativamente, no entendiéndose cumplido este requisito, iniciando cada mes

¹¹⁹ Art. 63 RIVA.

¹²⁰ Resolución de la DGT de 8 de julio de 1999.

la numeración y anteponiendo el número ordinal del mes, con independencia de que se puedan establecer series diferentes ¹²¹.

En el caso de tratarse de una anotación que agrupe varias facturas, se indicará el primer número y el último, ya que tienen que ser correlativas.

— Fecha. Será la de emisión de la factura o facturas agrupadas.

— Destinatario. En el caso de las facturas emitidas será el cliente. Hay que identificar el cliente, pero no es preceptivo constar todos los datos referentes al mismo que constan en la factura, sino que bastará con anotar el nombre o razón social. Estos requisitos son los datos mínimos imprescindibles, no siendo obligatorios otros. En esta línea, la Resolución de la DGT de 6 de octubre de 1999 manifiesta que en los libros registro de facturas emitidas y recibidas no tiene por qué recogerse el NIF del cliente o del proveedor como dato obligatorio.

Si se trata de una operación de autoconsumo, se indicará en esta columna.

— Base imponible. Se deberán agrupar en distintas columnas clasificadas por tipos impositivos. La separación de las bases facilitará, al sujeto pasivo, las liquidaciones periódicas del impuesto.

— Tipo impositivo. Aunque el tipo impositivo sea único, deberá cumplimentarse este dato, ya que es obligatorio, salvo que se trate de los documentos emitidos por operaciones exentas o no sujetas.

— Cuota repercutida. En caso de tratarse de una operación exenta, no habrá que rellenar esta columna. En el caso de adquisiciones a no establecidos, se entenderá simplemente “cuota”, puesto que no procede la repercusión al no establecido.

Respecto de los documentos sustitutivos de facturas en los que figure la expresión “IVA incluido”, no es correcta la anotación en el libro registro de facturas emitidas sin diferenciar en las anotaciones correspondientes las bases imponibles y cuotas repercutidas, salvo autorización expresa del Centro de Gestión de la AEAT ¹²².

El total de la factura no es un dato obligatorio, como tampoco indicar la naturaleza, cantidad o calidad de los bienes entregados o de los servicios prestados.

Los sujetos pasivos podrán igualmente anotar una misma factura en varios asientos correlativos cuando incluya operaciones que tributen a distintos tipos impositivos.

En las operaciones realizadas por quien no está establecido en el territorio español del IVA, para un empresario o profesional, será sujeto pasivo este último. Cuando se realice una adquisición intraco-

¹²¹ Resolución de la DGT de 6 de octubre de 1999.

¹²² Consulta no vinculante de 30 de enero de 1987.

munitaria sujeta, la operación debe liquidarla el destinatario. En estos supuestos, al documento contable de la operación (emitido por el proveedor) debe unírsele un documento emitido por el destinatario, donde se liquida el impuesto, documento equivalente a la factura cuyo contenido ha de ser el de una factura completa.

Los documentos relativos a las operaciones referidas a las adquisiciones de bienes intracomunitarias (art. 85 LIVA) y las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por personas o entidades no establecidas en territorio español (art. 84, apartado 1, número 2, de la LIVA) ¹²³ deberán ser anotados en este libro registro con la debida separación, reflejando exactamente el número, fecha, proveedor, naturaleza de la operación, base imponible, tipo impositivo y cuota.

En el libro de facturas emitidas se anotarán por separado las autofacturas que deben emitir por cada una de estas operaciones, para que pueda verse la efectiva liquidación de estas operaciones. Estas facturas se anotarán también en el libro registro de facturas recibidas a los efectos de su posterior deducción. Por consiguiente, el documento tendrá un número como factura emitida y otro como factura recibida y habrán de anotarse de forma independiente en los libros registro de facturas emitidas y recibidas.

La anotación ha de hacerse documento a documento, y, por tanto, no está ajustado a Derecho contabilizar el IVA devengado derivado de las operaciones citadas en un solo asiento contable que recogiera la suma de todos los documentos equivalentes correspondientes a un mes. Lo anterior tiene como excepción el supuesto especial de cuando los sujetos pasivos emitan, dentro del plazo previsto en el art. 6 del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, un único documento equivalente en el que se incluyan todas las operaciones realizadas por un mismo proveedor en el plazo máximo de un mes natural, que se entenderá como un único documento a efectos contables, sin perjuicio de las distintas bases imponibles que tributen a diferentes tipos impositivos reflejadas en dicho documento.

Los documentos que eventualmente emita el sujeto pasivo con anterioridad a la realización de las entregas de bienes y al cobro de las mismas no tienen la consideración de factura a los efectos del IVA, devengándose el impuesto conforme las reglas de devengo contenidas en la normativa de este tributo. En consecuencia, el momento que determina el registro de las facturas es el relativo a su expedición que, con excepción de la salvedad contenida en el art. 6 del Real Decre-

¹²³ Los sujetos pasivos de las adquisiciones intracomunitarias de bienes deben emitir un documento equivalente a la factura que contenga la liquidación del Impuesto y demás datos previstos en el art. 3.º del Real Decreto 2402/1985. Dicho documento se unirá al justificante contable de la operación. Una vez efectuado el pago de la cuota correspondiente, el mencionado documento tendrá los mismos efectos que la factura para el ejercicio del derecho a la deducción.

to 2402/1985, será el de realización de las correspondientes operaciones, entendiéndose realizadas las mismas según los criterios establecidos en el art. 75 de la LIVA para el devengo de dicho tributo.

b) *Libro registro de facturas recibidas*

La función del libro registro de facturas recibidas es individualizar las cuotas deducibles y cuantificar las cantidades a compensar con las cuotas repercutidas en cada período de liquidación.

Los sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido deberán numerar correlativamente todas las facturas y documentos de aduanas ¹²⁴ correspondientes a los bienes adquiridos o importados y a los servicios recibidos en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, incluidos los servicios exentos ¹²⁵. Los documentos y operaciones anteriores se anotarán en el libro registro de facturas recibidas.

En el libro registro de facturas recibidas deberán anotarse igualmente las facturas o documentos expedidos en los casos de autoconsumo y en los supuestos las operaciones referidas a las adquisiciones de bienes intracomunitarias (art. 85 LIVA) y las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por personas o entidades no establecidas en territorio español (art. 84, apartado 1, número 2, de la LIVA) ¹²⁶.

En el libro registro de facturas recibidas se anotarán, una por una, las facturas recibidas, incluidas las que recojan cuotas no deducibles ¹²⁷

¹²⁴ Los importadores de bienes están obligados a anotar en el libro registro de facturas recibidas, entre otros, los documentos de aduanas correspondientes a los bienes importados y las facturas correspondientes a los servicios recibidos de los agentes de aduanas, debiendo numerar correlativamente los mencionados documentos.

No será obligatoria a tales efectos la anotación de las facturas emitidas por proveedores extranjeros referentes a bienes cuya importación se consigne en los documentos de aduanas antes mencionados.

Si en las facturas de los agentes de aduanas figurasen datos pagados en nombre y por cuenta del importador que, de conformidad con el art. 29, núm. 3, apartado 33, del citado reglamento, no deben integrarse en la base imponible de los servicios prestados por dichos agentes (suplidos), éstos deberán remitir al importador las facturas expedidas por los sujetos pasivos de las operaciones cuya contraprestación esté representada por tales gastos, debiendo también el importador numerar y anotar en el libro registro de las facturas recibidas estas últimas facturas.

Resolución vinculante de 24 de julio de 1986 (BOE de 28 de agosto de 1986).

¹²⁵ Deberán anotarse en el libro registro de facturas recibidas las facturas en que se documenten los servicios bancarios recibidos por las empresas, incluso si se trata de servicios exentos del impuesto (Resolución de la DGT de 18 de mayo de 1987).

¹²⁶ Nos remitimos a lo expuesto para el libro registro de facturas emitidas.

¹²⁷ Las facturas correspondientes a operaciones por la que se hayan soportado cuotas que, de acuerdo con la normativa del IVA, no sean deducibles, deberán también ser objeto de anotación en el libro registro de facturas recibidas (Resolución vinculante de 27 de marzo de 1987).

y, en su caso, los documentos de aduanas y los demás indicados anteriormente, reflejando los siguientes datos:

— Número de recepción, será el asignado por el sujeto pasivo en la recepción. La asignación del número puede realizarse en el momento de recibirse, en el de su anotación o en cualquier día comprendido dentro del plazo en que su registro tenga que hacerse.

— Fecha, será la asignada por el sujeto pasivo en la recepción.

— Nombre y apellidos o razón social del expedidor de la factura.

— Base imponible. En el libro de facturas recibidas se consignarán, con la debida separación, por una parte, la base imponible de la operación, y, por otra, la cuota impositiva correspondiente, no resultando procedente adicionar a la base las citadas cuotas, con independencia del carácter deducible o no de las mismas ¹²⁸.

— Tipo impositivo. Los sujetos pasivos podrán igualmente anotar una misma factura en varios asientos correlativos cuando incluya operaciones que tributen a distintos tipos impositivos.

— Cuota. Se deberán distinguir, para facilitar la liquidación periódica del impuesto:

— Operaciones interiores.

— Importaciones.

— Compensaciones en régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

— Cuotas no deducibles o cuotas parcialmente deducibles.

En el caso de operaciones exentas y de adquisiciones a particulares no habrá que reflejar el tipo y la cuota.

Cuando las facturas sean de importe inferior a 75.000 pesetas, podrá hacerse un asiento resumen global de las recibidas en la misma fecha, sin que sea preciso que se trate de documentos correlativos, puesto que pueden proceder de proveedores distintos, en el que se harán constar los números de las facturas recibidas asignados por el destinatario, la suma global de la base imponible y la cuota impositiva global, siempre que el importe total conjunto, incluido Impuesto sobre el Valor Añadido, no exceda de 375.000 pesetas. Aunque no se especifica en la norma, se entiende que dichas anotaciones globales se harán con facturas del mismo tipo de gravamen.

c) *Libro registro de bienes de inversión*

Los sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido que tengan que practicar la regularización de las deducciones por bienes de inversión ¹²⁹, deberán llevar un libro registro de bienes de inversión,

¹²⁸ Resolución de la DGT de 3 de mayo de 1995.

¹²⁹ La regularización de los bienes de inversión está regulada en los arts. 107 a 110, ambos inclusive, de la Ley del Impuesto sobre Valor Añadido.

es decir, únicamente aquellos sujetos pasivos que deban aplicar la regla de prorrata.

Los sujetos pasivos obligados a llevar el libro registro de bienes de inversión no podrán considerar cumplida dicha obligación si efectuasen en los libros registro de facturas las anotaciones que deberían realizar en el libro registro de bienes de inversión, excepto en los supuestos en los que se hubiese citado por el Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT.

En dicho libro se registrarán, debidamente individualizados, los bienes adquiridos por el sujeto pasivo calificados como de inversión, es decir, aquellos bienes corporales, muebles, semovientes o inmuebles que, por su naturaleza y función, estén destinados a ser utilizados por un período de tiempo superior a un año como instrumentos de trabajo o medios de explotación. Se excluye del concepto de bienes de inversión aquéllos cuyo valor de adquisición sea inferior a quinientas mil pesetas, para cuyo límite no se ha de computar el IVA que haya soportado el sujeto pasivo como consecuencia de su adquisición. Tampoco deberán anotar en este libro aquellas adquisiciones de bienes de inversión que hubieren estado exentas o no sujetas.

Asimismo, los sujetos pasivos 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 de inversión asentados. Se recomienda, pues, recoger los datos identificativos de la factura tales como fecha de recepción de la factura que ampara la compra del bien, número asignado a la factura en el libro de facturas recibidas, detalle breve y claro del bien en activo, puesto que será necesario para diferenciar los terrenos y edificios de los otros bienes de inversión, y la cuota de IVA soportado correspondiente al bien de inversión sobre la que se ha aplicado la prorrata para calcular la parte deducible de dicha cuota.

Se anotarán, igualmente, por cada bien individualizado, los siguientes datos:

- Fecha del comienzo de su utilización, esencial para computar el momento en que empieza a calcularse el período de regularización.
- Porcentaje de prorrata anual definitivo aplicado a la adquisición del bien de inversión.
- Regularización anual, si procede, de las deducciones, tanto si el resultado es positivo como negativo.

En los casos de entregas de bienes de inversión durante el período de regularización se darán de baja del libro registro los bienes de inversión correspondientes, anotando la referencia precisa al asentamiento del libro registro de facturas emitidas que recoge dicha entrega, así como la regularización de la deducción efectuada con motivo de la

misma, según el procedimiento señalado en el art. 110 de la Ley del Impuesto.

d) *Libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias*

Su objetivo es recoger la situación de los bienes a que se refieren las mismas, en tanto no tenga lugar el devengo de las entregas o adquisiciones intracomunitarias.

Los sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido deberán llevar un libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias, en el que se anotarán las que se describen a continuación:

— El envío o recepción de bienes para la realización de los informes periciales o trabajos mencionados en el art. 70, apartado 1, número 7, de la Ley del Impuesto. Se persigue controlar registralmente, desde la óptica del cliente, el envío de los materiales del empresario ejecutor y la reexpedición de los mismos, una vez incorporados en la obra ejecutada. Y desde la óptica del empresario ejecutor, la recepción de los materiales sobre los que debe trabajar y la remisión de los mismos una vez controlada la obra ejecutada, con el fin de controlar la única operación generalmente grabada, la mera ejecución de obra, cuantificada en el valor añadido por el ejecutor.

— Las transferencias de bienes y las adquisiciones intracomunitarias de bienes comprendidas en el art. 9, apartado 3, y en el art. 16, apartado 2, de la Ley del Impuesto, incluidas, en ambos casos, las contempladas en las excepciones correspondientes a los párrafos e), f) y g) del citado art. 9, apartado 3. El sujeto pasivo actúa como expedidor y como destinatario del envío, vistas bien desde el Estado miembro de origen, bien desde el Estado miembro de destino. Se incluyen en la obligación de registro incluso determinadas operaciones que excluyen el concepto de entregas asimiladas, como es el caso de bienes que se remiten para ser objeto de determinados trabajos, o de bienes que se importan temporalmente para realizar servicios de destino o para ser exhibidos en exposiciones o ferias.

En el mencionado libro registro deberán constar los siguientes datos:

- Operación y fecha de la misma.
- Descripción de los bienes objeto de la operación con referencia, en su caso, a su factura de adquisición o título de posesión.
- Otras facturas o documentación relativas a las operaciones de que se trate.
- Identificación del destinatario o remitente, indicando su número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, razón social y domicilio.

- Estado miembro de origen o destino de los bienes.
- Plazo que, en su caso, se haya fijado para la realización de las operaciones mencionadas.

4. Requisitos formales de los libros registro del IVA

Todos los libros registro obligatorios del IVA deberán ser llevados, cualquiera que sea el procedimiento utilizado, con claridad y exactitud, por orden de fechas, sin espacios en blanco, interpolaciones, raspaduras ni tachaduras. Deberán salvarse a continuación, inmediatamente que se adviertan, los errores u omisiones padecidos en las anotaciones registrales. Será válida, sin embargo, la realización de asientos o anotaciones, por cualquier procedimiento idóneo, sobre hojas separadas, que después habrán de ser numeradas y encuadradas correlativamente para formar los libros.

Las páginas de los libros registro deberán estar numeradas correlativamente.

Los requisitos mencionados en el apartado anterior se entenderán sin perjuicio de los posibles espacios en blanco en el libro registro de bienes de inversión, en previsión de la realización de los sucesivos cálculos y ajustes de la prorrata definitiva.

No es obligatorio que se legalicen los libros registro de IVA, aunque podrán solicitarlo voluntariamente en el Registro Mercantil.

Las anotaciones registrales deberán ser hechas expresando los valores en pesetas o en euros, de acuerdo con la opción irrevocable ejercida por el empresario o profesional.

Cuando la factura se hubiese expedido en una unidad de cuenta o divisa distinta de la elegida para realizar las anotaciones registrales, tendrá que efectuarse la correspondiente conversión para su reflejo en los libros registro.

El contenido de los libros registro de las operaciones facturadas mediante sistemas telemáticos, al ser libros de carácter auxiliar, sus datos deben volcarse, junto con el resto de las operaciones en que la factura se expide por el procedimiento tradicional, en un único libro registro de facturas emitidas y en un único libro registro de facturas recibidas.

5. Plazo para las anotaciones registrales

Las obligaciones formales únicamente serán exigibles una vez inicien sus entregas o prestaciones, es decir, una vez que inicien la actividad.

Cuando una sociedad no haya comenzado el ejercicio de su actividad empresarial o profesional no está obligada a cumplir las obligaciones contables, ya que no cabe su consideración como sujeto pasivo. Por excepción, si la sociedad pretendiera acogerse al procedimiento para la deducción de las cuotas de IVA soportado, le serán de aplicación los requisitos y obligaciones formales inherentes, como son las obligaciones contables y registrales ¹³⁰.

Las operaciones que hayan de ser objeto de anotación registral deberán hallarse asentadas en los correspondientes libros registro, en el momento en que se realice la liquidación y pago del Impuesto relativo a dichas operaciones o, en cualquier caso, antes de que finalice el plazo legal para realizar la referida liquidación y pago en período voluntario.

No obstante, las operaciones efectuadas por el sujeto pasivo respecto de las cuales no se expidan facturas, o se expidiesen otros documentos equivalentes o sustitutivos, 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 anteriormente.

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

Las operaciones intracomunitarias a que se refiere el art. 66, apartado 1, del Reglamento deberán anotarse en el plazo de siete días a partir del momento de inicio de la expedición o transporte de los bienes a que se refieren.

6. Rectificación de anotaciones contables

En los supuestos de rectificación de facturas o documentos análogos, los sujetos pasivos deberán rectificar igualmente las anotaciones contables correspondientes en un asiento o grupo de asientos único al finalizar cada período de liquidación.

A tal efecto, dicho asiento o grupo de asientos deberá, debidamente diferenciado del resto de las anotaciones, especificar de forma precisa

¹³⁰ La Resolución 1/2000, de 1 de octubre, de la DGT, consecuencia de la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 21 de marzo de 2000 (Sentencia Gabalfrisa) determinó que la realización de adquisiciones o importaciones de bienes o servicios, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de una actividad empresarial o profesional, determina a efectos del IVA, que se considere producido el inicio de tal actividad, aunque la realización de las operaciones que constituyen el objeto de la misma se produzca con posterioridad, y por tanto, quien realice tales adquisiciones tiene por tal motivo y a partir de dicho momento la condición de empresario y profesional a efectos de IVA.

las facturas o demás documentos que se anulan o rectifican, la cantidad por la que se encontraban contabilizados los mismos, la enumeración o referencia clara al documento que da origen a la variación o anulación, y las nuevas cantidades a contabilizar, en caso de rectificación, según dichos documentos o facturas.

Finalmente se anotarán los totales del asiento o grupo de asientos de variación o anulación, haciendo mención expresa a las correcciones, en más o en menos, que sean pertinentes a efectos del cálculo de la cuota impositiva devengada y de las deducciones del período de liquidación al final del cual se han realizado dichas rectificaciones.

En caso de tratarse de bienes calificados como de inversión, las rectificaciones, en lo que afectara a la regulación de las deducciones por adquisición de los mismos, se anotarán en el libro registro de bienes de inversión junto a la anotación del bien a que se refieran.

7. Reglas especiales de registro en el IVA

Junto con las reglas generales de registro expuestas anteriormente, se recogen en la normativa del IVA las siguientes reglas especiales:

a) *Régimen simplificado*

El régimen general de registro del IVA no es de aplicación obligatoria para el régimen simplificado. Sin embargo, el sujeto pasivo acogido al régimen simplificado deberá llevar las obligaciones contables y registrales siguientes:

Si toda su actividad desempeñada está acogida a este régimen, los sujetos pasivos al régimen simplificado deberán llevar un libro registro de facturas recibidas en el que anotarán las facturas y documentos equivalentes relativos a las adquisiciones e importaciones de bienes y servicios por los que se haya soportado o satisfecho el impuesto y destinados a su utilización en las actividades por las que resulte aplicable el referido régimen especial.

En este libro registro deberán anotarse con la debida separación las importaciones y adquisiciones de los activos fijos materiales e inmateriales, haciéndose constar en relación con estos últimos todos los datos necesarios para efectuar las regularizaciones que, en su caso, hubieran de realizarse.

Si compagina este régimen simultáneamente con actividades en otro distinto, además de los registros anteriores, los sujetos pasivos que realicen otras actividades a las que no sea aplicable el régimen especial simplificado, deberán anotar con la debida separación las fac-

turas relativas a las adquisiciones correspondientes a cada sector diferenciado de actividad.

Si el sujeto pasivo está acogido al régimen especial simplificado por actividades cuyos índices o módulos operen sobre el volumen de operaciones realizado habrán de llevar asimismo, además de lo anterior, un libro registro en el que anotarán las operaciones efectuadas en desarrollo de las referidas actividades.

Los sujetos pasivos acogidos a este régimen deberán conservar también los justificantes de los índices o módulos aplicados de conformidad con lo que, en su caso, prevea la Orden Ministerial que lo apruebe.

Los sujetos pasivos acogidos a este régimen deberán conservar, numeradas por orden de fechas, las facturas recibidas y documentos que contengan la liquidación del impuesto correspondiente a las operaciones referidas a las adquisiciones intracomunitarias y de inversión del sujeto pasivo, así como los documentos que contengan la liquidación y pago del Impuesto relativos a las importaciones.

Asimismo, deberán conservar, numeradas por orden de fechas y agrupadas por trimestres, las facturas que deban emitir en cumplimiento de lo dispuesto en el apartado 3 del art. 2 del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre. Deberá expedirse factura por las transmisiones de los activos fijos materiales e inmateriales.

Por consiguiente, los sujetos pasivos acogidos al régimen simplificado de IVA no están obligados a llevar el libro registro de bienes de inversión para anotar las adquisiciones e importaciones de activos fijos destinados a su utilización en las actividades en las que resulte aplicable el mencionado régimen especial. Dichas operaciones deben anotarse en el libro registro de facturas recibidas establecido para el citado régimen especial. En el libro registro indicado deben anotarse los bienes de inversión adquiridos o importados con anterioridad al 1 de enero de 1998 ¹³¹, siempre que no hubiese transcurrido su período de regularización, con indicación de todos los datos necesarios para efectuar las regularizaciones que, en su caso, hubieran de realizarse.

Quedan excluidas del régimen simplificado de IVA las adquisiciones intracomunitarias de bienes que realicen los sujetos pasivos acogidos a dicho régimen, estando obligados a liquidar e ingresar las cuotas del Impuesto resultantes de aplicar el tipo impositivo correspondiente a las adquisiciones intracomunitarias de bienes realizadas. Para poder aplicar este sistema, en relación con sus adquisiciones intracomunitarias, el sujeto pasivo está obligado a emitir un documento equivalente que contenga la liquidación del impuesto, es decir, emitir una autofactura. Este documento equivalente deberá ser anotado en el libro

¹³¹ Apartado 2 de la Disposición Transitoria tercera del Real Decreto 37/1998, de 16 de enero.

registro de facturas recibidas, que obligatoriamente han de llevar quienes estén incluidos en el régimen simplificado.

Respecto de la coordinación entre el régimen especial simplificado del IVA y la estimación objetiva por signos, índices o módulos hay que señalar que en el régimen simplificado de IVA no procede la diferencia entre el IVA devengado y el soportado, y que el IVA a ingresar determinado por aplicación de este régimen deba recogerse por parte de los órganos comprobadores de la Administración tributaria. Sin embargo, la simplicidad que perseguía este sistema de estimación objetiva en relación con las obligaciones formales también ha tenido otras consecuencias negativas en relación con el IVA. El método de cálculo adoptado ha incentivado, como mínimo, el descuido de la emisión de facturas y en la aplicación del IVA correspondiente, cuando no el puro fraude, con el agravante de su difícil detección y control, gracias precisamente a la relajación de las obligaciones formales y registrales¹³².

b) *Régimen de agricultura, ganadería y pesca*

Los agricultores, ganaderos y pescadores cuyas actividades estén incluidas en el régimen especial de agricultura, ganadería y pesca del IVA no tienen que emitir documentos de facturación. Tan sólo tienen que firmar los recibos que obtenga el destinatario de sus operaciones, para cobrar las compensaciones de este régimen, que deberán conservar, al igual que los documentos que contengan la liquidación de las adquisiciones intracomunitarias sujetas que realicen y de los supuestos de inversión del sujeto pasivo.

El régimen general de registro del IVA no es de aplicación obligatoria para este régimen. No obstante, deberán llevar un libro registro donde anotarán las operaciones comprendidas en este régimen especial.

Los sujetos pasivos que se indican a continuación deberán, asimismo, cumplir las obligaciones siguientes:

1.^a Los sujetos pasivos que realicen simultáneamente otras actividades a las que sean aplicables el régimen simplificado o el régimen especial del recargo de equivalencia deberán llevar el libro registro de facturas recibidas, anotando con la debida separación las facturas que correspondan a adquisiciones correspondientes a cada sector diferenciado de actividad, incluso las referentes al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

¹³² L. M. ALONSO GONZÁLEZ, «El nuevo régimen de estimación directa simplificada», *Carta Tributaria*, Suplemento a documentación núm. 303, 15 de diciembre de 1998, p. 3.

2.^a Los sujetos pasivos que realicen actividades a las que sea aplicable cualquier otro régimen distinto de los mencionados, incluido el régimen general. En el número anterior deberán cumplir respecto de ellas las obligaciones formales establecidas con carácter general o específico.

En todo caso, en el libro registro de facturas recibidas deberán anotarse, con la debida separación, las facturas relativas a adquisiciones correspondientes a actividades a las que sea aplicable el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

c) *Régimen especial del recargo de equivalencia*

Para los comerciantes minoristas se preveían hasta el 1 de enero de 2000 dos regímenes especiales: régimen especial de recargo de equivalencia y régimen especial de determinación proporcional de las bases imponibles. A partir de esta fecha desaparece el segundo, quedando como único aplicable en el ámbito minorista el régimen especial de recargo de equivalencia, de carácter obligatorio¹³³. El objetivo de estos regímenes especiales era liberar a los comerciantes minoristas de la práctica totalidad de las obligaciones formales, de gestión y liquidación del impuesto, en cuanto que son los proveedores los encargados de liquidar e ingresar el recargo a la Hacienda Pública.

El régimen general de registro del IVA no es de aplicación obligatoria para el régimen del recargo de equivalencia, salvo que los empresarios se encuentren en algunos de los supuestos siguientes:

1.º Realicen otras actividades a las que sean aplicables el régimen especial de agricultura, ganadería y pesca o el régimen simplificado, quienes deberán llevar el libro registro de facturas recibidas, anotando con la debida separación las facturas que correspondan a adquisiciones pertenecientes a cada sector diferenciado de la actividad, incluso las referentes al régimen especial del recargo de equivalencia.

2.º Realicen simultáneamente operaciones u otras actividades a las que sean aplicables el régimen general del impuesto, o cualquier otro de los regímenes especiales del mismo, distinto del recargo de equivalencia, quienes deban cumplir respecto de ellas las obligaciones formales establecidas con carácter general o específico en este Reglamento. En todo caso, en el libro registro de facturas recibidas deberán anotarse con la debida separación, las facturas relativas a adquisiciones correspondientes a actividades a las que sea aplicable el régimen especial del recargo de equivalencia.

¹³³ Esta reforma ha supuesto una reestructuración del Título IX, Capítulo VII, de la LIVA, por la que se modifica la denominación, que toma el nombre de régimen especial del recargo de equivalencia y se derogan los arts. 150 a 152, que regulaban el régimen especial de determinación proporcional de las bases imponibles.

d) *Régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección*

Además de los libros registro establecidos para el régimen general, respecto de las operaciones afectadas por el régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, los sujetos pasivos tendrán las siguientes obligaciones específicas ¹³⁴:

Llevar un libro registro específico en el que anotarán, de manera individualizada y con la debida separación, cada una de las adquisiciones, importaciones y entregas, realizadas por el sujeto pasivo, a las que resulte aplicable la determinación de la base imponible mediante el margen de beneficio a cada operación.

La estructura del libro indicado debe disponer de las siguientes columnas:

- Descripción del bien adquirido o importado.
- Número de factura de compra, documento equivalente de compra o documento de importación de dicho bien.
- Precio de compra.
- Número de factura o documento sustitutivo, emitido por el sujeto pasivo con ocasión de la transmisión de dicho bien.
- Precio de venta.
- Impuesto sobre el Valor Añadido repercutido al efectuar la venta o, en su caso, indicación de la exención aplicada.
- Indicación, en su caso, de la aplicación del régimen general en la entrega de los bienes.

También estarán obligados a llevar un libro registro específico distinto del anterior, en el que se anotarán las adquisiciones, importaciones y entregas, realizadas por el sujeto pasivo durante cada período de liquidación, a las que resulte aplicable la determinación de la base imponible mediante el margen del beneficio global.

La estructura de este libro debe disponer de las siguientes columnas:

- Descripción de los bienes adquiridos, importados o entregados en cada operación.
- Número de factura de compra, documento equivalente de compra o documento de importación de los bienes.
- Precio de compra.
- Número de factura o documento sustitutivo, emitido por el sujeto pasivo con ocasión de la transmisión de los bienes.
- Precio de venta.

¹³⁴ Arts. 137 y 140 LIVA; art. 51 RIVA.

- En su caso, indicación de la exención aplicada.
- Valor de las existencias iniciales y finales correspondientes a cada año natural, a los efectos de practicar la regularización prevista en el art. 137, apartado 2, de la LIVA. Para el cálculo de estos valores se aplicarán las normas de valoración establecidas en el Plan General de Contabilidad.

En los supuestos de iniciación o cese y a los efectos de la regularización para el sujeto pasivo revendedor, prevista en la regla 6 del apartado 2 del art. 137 de LIVA, los sujetos pasivos deberán confeccionar inventarios de sus existencias, respecto de las cuentas a las que resulte aplicable la modalidad al margen del beneficio global para determinar la base imponible, con referencia al día inmediatamente anterior al de iniciación o cese en la aplicación de la misma.

Los mencionados inventarios, firmados por el sujeto pasivo, deberán ser presentados en la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración tributaria correspondiente a su domicilio fiscal en el plazo de quince días, a partir del día de comienzo o cese en la aplicación de la mencionada modalidad de determinación de la base imponible.

e) *Régimen especial de las agencias de viajes*

Además de los libros registro establecidos para el régimen general, los sujetos pasivos deberán anotar en el libro registro de facturas recibidas, con la debida separación, las correspondientes a las adquisiciones de bienes o servicios efectuadas directamente en interés del viajero ¹³⁵.

f) *Régimen especial del oro de inversión*

Los empresarios o profesionales que realicen operaciones que tengan por objeto oro de inversión y otras actividades a las que no se aplique el régimen especial, deberán hacer constar en el libro registro de facturas recibidas, con la debida separación, las adquisiciones o importaciones que correspondan a cada sector diferenciado de actividad.

g) *Otros registros*

Para que estén exentas las entregas de materiales de recuperación previstas en el art. 20.1.27.º de la LIVA, y, en su caso, para la renuncia

¹³⁵ Art. 53 RIVA

de la exención, se establece, entre otros requisitos, que se lleve un libro registro para la anotación de las operaciones exentas ¹³⁶.

Los datos que se han de recoger en el libro registro citado no se especifican en la normativa del impuesto, aunque se puede interpretar como los mismos que se establecen para los libros registros de facturas emitidas.

El libro registro deberá llevarse durante los períodos de tiempo que hayan de tomarse en cuenta para el cálculo del volumen de operaciones relevante a efectos de la no aplicación de la exención.

Cuando un sujeto pasivo aplique el régimen de exención para algunas operaciones y no aplique dicho régimen para otras, deberá registrar separadamente, además, aquellas que sean exentas.

En definitiva, el deber de contabilidad en el IVA es esencial como instrumento de control para conocer la totalidad de las operaciones realizadas y poder determinar tanto el impuesto repercutido como el soportado. Como consecuencia de ello, se exige el cumplimiento de determinados libros registro cuyo contenido se desarrolla tanto para el régimen general, como, en su caso, para los regímenes especiales de este impuesto. No obstante, para evitar duplicidades en la labor de contabilidad, y sin menoscabo del deber de contabilidad específicamente establecido en el IVA, se permite que las anotaciones contables puedan ser realizadas en otros libros, que según las normas fiscales o contables, lleve el sujeto pasivo, siempre que se recoja toda la información necesaria para este impuesto.

V. LOS DEBERES CONTABLES EN LOS IMPUESTOS ESPECIALES

1. Introducción

Los Impuestos Especiales se regulan por la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, y por el Reglamento aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

Los Impuestos Especiales se agrupan en Impuestos Especiales de Fabricación e Impuestos sobre Determinados Medios de Transporte. A su vez, los Impuestos Especiales de Fabricación se recogen bajo esta denominación: el Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Alcohólicas, que integra los Impuestos sobre la cerveza, sobre el vino y bebidas fermentadas, Impuesto sobre Productos Intermedios e Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas; el Impuesto sobre Hidrocarburos; el

¹³⁶ Art. 8 bis, 6.º, RIVA.

Impuesto sobre Labores del Tabaco, y el Impuesto sobre la Electricidad.

Los Impuestos Especiales de Fabricación son tributos de naturaleza indirecta que recaen sobre consumos específicos y gravan, en fase única, la fabricación, importación y, en su caso, introducción en el ámbito territorial interno de determinados bienes, por lo que por regla general los productos circularán acompañados por documentos de circulación.

El hecho imponible de los Impuestos Especiales de Fabricación son tres: la fabricación, la importación y la introducción de los productos en España procedentes de otros Estados comunitarios.

Son impuestos que recaen sobre el consumo, aunque el sujeto pasivo no va a ser el consumidor, ni el consumo es su hecho imponible, sino simplemente objeto de gravamen. Para conseguir el gravamen sobre el consumo se utiliza el mecanismo de la repercusión, en fase única, que coincide con la primera fase del proceso de repercusión del producto objeto de estos impuestos.

El devengo tiene naturaleza compleja, puesto que, junto a la fabricación, se exige que se dé el presupuesto de hecho del devengo establecido para cada uno de los supuestos contemplados. Como regla general, una vez fabricados los productos, el Impuesto Especial se va a devengar cuando el producto sale de la fábrica. En este caso el sujeto pasivo sería el titular de ésta. Si el producto abandona la fábrica para introducirse en un depósito fiscal, el sujeto pasivo sería el titular de éste, y el devengo se produciría en el momento en que se abandone dicho depósito (régimen suspensivo). Cuando los productos circulan entre Estados comunitarios estarán bien bajo régimen suspensivo o fuera de éste, y, en cualquier caso, la circulación debe realizarse en posesión del documento de acompañamiento, donde se especifica la situación fiscal del producto.

Estos impuestos se gestionan a través de autoliquidación y, como consecuencia de ello, los productos objeto de los mismos, así como las fábricas y depósitos, son objeto de fuertes controles administrativos, entre los que se encuentran las obligaciones contables que recoge la normativa del impuesto.

2. Obligaciones contables de los Impuestos Especiales de Fabricación

Dentro de las disposiciones comunes a los impuestos especiales de fabricación se establecen controles contables sobre existencias. El art. 50 del RD 1165/1995, de 7 de julio establece la obligación, con independencia de los requisitos de tipo contable establecidos por las disposiciones mercantiles y por otras normas fiscales, de llevar cuentas

corrientes para el control de productos habidos en los distintos establecimientos afectados por la normativa de estos impuestos.

En cuanto que la base imponible se calcula sobre el volumen de productos, es importante llevar un control exhaustivo de los mismos. Este control se hará mediante libros foliados y habilitados, a nombre del titular, por la oficina gestora del impuesto que corresponda al establecimiento.

Los asientos de cargo y data se harán de modo tal que se diferencien por los diversos tratamientos fiscales que puedan recibir los productos que se contabilizan.

La falta de asientos en un día determinado, cuando hubiera en días posteriores, se entenderá como falta de movimiento en esa fecha.

Los expedidores de documentos de circulación llevarán un registro de documentos expedidos en que conste cada documento, la fecha de expedición, el destinatario y la clase y cantidad de productos salidos del establecimiento. Este registro puede integrarse en la contabilidad de existencias. Cuando se trate de documentos de acompañamiento se anotará en dicho registro la referencia a la recepción por el destinatario, precisando si la recepción ha sido conforme o existen incidencias.

El movimiento de productos en las zonas delimitadas fuera de una fábrica, deberá registrarse en un libro habilitado al efecto, justificándose los asientos de cargo con el albarán expedido por la persona o entidad que efectúa la devolución con referencia al asiento originario de salida de la fábrica los asientos de data se justificarán con el albarán que se emita para amparar la circulación de los productos reexpedidos.

Tanto los libros y ficheros como los listados que, en su caso, los sustituyan, así como los justificantes —originales o fotocopias— de sus asientos, deberán encontrarse permanentemente en el establecimiento a que se refieran, aun en el supuesto de que el domicilio fiscal de la empresa esté en población o lugar distinto al de dicho establecimiento. No obstante, por razones de seguridad u otras debidamente justificadas, la oficina gestora podrá autorizar que dicha documentación se conserve en un lugar distinto dentro de la misma población, siempre que se encuentre a disposición de los servicios de inspección o de intervención de acuerdo con el régimen de control a que esté sometido el establecimiento.

Toda la documentación reglamentaria y comercial relacionada con estos impuestos deberá conservarse, por los interesados en los respectivos establecimientos, durante cinco años.

Los deberes de registro exigidos por el Impuesto de Fabricación se concretan en los siguientes:

A) En las fábricas de cerveza se llevarán los siguientes libros: libro de primeras materias, libro de mostos, libro de cervezas en elaboración, libro de cervezas a granel, libro de cerveza envasada, libro de cervezas almacenadas.

1.º Libro de primeras materias. En este libro se realizarán las siguientes anotaciones:

a) En el cargo se anotarán las primeras materia entradas en la fábrica, con indicación de su procedencia. En la data se anotarán las primeras materias puestas en trabajo y las salidas para otros usos, justificándose éstas con la autorización correspondiente.

b) Los asientos se efectuarán con la debida separación según clases de primera materia y según sea ésta, nacional o extranjera. Aquellas que tengan contenido en extracto se anotarán en tres columnas en las que se especificarán el peso, el contenido porcentual en extracto natural y los kilos-extracto contenidos, totalizándose estos últimos en una columna final.

2.º Libro de mostos. En el cargo se anotarán los cocimientos efectuados con indicación de kilo-extracto entrados en cocimiento, volumen de mosto frío obtenido, su densidad, grado Plato y contenido de kilos-extracto y las pérdidas en kilos-extracto. En la data se anotará, con el mismo detalle indicado, el mosto frío pasado a fermentación.

3.º Libro de cervezas en elaboración:

a) En este libro se abrirán tantas cuentas independientes como tipos de cerveza de distinto grado Plato se elaboren. Cada cuenta reflejará el movimiento que tenga el total volumen de mosto y cerveza correspondiente a un determinado grado Plato en las fases de fermentación y maduración.

b) En el cargo se anotará el volumen de mosto entrado en fermentación, su grado Plato y, en su caso, el volumen de agua añadida. En la data se anotará la cerveza acabada salida de maduración y su grado Plato. En el sistema convencional de separación de las fases de fermentación y maduración existirá una columna intermedia en la que se anotará la cerveza verde pasada a maduración y se distinguirá contablemente si la adición de agua, en caso de producirse, ha tenido lugar en una u otra fase.

c) En la fabricación de cerveza con mostos concentrados, éstos serán cargados en la cuenta correspondiente al tipo de cerveza en que definitivamente se convertirán. El agua añadida al mosto o cerveza concentrados lo deberá ser en la medida necesaria para obtener el tipo de cerveza correspondiente a la cuenta donde están contabilizados.

d) En los supuestos de mezcla de mostos o cervezas de distinto grado Plato o de su disolución con agua siempre y cuando ello implique un cambio de tipo de cerveza, se efectuarán los correlativos asientos de data y cargo en las correspondientes cuentas.

4.º Libro de cervezas a granel:

a) En este libro se abrirán tantas cuentas independientes como tipos de cervezas comprendidos en los distintos epígrafes de este impuesto se hayan obtenido.

b) En el cargo se anotará el volumen de cerveza filtrada salida de maduración con su grado Plato. En la data se anotará el volumen de cerveza enviada fuera del ámbito territorial interno la pasada a envasado y la salida a envasar en otro establecimiento.

5.º Libro de cerveza envasada:

a) En este libro se abrirán tantas cuentas independientes como tipos de cerveza comprendidos en los distintos epígrafes de este impuesto se envasen en la propia fábrica.

b) En el cargo se anotará el volumen de cerveza pasada al envasado. En la data se anotará el volumen de cerveza envasada pasada al almacén de fábrica, desglosado por tipos de envase, según su capacidad.

Este desglose podrá efectuarse, previa autorización de la oficina gestora, bien en este libro, en sus libros auxiliares, o mediante un sistema de fichas.

6.º Libro de cervezas almacenadas:

a) En este libro se abrirán tantas cuentas independientes como tipos de cerveza comprendidos en los distintos epígrafes de este impuesto se encuentren almacenados.

b) En el cargo se anotará el volumen de cerveza envasada entrada en almacén, desglosado por tipos de envase, según capacidad de los mismos. En la data se anotará el volumen de cerveza salida de fábrica con el mismo desglose.

c) El desglose por tipos de envase a que se refiere la letra anterior podrá efectuarse, bien en este libro, en libros auxiliares, o mediante un sistema de fichas.

B) En las bodegas elaboradoras de vino y demás bebidas fermentadas se llevará una contabilidad con las siguientes cuentas:

a) De primeras materias. En el cargo se anotarán las primeras materias entradas en la fábrica con indicación de su procedencia. En la data se anotarán las primeras materias utilizadas diariamente en el proceso de elaboración.

b) Del proceso de elaboración. Constituirá las primeras materias empleadas en el proceso y la data del vino y las bebidas fermentadas obtenidas.

c) De productos acabados. Constituirá el vino y las bebidas fermentadas obtenidas en la fábrica y la data las que salen de fábrica, con indicación de su destino y del documento.

La contabilidad comprenderá los productos existentes en los almacenes auxiliares inscritos como tales en el registro territorial.

La oficina gestora a petición del fabricante podrá aceptar, a los efectos previstos en el apartado 2 anterior, la contabilidad que se lleve en virtud de lo establecido en el Reglamento (CEE) 2238/93 de la Comisión, de 26 de julio, relativo a los documentos que acompañan el transporte de productos vitivinícolas y los registros que se deben llevar en este sector.

Mientras el tipo impositivo del impuesto sea cero, los fabricantes y titulares de depósitos fiscales presentarán ante la oficina gestora y dentro de los veinte primeros días de los meses de enero, abril, julio y octubre un resumen sujeto al modelo aprobado por el centro gestor, del movimiento habido en el establecimiento durante el trimestre natural inmediatamente anterior.

C) Con carácter general los elaboradores de productos intermedios llevarán los siguientes libros:

a) De primeras materias. En el cargo se anotarán el alcohol, el vino, el mosto, los extractos y los productos en proceso de elaboración entrados u obtenidos con expresión de la fecha, número del documento de circulación, proveedor, volumen real, grado alcohólico volumétrico adquirido y contenido total de alcohol puro. En la data se anotarán diariamente las cantidades de primeras materias pasadas a proceso de elaboración con el mismo detalle que en el cargo.

b) De productos en proceso de elaboración. En el cargo de esta cuenta se anotarán diariamente, por clases, los productos obtenidos a partir de las primeras materias empleadas con indicación del grado alcohólico volumétrico adquirido. En la data se anotarán los productos en proceso de elaboración que pasan a otra bodega con expresión del destinatario y del número de documento de circulación, así como los productos elaborados, indicando en ambos casos los mismos datos que en el cargo.

c) De productos elaborados. Constituirán el cargo los productos intermedios que hayan finalizado el proceso de elaboración con expresión, separando por clases, de su volumen real y grado alcohólico volumétrico adquirido. En la data se sentarán las salidas de bodega de productos intermedios, por clases, con el detalle consignado en el cargo, separando en distintas columnas según el trato fiscal aplicable en razón de su destino.

Además de estos libros se llevarán los auxiliares que los servicios de intervención estimen necesarios para el debido control de proceso de elaboración.

D) Deberes contables de las fábricas de alcohol. Estarán obligadas a llevar los siguientes libros principales y auxiliares que a continuación se especifican.

— Libros principales. En las fábricas de alcohol sólo se anotarán, con carácter general, los siguientes libros principales:

1.º Libro de primeras materias. Se contabilizará el movimiento, tanto de productos alcohólicos recibidos en fábrica, como de los caldos y mostos fermentados obtenidos en la misma. Constituirán el cargo las expediciones de materias primas entradas u obtenidas en fábrica cuyos asientos se justificarán documentalmente:

a) Con el documento que haya debido amparar su circulación de acuerdo con lo dispuesto en este Reglamento, si el producto recibido como primera materia es un producto objeto de los impuestos especiales de fabricación.

b) Con un albarán expedido por el suministrador, en los demás casos.

c) Con el simple pase de cuentas de otro libro si se trata de primeras materias obtenidas en la propia fábrica. Constituirán la data las salidas de primeras materias que se incorporen al proceso de fabricación.

2.º Libro de fabricación. En él se reflejará el movimiento de alcohol. En el cargo se anotará diariamente la fecha, volumen real de alcohol obtenido, graduación, volumen de alcohol puro y la lectura que arrojen los contadores, con separación según clase de alcohol. No obstante, cuando se trabaje en régimen de depósito precintado, el asiento de cargo se efectuará el día en que se proceda al desprecintado del depósito y contabilización del alcohol producido. En la data se anotará, con el mismo detalle, el alcohol salido de fábrica y la referencia del documento con que se ampare su circulación, separando por grupos de destino según tratamiento fiscal.

3.º Libro de desnaturalizante. En las fábricas y depósitos fiscales en que se obtenga alcohol desnaturalizado se llevará, además, un libro de desnaturalizante, en el que se anotarán las distintas clases de desnaturalizantes recibidos, así como la fecha y proveedor, y las salidas por cada operación.

— Libros auxiliares. Las fábricas de alcohol a partir de cereales u otras sustancias amiláceas o azucaradas, para el debido control de los productos que han servido de base para la preparación de los caldos y mostos fermentados, deberán llevar los siguientes libros auxiliares:

a) Las fábricas de alcohol a partir de melazas, remolacha, tienen un libro de cuenta corriente de estos productos y otro de fermentación.

b) Las fábricas de alcohol de cereales u otras sustancias amiláceas, un libro que refleje el movimiento de estos productos, un libro de malta, si procede, y un libro de fermentación.

En las fábricas a que se refiere este apartado, en la data del libro de fermentación se hará constar, entre otros datos, el volumen, den-

sidad y grado de mostos o caldos obtenidos. Cuando una fábrica de alcohol de melazas se halle instalada en recinto adyacente a una fábrica azucarera, siendo titular de ambas la misma persona, el cargo del libro de melazas se justificará con el pase de cuentas de las melazas de los depósitos de la fábrica azucarera, a los de la fábrica de alcohol.

La oficina gestora, a propuesta del servicio de intervención y a la vista de los procesos productivos, podrá establecer la llevanza de otros libros de carácter auxiliar para un mejor control de las operaciones intermedias.

E) Los elaboradores de bebidas derivadas deberán llevar con carácter general los siguientes libros:

1.º De primeras materias. En el cargo se anotará en los alcoholes, bebidas derivadas y demás productos alcohólicos entrados en fábrica, con expresión de la fecha, referencia al documento que ha amparado su circulación, proveedor, volumen real, graduación y alcohol puro. En la data se anotarán diariamente las cantidades de primeras materias pasadas a proceso de elaboración con el mismo detalle que en el cargo.

2.º De productos elaborados. Constituirán el cargo las bebidas derivadas elaboradas cada día, con separación por clase y graduación, totalizando por el alcohol puro contenido en ellas. En la data se sentarán las salidas de fábrica por expediciones, indicando fecha, referencia del documento de circulación, clase de bebida, graduación y contenido en alcohol puro, separando en columnas distintas, según el trato fiscal aplicable en razón de su destino.

Además de estos libros, se llevarán, en cada caso, los auxiliares que la intervención estime necesario, a la vista del proceso productivo, para reflejar el movimiento de los productos en curso de elaboración que resulten de dicho proceso.

F) Las plantas embotelladoras independientes llevarán los libros siguientes:

1.º De bebidas derivadas recibidas.

2.º De movimiento de bebidas derivadas embotelladas.

G) Los destiladores artesanales estarán obligados a la llevanza de los libros siguientes:

1.º Libro de primeras materias. Cuyo cargo estará constituido por las que se reciban en la fábrica y cuya data la constituirán aquellas que se sometan diariamente al proceso de destilación.

2.º Libro de aguardiente, cuyo cargo estará constituido por los obtenidos diariamente y en cuya data se anotarán los aguardientes salidos de la fábrica, con la debida separación según su tratamiento fiscal.

H) Los establecimientos productores de hidrocarburos llevarán los siguientes libros para el registro de las operaciones diarias:

1.º De primeras materias. Constituirá el cargo según la clase y especificaciones de cada producto, la cantidad en peso o volumen, con expresión de su densidad, de cada materia prima recibida en la fábrica, cuyos asientos se justificarán mediante el documento de circulación o, en su caso, de régimen interior que proceda. Constituirá la data la cantidad de primeras materias, con análogas especificaciones que en el cargo, que diariamente pase al respectivo proceso de fabricación, así como, en su caso, las minoraciones por devoluciones o reenvíos que se produzcan con justificación documental de los respectivos asientos. Como complemento de este libro se llevarán otros auxiliares que reflejen el movimiento interno entre los diferentes depósitos de materias primas.

2.º De productos finales. Constituirá el cargo según la clase y especificaciones de cada producto, la cantidad en peso o volumen, con expresión de su densidad, que pase a depósitos o almacenes de salida por no precisar de ulteriores tratamientos que modifiquen sus características físico-químicas. El asiento de cargo se producirá también en aquellos casos en que la salida a destino se haga directamente desde el proceso productivo, sin pasar por el almacén de salida.

Constituirá la data la cantidad de productos que salgan del establecimiento separándolos por grupos de destino según su tratamiento fiscal. Igualmente se datarán las partidas de productos que, por haber sufrido alteración durante su almacenamiento u otra causa no previsible, previo conocimiento del interventor, hayan de ser objeto de nuevo tratamiento, consignando en el respectivo asiento la unidad de proceso a que se destinan. Los asientos de data se justificarán con el documento de circulación o, en su caso, de régimen interior que proceda.

En los casos en que mediante la adición de marcadores, alguno de los productos terminados dé origen a otro producto con tratamiento fiscal diferente, se datará la cuenta del producto original precediéndose simultáneamente a cargar la del nuevo producto resultante.

Como complemento de este libro se llevarán otros auxiliares que reflejen el movimiento interno entre los diferentes depósitos de productos finales.

3.º De productos autoconsumidos. Las distintas secciones o unidades de fabricación reflejarán en partes diarios las cantidades de productos que sean objeto de autoconsumo en el establecimiento. Las cantidades autoconsumidas se consignarán separadamente según su tratamiento fiscal. En los casos en que no sea posible precisar las cantidades que se aplican a cada destino con tratamiento fiscal diferenciado, los interesados presentarán una propuesta para el establecimien-

to de coeficientes que será resuelta por el centro gestor, previo informe del interventor respectivo.

Estos partes diarios se resumirán para originar extractos mensuales valorando en termias, los autoconsumos energéticos de cada producto aplicado al proceso fabril.

Además de los libros señalados, en las refinerías de petróleo y en aquellos establecimientos industriales que para destilación y tratamiento de productos cuenten con unidades de proceso que se autoalimenten sucesivamente en forma continua o discontinua, se llevarán los registros y/o partes de fabricación necesarios para reflejar, con periodicidad no superior a un mes, el movimiento de los productos de carácter intermedio obtenidos en los procesos de fabricación.

1) En las fábricas de labores del tabaco se llevarán los siguientes libros:

- 1.º Libro de tabaco en rama.
- 2.º Libro de labores del tabaco.

3. Consideraciones finales

Los Impuestos Especiales de Fabricación constituyen un supuesto excepcional respecto del deber de contabilidad, puesto que éste no se establece para calcular el rendimiento de la actividad económica, sino con la finalidad de realizar un control de existencias, información, por otra parte, necesaria para la determinación de la base imponible del impuesto.

El deber de contabilidad, pues, se centra en la formalización de libros registros de existencias, que son esenciales para la cuantificación del tributo, puesto que se calcula a partir del volumen de fabricación, importación y exportación de los productos.

Para cumplir esta función se determinan los datos y aspecto formal propio de los libros registro para cada actividad de fabricación, y diferenciándose, por tanto, de cualquier otro registro de existencias, incluidos los regulados por la normativa mercantil.

Las obligaciones anteriores no afectan a los deberes de contabilidad que se derivan de los impuestos sobre la renta que recaen sobre dichos negocios, en general, el Impuesto sobre Sociedades, puesto que son libros de existencias y no de registro de ventas y, por tanto, son compatibles con el PGC u otros registros contables y fiscales.

Por último, pese a ser un impuesto indirecto que grava el consumo, se cumple la condición de empresario para el sujeto pasivo obligado en estos registros contables, puesto que son los titulares de la explotación los sujetos pasivos obligados a ello.

VI. CONSIDERACIONES COMUNES AL DEBER DE CONTABILIDAD DE LOS DISTINTOS TRIBUTOS: LA FUNCIÓN DE LOS LIBROS DE CONTABILIDAD

Los libros de contabilidad se encuadran en la categoría legal de documentos privados¹³⁷, como un conjunto documental dotado de un cierto grado de especialidad, con consecuencias positivas limitadas y reconducibles al campo del Derecho penal. Sin embargo, en este documento se aprecia una clara intencionalidad jurídica de operatividad en el doble ámbito, interno y externo, en el que opera el empresario. Así, cuando el legislador ordena la llevanza de determinados libros contables, lo que impone es un conjunto documental de naturaleza privada, que permite una posterior calificación de mercantilidad de dispar trascendencia.

En los libros de contabilidad subyacen dos orientaciones, la formal, como conjunto documental con unas características determinadas, y la sustancial, como declaración de conocimiento. Esta última faceta nos lleva a plantear el valor probatorio de los libros, registros y soportes contables en Derecho tributario.

El art. 115 de la LGT considera de aplicación en los procedimientos tributarios las normas sobre medios de valoración y pruebas contenidas tanto en el Código Civil como en la LEC; a su vez, esta última, en su art. 327, dispone que cuando hayan de utilizarse como medio de prueba los libros de los comerciantes se estará a lo dispuesto en las leyes mercantiles. El art. 31 del Código de Comercio señala que el valor probatorio de los libros de los empresarios y demás documentos contables será apreciado por los Tribunales conforme a las reglas generales del Derecho. Se aleja así cualquier reminiscencia de afirmar que esta prueba es tasada y fortalece la tendencia de que cada vez es más frecuente la admisión de la libre valoración de las pruebas en cada caso por parte de los Tribunales.

Del conjunto de resoluciones jurisprudenciales habidas en relación a la materia propiamente contable y su inclusión en el art. 1.228 del Código Civil, pueden extraerse las siguientes líneas de actuación¹³⁸:

1.º La aplicación del precepto exige de cautela y prudencia, sin que resulte asumible un criterio exegético amplio¹³⁹.

¹³⁷ Una de las cuestiones que surgieron en relación con la calificación de documentos privados a los libros de contabilidad es la exigencia de firma. El problema que planteaba su ausencia se resolvió con la constatación de la firma en la ratificación de las cuentas anuales, ya que al ser éstas el resultado último de aquel proceso, suponen una asunción de las declaraciones del conocimiento contenidas en los diferentes asientos.

¹³⁸ A. MARINA GARCÍA-TUÑÓN, *Régimen jurídico de la contabilidad del empresario*, Valladolid, Lex Nova, 1992, p. 122.

¹³⁹ Sentencias de 21 de junio de 1945, Ar. 863; de 30 de noviembre de 1965, Ar. 5538, y 21 de mayo de 1991, Ar. 3778.

2.º El artículo se refiere exclusivamente a documentos autógrafos de procedencia unilateral, es decir, aquellos en los que la otra parte a que se refieren no ha tenido intervención alguna en su formación ¹⁴⁰, no adquiriendo tal carácter los emitidos por otros sujetos, por ejemplo, los organismos públicos ¹⁴¹, ni tampoco los extractos de operaciones contables cuya utilización y destino no son exclusivamente personales ¹⁴².

3.º Los documentos a que se refiere la norma son aquellos que el sujeto piensa mantener consigo, esencialmente con una vinculación probatoria ¹⁴³, con la presunta finalidad de obtener una información de interés, distintos de aquellos que se formulan para darles publicidad a través de su entrega.

4.º El art. 1.228 del Código Civil, si bien no ha de considerarse como medio de prueba básico o primario, admite su compatibilidad con otros ¹⁴⁴, concediendo a los libros de comercio valor probatorio especial ¹⁴⁵, cediendo el principio legal contenido en dicha norma cuando existan otros medios de prueba ¹⁴⁶.

5.º En última instancia, la eficacia de la prueba queda supeditada a que los documentos presenten claridad suficiente ¹⁴⁷, en el sentido igualmente de que se cumplimenten los requisitos legales ¹⁴⁸, si bien es posible la admisión de aquellos documentos que no ejecutasen sus respectivos condicionantes legales, en conjunto con otros medios probatorios y en atención a las circunstancias del caso, en el sentido de que la irregularidad no desvirtúe por sí sola su posible eficacia ¹⁴⁹.

La contabilidad como medio de prueba plantea problemas, ya que sus efectos en Derecho tributario son amplios. Se puede utilizar como prueba de la destrucción de las presunciones *iuris tantum* ¹⁵⁰. También será medio de prueba en los supuestos de discrepancia sobre la realidad de determinados hechos, y al mismo tiempo, en los supuestos en los que la contabilidad mercantil sirve de base para el cálculo de la base

¹⁴⁰ Sentencias de 12 de marzo de 1984, Ar. 1212; 11 de diciembre de 1984, Ar. 6056, y 13 de febrero de 1991, Ar. 2000.

¹⁴¹ Sentencia de 14 de diciembre de 1982, Ar. 7482.

¹⁴² Sentencia de 21 de enero de 1985, Ar. 190.

¹⁴³ Sentencia de 16 de mayo de 1984.

¹⁴⁴ Sentencias de 7 de julio de 1984, Ar. 5414; 13 de junio de 1989, Ar. 4630, y 21 de mayo de 1991, Ar. 3778.

¹⁴⁵ Sentencia de 7 de octubre de 1986, Ar. 5332.

¹⁴⁶ Sentencias de 29 de mayo de 1970, Ar. 3417, y de 14 de diciembre de 1982, Ar. 2719.

¹⁴⁷ Sentencia de 17 de abril de 1991, Ar. 2719.

¹⁴⁸ Sentencia de 9 de mayo de 1950.

¹⁴⁹ Sentencias de 8 de febrero de 1932, 4 de julio de 1941, de 7 de octubre de 1986, Ar. 5532, y 11 de mayo de 1987, Ar. 3393.

¹⁵⁰ Los libros de comercio de las entidades mercantiles si pueden suponer prueba suficiente para destruir las presunciones *iuris tantum* de onerosidad. La Sentencia de la AT de Barcelona de 10 de mayo de 1989 y la Resolución de 14 de noviembre de 1987 se pronuncian al respecto de la presunción de remuneración de préstamos.

imponible ¹⁵¹, donde se plantearán problemas interpretativos sobre el alcance significado de la norma aplicable. Sin embargo, no se pueden hacer generalizaciones sobre su capacidad de prueba, ya que habrá de analizar cada supuesto concreto, puesto que el libro de contabilidad prueba la existencia del asiento pero no del hecho concreto, por lo que generalmente se necesitará una prueba fehaciente (facturas, documentos) de que lo ahí reflejado responde a una realidad que va más allá de la mera anotación contable.

La contabilidad en sí misma es medio de prueba en cuanto que transcribe los datos que se recogen en los documentos contables ¹⁵². En consecuencia, no deberá tener la misma categoría como prueba aquella contabilidad que haya sido auditada de aquella que no lo haya sido, puesto que precisamente la auditoría persigue la exigencia de dotar de la máxima transparencia a la información contable mediante la emisión de un informe acerca de la fiabilidad de los documentos auditados, y no se limita, pues, a la mera comprobación de que los saldos que figuran en sus anotaciones contables sean correctos.

Con independencia del valor probatorio o la eficacia que pueda otorgarse a su contenido, los libros de contabilidad, en su consideración de documentos privados mercantiles, están sometidos al trámite de la legalización. El deber de diligenciado es un apéndice al deber de contabilidad, si bien es necesario distinguir entre el ámbito mercantil (art. 27 Código de Comercio) y el ámbito fiscal. En este último, el diligenciado constituye un acto de intervención administrativa y documentación pública que ha desaparecido.

Con la finalidad de dar respaldo a los libros de contabilidad como medio de prueba, en Derecho tributario, antes de la derogación del RD 1/1993, se exigía la legalización de los libros exigidos por la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, bien por el Registro Mercantil o bien por órganos de la Administración tributaria. Los libros registro específicos del Impuesto sobre el Valor Añadido no necesitan ser diligenciados. Hoy no existe ninguna norma tributaria que obligue al diligenciado de los libros de contabilidad y registro, pero sí en Derecho mercantil, por lo que la legalización de los libros se aplicará únicamente a los libros mercantiles o de modo voluntario por parte del

¹⁵¹ El art. 23.5 LIS, en relación con la compensación de bases imponibles negativas procedentes de ejercicio anteriores, impone la contabilidad como medio obligatorio de prueba. La Inspección no podrá entrar a comprobar la veracidad de la cuantía de la base imponible negativa por cuanto procede de un ejercicio prescrito, pero sí puede comprobar la realidad de la existencia de tales bases imponibles negativas mediante el examen de los libros de contabilidad.

¹⁵² En este sentido la Resolución del TEAC de 9 de febrero de 2000, en relación con la deducibilidad de una provisión por responsabilidad de vicios de construcción, argumenta que la contabilidad no justifica la prueba correspondiente, ni en cuanto a certeza ni al período en que se produce, ya que la fecha de contabilización de la dotación de la provisión, no coincide con la fecha del informe que justifique la cuantía de la provisión.

sujeto pasivo, pero siempre ante el Registro Mercantil. La ausencia de obligación de legalización no tiene consecuencias, puesto que el diligenciado o legalización no garantiza la verdad de su contenido.

Tanto el art. 27 del Código de Comercio como el art. 293 del Reglamento del Registro Mercantil establecen que los empresarios legalizarán en el Registro Mercantil «los libros que obligatoriamente deben llevar con arreglo a las disposiciones legales vigentes», entre las que se encuentran las leyes fiscales.

La legalización puede ser *a priori* o *a posteriori*. En el supuesto de que la contabilidad se realice en el modelo clásico de libros, la legalización será *a priori*; si se opta por el modelo de contabilidad, en la mayoría de los casos, informatizada, en hojas intercambiables, la legalización se aplazará al momento de la encuadernación de éstas de manera correlativa, y se realizará dentro de los cuatro meses siguientes a la fecha de cierre del ejercicio.

La legislación mercantil establece como plazo de legalización los cuatro meses posteriores al cierre del ejercicio. En cualquier caso, el incumplimiento del deber de diligenciado es anexo al de llevanza, en cuanto que sólo prueba la existencia de los libros, pero no la veracidad de su contenido.

Los libros deberán ser realizados en cualquier lengua oficial española, pero nunca en lengua foránea, aunque sea propia de la matriz.

Respecto de la legalización de los libros y el depósito de cuentas, corresponde a la Dirección General de los Registros y el Notariado expresarse sobre dicha materia.

CAPÍTULO III

EL INCUMPLIMIENTO DE LOS DEBERES CONTABLES Y REGISTRALES

La llevanza de contabilidad es un deber tributario cuyo cumplimiento encuentra su contrapunto en el contenido de la facultad administrativa de examen documental ¹.

Para el cumplimiento del deber de llevanza de contabilidad no basta la realización de las obligaciones contables que impone el ordenamiento tributario, sino que el cumplimiento de todos y cada uno de los requisitos exigidos ha de ser correcto. Partiendo de esa base, la Administración tributaria se encarga de analizar y comprobar la contabilidad y registros realizados por el sujeto pasivo. Por ello, en primer lugar debemos analizar quién, dentro de la Administración tributaria, está facultado para realizar la comprobación de los deberes contables del sujeto pasivo.

A continuación, una vez que comienza el examen de la contabilidad del sujeto pasivo por el órgano competente, podríamos considerar que el resultado normal de esta comprobación es que se haya cumplido correctamente con el deber de contabilidad. Sin embargo, en otras ocasiones la Administración detectará defectos en su cumplimiento. Estos defectos son lo que se denominan anomalías contables y pueden

¹ R. FERNÁNDEZ LÓPEZ, *La comprobación de hechos por la Inspección de los Tributos*, Madrid, Marcial Pons, 1998, p. 202. «Determinados comportamientos a cargo de los contribuyentes, tales como la llevanza de la contabilidad, la puesta a disposición o aportación de cierta documentación a los órganos de inspección, la facilitación de las prácticas inspectoras, etc., poseen un carácter bifronte en cuanto que, de una parte, son manifestación concreta del deber genérico de colaboración de todo contribuyente para con la Administración tributaria y, de otra, constituyen a la vez la postura contrapuesta en cuanto vertiente pasiva a la situación de poder inherente a la facultad inspectora de examen documental».

estar referidos tanto a faltas en la aplicación de los principios de contabilidad formal y material, como a falsedades de la misma.

Hay que destacar la importancia de la detección de estas anomalías, puesto que no hay que olvidar que las obligaciones contables recogen los datos sobre los que se calculan la base imponible y, por tanto, las incorrecciones y falsedades van a tener su repercusión directa en la liquidación del impuesto.

El problema que se plantea es que lo que denominamos anomalías contables están presentes en el ordenamiento tributario en distintas figuras, con contenido similar pero no idéntico y, por supuesto, con consecuencias bien distintas. Nos referimos a la regulación de las anomalías contables en infracciones y sanciones, delito contable y estimación indirecta de bases. La aplicación de la normativa reguladora de cada una de estas situaciones se producirá una vez que la Administración haya comprobado la existencia de anomalías en la contabilidad, pero no se aplicarán en todos los casos ni concurrirán todos a la vez.

Como se expondrá más adelante, una anomalía contable no podrá tener a la vez la consideración de infracción tributaria y delito contable, puesto que este último subsumirá el ilícito tributario en base al principio *non bis in idem*. Al mismo tiempo, cuando se detecte una anomalía contable, con independencia del régimen sancionatorio que le corresponda, se habrá de corregir la liquidación del impuesto, pero no siempre dará lugar a aplicar el régimen de estimación indirecta de bases, sino sólo cuando se cumplen los requisitos exigidos para ello.

Tras esta introducción, procedemos a iniciar nuestro análisis en la materia de competencias de comprobación de la contabilidad del sujeto pasivo.

I. COMPROBACIÓN DEL DEBER DE CONTABILIDAD

La actividad de comprobación tiene dos vertientes, pues se produce un deslinde entre las competencias de comprobación de los órganos de gestión y las de los de inspección.

1. Comprobación de los órganos de Gestión

Las competencias de los órganos de gestión, que originariamente se basaban en la misión de liquidar los tributos, se fueron alterando con el tiempo a la vez que se generalizaban las autoliquidaciones, de ahí que la intervención de los órganos de gestión quedó limitada a controlar que los tributos se habían liquidado conforme a Derecho.

Las labores de comprobación que realizan los órganos de gestión serían aquellas que llevan a cabo la verificación del cumplimiento de una obligación tributaria a la vista, en su caso, de la declaración presentada y de los datos que consten en la misma, examinando los justificantes aportados o requeridos al efecto y teniendo en consideración los elementos de prueba que obren en poder de la Administración referidos a la obligación de declarar y a la realización del hecho imponible, y a los demás elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria. Se puede denominar esta actuación como comprobación abreviada², tanto en el sentido material, de alcance de la comprobación, como procedimental.

Los órganos de gestión realizan una comprobación fundada en los datos que dispone la Administración y los solicitados al contribuyente, y en base a los cuales se comprobarán determinados extremos en base a lo declarado y aportado por el obligado tributario. Hay que tener en cuenta el perfeccionamiento de los procedimientos de captación de información con trascendencia tributaria que ha desarrollado en los últimos años la Administración, que amparándose en los avances técnicos informáticos, ha permitido un almacenamiento accesible y un análisis adecuado de la información acumulada. La actuación comprobadora, pues, se basa en el examen de la declaración, su contenido y los justificantes del mismo, así como de los datos en poder de la Administración que podrán determinar la obligación de declarar o la verosimilitud de lo declarado, si bien deben solucionarse estas situaciones cuando no sea preciso efectuar actuaciones investigadoras, sino simples constataciones documentales. La actividad comprobadora de la gestión tributaria debe realizarse con las cautelas necesarias para que, en caso de un eventual procedimiento revisor, poder probar ante el órgano jurisdiccional competente, los hechos de que haya partido para dictar el acto controvertido, tanto los hechos desfavorables como los favorables³.

Por tanto, la actividad comprobadora de los órganos de gestión se limita a aquellos datos que está obligado a aportar el sujeto pasivo

² El término "comprobación abreviada" se incluye en la nueva redacción del art. 121 LGT, tras la reforma efectuada por la Ley 25/1995, de 20 de julio. El art. 123 LGT limita las liquidaciones provisionales de la Administración, a las que se referirán las actuaciones de comprobación abreviada, a los siguientes casos: Realización de un hecho imponible, existencia de elementos del mismo que no hayan sido declarados o la existencia de elementos de determinantes de cuantía de la deuda tributaria distintos de los declarados.

³ R. FALCÓN Y TELLA, «Cuestiones normativas y cuestiones de prueba en el Derecho Tributario», *Crónica Tributaria*, núm. 61/1992, pp. 29 y 35. «En el procedimiento de gestión tributaria no existe obligación de prueba en sentido técnico, pero las reglas sobre distribución de la carga de la prueba y los principios relativos a ésta en el proceso judicial tienen un efecto reflejo en el mismo, en el sentido de que la Administración deberá adecuar sus actos de comprobación y liquidación a los antecedentes y justificantes de que disponga y haya incorporado al expediente incoado».

con la declaración-liquidación, de modo que no puede requerir ni examinar aquella documentación que no tenía por qué acompañar a la declaración-liquidación, «por cuanto que tal requerimiento implica una invasión de las competencias atribuidas con carácter exclusivo a la Inspección de los Tributos»⁴. En la determinación de las competencias del procedimiento de gestión, el art. 123 de la LGT dispone que la actuación comprobadora no puede alcanzar el examen de la documentación contable, ya que, como hemos expuesto, no constituye una documentación que el sujeto pasivo esté obligado a presentar junto con la declaración-liquidación tributaria. La expresión “documentación contable”⁵ debe interpretarse ampliamente en cuanto referida no sólo a los libros de contabilidad, exigidos o no por las normas fiscales, sino también al sustento de los asientos practicados: facturas, contratos⁶, y que tal limitación afecta no sólo a los elementos de determinación de la base, sino también a los de la deuda (deducción empresariales, etc.). Como ejemplos de extralimitación de competencias, se considera que no procede una liquidación paralela de la Dependencia de Gestión relativa al límite conjunto de la deducción por inversiones cuando concurren deducciones de diversos ejercicios, porque, dada su complejidad para la verificación del cumplimiento o no de los requisitos exigidos para poder disfrutar del beneficio fiscal y los límites aplicables, no basta una simple revisión de la declaración del Impuesto sobre Sociedades, sino que es necesario revisar la contabilidad y documentación relativa a la inversión⁷. También se deniega la liquidación paralela por el exceso de amortización, ya que para ello sería necesario la comprobación de la contabilidad, y no tienen competencias para ello⁸. Incluso se considera que el órgano de gestión excede sus competencias al sustituir la base imponible consignada en la autoliquidación, sin examinar la contabilidad ni determinar los gastos necesarios para la obtención de ingresos⁹.

La exclusión de la comprobación de la documentación contable por parte de los órganos de gestión tiene dos limitaciones. Por un lado, se trata de la documentación contable de actividades empresariales o profesionales, incluyendo los registros obligatorios desde el punto de vista fiscal. No hay que entender que esta limitación excluye

⁴ TEAR de Madrid, Resolución de 24 de enero de 1997.

⁵ R. MARZAL DOMENECH y J. M. BUNES IBARRA, «El art. 123 de la Ley General Tributaria tras la reforma operada por la Ley 25/1995, de 20 de julio: Una visión global», *Crónica Tributaria*, núm. 78/1996, p. 19.

⁶ La Resolución del TEAR de Galicia de 21 de marzo de 1997 declara incompetente a la Dependencia de Gestión para requerir al sujeto pasivo las facturas y acreditación de gastos anotados en los registros de una actividad profesional.

⁷ Resolución del TEAC de 17 de diciembre de 1998; Resolución del TEAC de 8 de octubre de 1999.

⁸ Resolución del TEAC de 22 de junio de 1994.

⁹ Resolución del TEAC de 7 de julio de 1993.

de la actuación comprobadora de la gestión a las actividades empresariales y profesionales, puesto que podrá intervenir cuando no sea necesario el examen de la documentación contable ¹⁰. Al mismo tiempo, la limitación de la comprobación se reduce a las declaraciones positivas, puesto que en el caso de las devoluciones tributarias, la Administración podrá constatar los registros y documentos establecidos por las normas tributarias al objeto de que la Administración tributaria pueda comprobar si los datos declarados coinciden con los que figuran en los registros y documentos de referencia.

Sin embargo, si el interesado aporta voluntariamente registros contables no establecidos en las normas fiscales, el órgano gestor no puede negar al interesado a la aportación de la prueba que estime oportuna, sin perjuicio de que la actuación comprobadora quede radicalmente enmarcada en el simple cotejo, puesto que cualquier actividad inquisitiva corresponde a los órganos de Inspección ¹¹.

En conclusión, la labor de la comprobación por parte de los órganos de gestión se debe limitar a una labor de mero cotejo formal y de concordancia, y de su práctica ha de quedar la oportuna constancia en el expediente y en el ulterior acto administrativo que se genere. Si la comprobación de los hechos y datos declarados exige una labor de investigación, deberán ser remitidos a la Inspección.

2. Comprobación de los órganos de Inspección

Dentro del procedimiento de Inspección, las facultades de comprobación e investigación están destinadas a verificar el cumplimiento por los sujetos pasivos u obligados tributarios de sus obligaciones o deberes para con la Hacienda Pública, entre las que se encuentra el deber de contabilidad. Más aún, se puede afirmar que la actuación inspectora típica de comprobación tributaria es la verificación de documentos y registros contables correspondientes al sujeto pasivo.

La facultad de la Inspección a la hora de examinar los documentos y libros contables es doble en cuanto que deberá confrontar, por un lado, la contabilidad del sujeto inspeccionado con otros datos de tras-

¹⁰ La Resolución del TEAR de Andalucía de 31 de marzo de 2000 manifiesta que «la comprobación del cumplimiento de los requisitos establecidos por el apartado 2.º de art. 2.º de la Ley 22/1993 para disfrutar de la bonificación del 95 por 100 de la cuota por las explotaciones económicas de las sociedades constituidas desde su entrada en vigor hasta el 31 de diciembre de 1995, no entraña necesariamente el examen de la documentación contable de la actividad empresarial, pudiendo practicarse en base a datos que pueden ya obrar en poder de la Administración, consignados en las declaraciones tributarias del sujeto pasivo o de terceros, o bien en base a datos y justificantes requeridos al efecto».

¹¹ En este sentido, la Resolución del TEAR de Cataluña de 19 de junio de 1990, se pronunció a favor de la posibilidad de los sujetos pasivos, para determinar los rendimientos mínimos en EOS, que demuestren a través de libros registro que el rendimiento de la actividad es menor.

cendencia tributaria obtenidos por medios de información ajenos a los contables, y, por otra, analizar los datos recogidos en la contabilidad con el objeto de descubrir posibles incongruencias en la contabilidad.

Por tanto, la comprobación e investigación tributaria ¹² se realizará, entre otras actuaciones, mediante el examen de documentos, libros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal y auxiliar del sujeto pasivo, que sean necesarias para la determinación del tributo. Con esta actividad, la Inspección contrastará y comprobará los datos que posea, bien por la declaración tributaria o por otras fuentes de información, e investigará y, en su caso, descubrirá otros datos de trascendencia tributaria, hasta dicho momento ignorados.

a) *Examen de la documentación*

En las actuaciones de comprobación e investigación, se pondrá a disposición de la Inspección la contabilidad principal y auxiliar, libros, facturas, correspondencia, documentos y demás justificantes concernientes a la actividad empresarial y profesional, incluidos los programas y archivos en soportes magnéticos.

El examen se podrá desarrollar indistintamente en el lugar donde se encuentre la contabilidad o en las oficinas de la Administración tributaria.

Los libros y la documentación del sujeto pasivo, incluidos los programas informáticos y archivos en soporte magnético, que tengan relación con el hecho imponible deberán ser examinados por los Inspectores de los tributos en el domicilio, local, escritorio, despacho u oficina de aquél en su presencia o en la de la persona que designe ¹³.

Tratándose de registros y documentos establecidos por una norma de carácter tributario o de justificantes exigidos por éstas, podrá requerirse su presentación en las oficinas de la Administración para su examen ¹⁴. Por tanto, los libros de contabilidad llevados por sociedades sujetas al Impuesto sobre Sociedades, al ser exigidos por las normas tributarias, la Administración podrá disponer que se presenten en sus oficinas.

Cuando lo estime conveniente, y observando siempre lo dispuesto en el art. 39 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, dicha Inspección podrá personarse, sin previa comunicación, en las oficinas, instalaciones o almacenes del interesado.

¹² Art. 110 LGT.

¹³ Art. 142 LGT, arts. 20 a 22 LGT.

¹⁴ Arts. 143 LGT y 21.3 RGIT.

Para la conservación de la documentación mencionada se podrán adoptar las medidas cautelares que estimen precisas al objeto de impedir su desaparición, destrucción o alteración. Las medidas habrán de ser proporcionadas al fin que se persiga y, en ningún caso, se adoptarán aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación. Las medidas podrán consistir en el precinto, depósito o incautación de archivos, locales o equipos electrónicos de tratamiento de datos que puedan contener la información de que se trate.

Por último, la labor de comprobación e investigación sobre la contabilidad está individualizada en el IS en el art. 139.2 de la LIS¹⁵, del que CLAVIJO HERNÁNDEZ extrae las siguientes conclusiones:

— La inspección de los tributos podrá realizar la comprobación e investigación a los efectos de asegurar el cumplimiento del IS mediante el examen de la contabilidad, libros, correspondencia, documentación y justificantes concernientes a los negocios del sujeto pasivo, incluidos los programas de contabilidad y archivos y soportes magnéticos;

— la Inspección ejercerá su función de comprobación con plena independencia de los resultados de la auditoría contable, prevaleciendo sus calificaciones de las operaciones contables, a los solos efectos de la determinación de la base imponible, sobre los informes de los auditores de cuentas.

De este modo, la comprobación e investigación de la Administración tributaria del Impuesto sobre Sociedades se realiza en dos ámbitos diferenciados: por un lado, la Administración podrá comprobar e investigar los datos que se desprenden de la contabilidad formal. Esta facultad está recogida en el art. 139 de la LIS. Al mismo tiempo, y sobre la base de la información que se obtiene de la contabilidad formal, la actividad comprobadora de la Administración tributaria debe determinar si la base imponible declarada se corresponde con la realidad de la empresa.

¹⁵ El art. 139 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, establece: «2. La Administración tributaria podrá realizar la comprobación e investigación mediante el examen de la contabilidad, libros, correspondencia, documentación y justificantes concernientes a los negocios del sujeto pasivo, incluidos los programas de contabilidad y los archivos y soportes magnéticos. La Administración podrá analizar directamente la documentación y los demás elementos a los que se refiere el párrafo anterior, pudiendo tomar nota por medio de sus agentes de los apuntes contables que estimen precisos y obtener copia a su cargo, incluso en soportes magnéticos, de cualquiera de los datos o documentos a que se refiere este apartado».

b) *Art. 148 LIS: Comprobación de la base imponible por parte de la Administración*

Como se ha expuesto anteriormente, dentro de las facultades generales de la Inspección está la de comprobación de la contabilidad y registros del sujeto pasivo. Este examen se hará tanto en la vertiente de comprobación como en la de investigación.

Sin embargo, en algunos tributos, en concreto, el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en relación con los rendimientos de actividades empresariales o profesionales en estimación directa, la contabilidad es un elemento esencial a la hora de determinar la base imponible, en cuanto que se parte del resultado contable. En relación directa con lo anterior, el Impuesto sobre Sociedades recoge el art. 148 de la LIS, donde se dispone: «A los solos efectos de determinar la base imponible, la Administración tributaria ¹⁶ podrá determinar el resultado contable, aplicando las normas a las que se refiere el art. 10.3 de esta Ley».

Esta disposición planteó en un principio dudas doctrinales sobre su interpretación. Por un lado, se consideró innecesaria ¹⁷, puesto que las facultades de comprobación e investigación en materia de contabilidad ya estaban establecidas en la LGT y en el Reglamento General de la Inspección de los Tributos. Al mismo tiempo, se criticó su poca claridad ¹⁸, en el sentido de que era de difícil interpretación el alcance que le había querido dar el legislador.

Hoy, considero que estas críticas están superadas. A mi juicio, la inclusión de esta norma en el Impuesto sobre Sociedades la exigían las relaciones entre la contabilidad y la fiscalidad. Ha quedado claro a lo largo de este trabajo, que las relaciones entre contabilidad y fiscalidad se deben realizar dentro del ámbito de independencia que había marcado la última reforma mercantil, por ello era necesario que se

¹⁶ Donde dice Administración tributaria debemos entender Inspección de los Tributos, puesto que es la que tiene competencias para comprobar e investigar la contabilidad del sujeto pasivo.

¹⁷ M. PONT MESTRES, «Acerca de la facultad de la Administración para determinar el resultado contable a tenor del art. 148 de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades», *Gaceta Fiscal*, núm. 147, noviembre 1996, p. 66, comenta estas dudas en los siguientes términos: «Este precepto no incluye nada nuevo, sino que en todo caso contiene una especificación atinente al art. 10.3, en el sentido de que no sólo podrá determinar el resultado contable (aplicando las normas procedentes) el respectivo órgano de administración interna de cada persona jurídica, sino que podrá hacerlo también la Administración tributaria, pero en el bien entendido que, en uno u otro caso, las normas a aplicar han de ser las mismas, referidas al Código de Comercio y otras leyes y disposiciones concordantes. Por tanto, en esta primera aproximación, sigue sin hallarse justificación para la incorporación a la Ley del precepto del art. 148».

¹⁸ R. NAVAS VÁZQUEZ, «La comprobación en el Impuesto sobre Sociedades», *Quincena Fiscal*, núm. 6/1997, p. 11.

estableciesen las facultades de la Administración a la hora de determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, es decir, los límites que tenía la Administración a la hora de comprobar y calcular el resultado contable, aspecto que ha quedado aclarado en la redacción de esta norma. Respecto del oscurantismo que parecía tener la redacción de esta norma, queda resuelto al examinarlo en relación con los límites entre contabilidad y fiscalidad antes referidos.

El art. 10.3 de la LIS sitúa en un lugar central para la determinación de la renta, a efectos de cuantificación de la base imponible, la normativa contable, no sólo regulada por ley, sino por normas de rango reglamentario, que coexistirá en relación de igualdad con las normas del Impuesto sobre Sociedades. Por tanto, la Administración deberá proceder a la realización de un doble ajuste en el momento de comprobar e investigar el cumplimiento de la normativa tributaria en el cálculo de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades:

— Analizar la adecuación de la contabilidad a las normas contables, para lo que aplicará las disposiciones jurídico-mercantiles vigentes y los criterios aceptados por la doctrina científica.

— Valorar la realización o no por parte del sujeto pasivo de los ajustes establecidos por la normativa del IS para cuantificar la base imponible.

Al mismo tiempo, las facultades de la Administración de entrar a analizar el resultado contable vienen definidas por dos circunstancias importantes ¹⁹:

a) La relatividad del resultado contable, que hace necesario analizar sobre la legalidad y relatividad del mismo, y eso es lo que habilita a la Administración a entrar a comprobarlo.

b) Las relaciones de independencia entre fiscalidad y contabilidad que limitan la actuación de la Administración tributaria al ámbito fiscal.

a) La relatividad del resultado contable.

La labor de comprobación por parte de la Administración le obliga a ponerse en lugar de los órganos contables de la sociedad contribuyente, y determinar el resultado contable para, a tenor del mismo, cuantificar la base imponible del impuesto. Sin embargo, la necesidad de interpretación y clasificación de hechos contables deriva en una

¹⁹ A. ARRÁEZ GARCÍA, «La seguridad del empresario en el nuevo Impuesto sobre Sociedades», *Gaceta Fiscal*, núm. 147, noviembre 1996, pp. 76 y 77, analiza positivamente los cambios en la labor de comprobación e investigación del Impuesto sobre Sociedades por parte de la Inspección: «... todo esto conduce a plantear un nuevo modelo de relaciones tributarias empresariales, ya admitido en países avanzados (aunque Inglaterra mantenga la denominación de "Inspección") sobre la base de configurar la Inspección de empresas como una faceta de la Auditoría», en esta línea continua, «es evidente que la derivación de la Inspección Tributaria Empresarial hacia planteamientos de la profesión auditora, sólo puede traer ventajas para ambas partes, pues supondrá un cambio radical en el tiempo, forma y espíritu de las relaciones fiscales».

cierta desconfianza acerca del resultado de estas operaciones, lo que nos lleva a discutir la relatividad del resultado contable y su validez como representante de la realidad económica. No hay que olvidar que esta situación podría dar lugar a inseguridad jurídica si el resultado contable no es uno²⁰, sino que pueden ser, al menos, dos distintos: uno, el determinado por el sujeto pasivo en el ámbito extratributario; otro, el calculado por la Administración, en el ámbito tributario.

A juicio de SANZ GADEA²¹, la relatividad deriva de tres fuentes:

— La fuerza del principio de prudencia valorativa, a cuyo amparo pueden practicarse dotaciones a provisiones cuya justificación última e importe residen en apreciaciones o interpretaciones de la realidad fuertemente subjetivas.

— La complejidad de ciertos hechos contables, que abre paso a la existencia de normas que establecen un abanico de representaciones contables válidas para los mismos.

— La imperfección de algunas normas contables, básicamente de carácter reglamentario, que al no estar fundamentadas en una lógica económico-financiera precisa o al proceder de un análisis superficial de la realidad, establecen mandatos ambiguos.

SANZ GADEA²² considera que la «famosa relatividad del resultado contable no quita un ápice a la legalidad del resultado contable. Es posible que dos o más resultados contables relativos a la misma empresa y períodos puedan cumplir las normas legales, pero a pesar de ello siempre cabrá y podrá realizarse frente a un determinado resultado contable el juicio de legalidad», lo que permitirá comprobar si un resultado contable se ha calculado conforme a la ley, enjuiciándolo en base a unas normas de rango legal desarrolladas reglamentariamente.

El vacío de la normativa contable, así como la existencia de distintos criterios de aplicación de los principios contables favorecen la denominada contabilidad creativa. Sin embargo, a medida que el análisis contable progresa y las normas jurídicas de naturaleza contable se vayan adaptando a la realidad económica y su rápida evolución, se limitará su importancia.

Sin embargo, no hay que olvidar que las normas contables son suficientes en sí mismas, de manera que por su correcta aplicación se llega a un resultado contable, que se presenta como una magnitud legalmente definida.

²⁰ Sería el caso en el que las normas contables aplicadas por la sociedad contribuyente no sean aceptadas a efectos tributarios y aplicar otras que la Administración considere más apropiadas.

²¹ E. SANZ GADEA, «El resultado contable en el marco del Derecho Contable», *Revista de Estudios Financieros*, núm. 189, 1998, p. 196.

²² E. SANZ GADEA, «El resultado contable en el marco del Derecho Contable», *Revista de Estudios Financieros*, núm. 189, 1998, p. 186.

b) Las relaciones de independencia entre fiscalidad y contabilidad limitan la actuación de la Administración tributaria al ámbito fiscal.

Si, basándose en la independencia entre contabilidad y fiscalidad, la Administración no pudiera analizar y determinar en tales casos el resultado contable, se impediría la comprobación del gravamen, por lo que se daría mejor condición al sujeto pasivo que hubiera aplicado incorrectamente las normas contables, frente aquel que no hubiera realizado contabilidad.

En base a estas circunstancias, la Administración tiene límites de actuación respecto del principio de calificación contable, que se concretan en las siguientes conclusiones:

1. Se aplicarán exclusivamente las normas contables, sin tener en cuenta los principios y las normas jurídico-fiscales.
2. Los pronunciamientos de la Administración tributaria no tendrán incidencia en el ámbito contable, ya que su actuación se limita al cálculo de la BI.

Sobre la base de lo expuesto anteriormente, la Administración, en la comprobación de la base imponible del sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, se puede encontrar ante dos situaciones:

1.º Utilización correcta de las normas contables.

Es preciso determinar si la Administración tiene que aceptar sin más el resultado contable determinado por el sujeto pasivo del impuesto, o si tiene la posibilidad de variar dicho resultado a los solos efectos de calcular la base imponible, cuando en su determinación el sujeto pasivo haya aplicado de forma correcta las normas contables.

Ya nos hemos referido antes cómo la relatividad del Derecho contable no afecta de forma definitoria al resultado contable, y, por tanto, no se debe considerar una característica de la base imponible. No obstante, partiendo de la relatividad del resultado contable como característica negativa, una interpretación del art. 148 de la LIS favorable a la Administración, le permitiría, cuando la norma contable contemple varias opciones en los que respecta a una partida, aplicar, por parte de la Administración, a efectos fiscales una opción distinta a la empleada por el constituyente, variando dicho resultado con la interpretación que realice de la normativa contable²³. Sin embargo, como afirma

²³ Diversos autores denunciaron los riesgos de esta interpretación. En este sentido encontramos:

J. J. FERREIRO LAPATZA, «Sobre la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades», *Quincena Fiscal*, núm. 5, 1996, p. 16: «El contribuyente puede llevar una contabilidad impoluta, habiendo ejercitado en ella todas las operaciones que el PGC, todo menos una norma rígida, le permita. Pero la Administración puede después, en el procedimiento de comprobación, rehacer esta contabilidad y, aun dejándola, sin tacha en otros ámbitos (notoriamente el mercantil), determinar otra base imponible aplicando otros criterios dentro de las opciones que el PGC

NAVAS VÁZQUEZ ²⁴, el empresario a la hora de realizar las cuentas anuales toma decisiones y opciones que están dentro de lo conveniente y oportuno, incluso desde el punto de vista tributario que afecta a la empresa, por lo que es difícil afirmar que la Administración pueda determinar el resultado contable, porque no puede sustituir el conjunto de valoraciones que llevan a decidir al empresario, dentro de las normas y, excepcionalmente, fuera de ellas, el resultado contable.

Por tanto, cuando existan varias opciones para la contabilización y la normativa fiscal pretenda que prevalezca una forma concreta, es necesario que ello se prevea expresamente en la LIS ²⁵, puesto que si no cualquiera de los criterios contablemente admitidos serán fiscalmente válidos ²⁶. Por ejemplo, la Administración no puede imponer un determinado método de valoración de existencias, ni debe cues-

permite. El contribuyente no puede rechazar esa nueva base si no es demostrando que con ella se vulneran normas legales o, y sobre todo, que con ella se vulneran las normas incorporadas al PGC».

R. NAVAS VÁZQUEZ, «La comprobación en el Impuesto sobre Sociedades», *Quincena Fiscal*, núm. 6, 1997, p. 14: «El problema es, pues, relativamente sencillo. Como la LIS no contiene ninguna definición ni descripción de ninguno de los presupuestos sustantivos del tributo, cuando quiere cerrar su mecanismo de aplicación tiene que recurrir al único criterio que le da ciertas garantías de unidad, racionalidad y, por lo mismo, de seguridad, y ese criterio es el de la Administración. En el fondo, lo que el art. 148 establece no es ni mucho menos el principio de calificación contable, sino el principio de calificación administrativa: En caso de duda, se estará a lo que diga la Administración».

²⁴ R. NAVAS VÁZQUEZ, «La comprobación en el Impuesto sobre Sociedades», *Quincena Fiscal*, núm. 6, 1997, p. 11.

También, A. ARRÁEZ GARCÍA, «La seguridad del empresario en el nuevo Impuesto sobre Sociedades», *Gaceta Fiscal*, núm. 147, noviembre 1996, p. 76, afirma que «el resultado contable como elemento definidor de la base imponible no es otra cosa que el reconocimiento de la realidad económica como sustrato o núcleo del hecho imponible», circunstancia que ha detenerse en cuenta a la hora de calcular la base imponible del Impuesto.

²⁵ R. NAVAS VÁZQUEZ, «La comprobación en el Impuesto sobre Sociedades», *Quincena Fiscal*, núm. 6, 1997, p. 10. «En todos esos casos (se refiere a los ajustes extracontables previstos en el Impuesto sobre Sociedades) se producirán normalmente diferencias con el resultado contable, por lo que deberán practicarse los correspondientes ajustes, lo que da idea de que la Ley no ha dejado mucho margen para que prevalezca a efectos tributarios el uso de contabilización poco ortodoxos».

²⁶ En este sentido se pronuncian:

A. GOTA LOSADA cree que «La base imponible», en *El Impuesto sobre Sociedades: La Ley y su nuevo Reglamento*, vol. 4, Expansión, 1997, p. 82, en el caso de que existan alternativas contables, «la Administración tributaria no está legitimada para disentir de la posición adoptada por el sujeto contable, y para pretender imponer sus propias preferencias, salvo que la ley fiscal impusiera una alternativa en concreto».

R. FALCÓN Y TELLA, «La libertad relativa del empresario para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades: en torno al art. 148 LIS», *Quincena Fiscal*, núm. 8, abril 1996, p. 6, considera que «al amparo del art. 148, únicamente podrá descartarse aquella solución que resulte contraria a los principios generalmente admitidos (o a una norma legal que corrija a efectos fiscales el resultado contable); o podrá completarse o subsanarse cualquier omisión o anomalía en la contabilidad del sujeto pasivo que distorsione el resultado contable, sin perjuicio de acudir en su último extremo a una estimación indirecta si las anomalías son de tal entidad que hacen imposible determinar la base imponible del IS a partir del resultado contable; pero

tionar la procedencia de la aplicación de determinados coeficientes de amortización, si éstos se encuentran dentro de los márgenes fiscalmente permitidos.

En definitiva, siguiendo a NAVAS VÁZQUEZ²⁷, podemos afirmar que el cumplimiento de los deberes materiales y formales de contabilización sitúa, pues, a la sociedad en una sólida posición desde el punto de vista de su seguridad jurídica, que no puede ser alterada por la Administración.

2.º Utilización incorrecta de las normas contables.

Frente al supuesto anterior, se plantean cómo va a actuar la Administración ante una contabilidad donde se hayan usado de modo incorrecto las normas contables. Hay que partir de la base de que las facultades de la Administración para determinar el resultado contable han de entenderse de forma restrictiva. En esta línea, sólo se permite a la Administración establecer un resultado contable distinto del calculado por el sujeto pasivo, a efectos de la determinación de la base imponible, en los siguientes casos²⁸:

1.º Cuando éste haya aplicado de forma incorrecta las normas contables.

2.º Cuando haya ocultado datos en la cuenta de pérdidas y ganancias que sean descubiertos en fase de comprobación.

3.º Cuando el sujeto pasivo no haya determinado el resultado contable, pero no se den los presupuestos necesarios para la estimación indirecta, en la medida que existen datos reales.

La Administración a la hora de comprobar la contabilidad del sujeto pasivo deberá determinar si la incorrección de la contabilidad se debe a un incumplimiento de requisitos sustanciales, los cuales impidan la comprobación de la base imponible, o al incumplimiento de requisitos meramente formales, es decir, relativos a la forma de contabilizar.

Hay que partir de la idea de que la LIS no se remite al resultado contable sin condiciones, sino al resultado contable normalizado, determinado conforme a las normas previstas en la legislación mercantil.

no podrá descartarse, a mi juicio, ninguna opción que el empresario haya adoptado, dentro del margen de juego que le permite el PGC».

L. A. MALVAREZ PASCUAL y P. MARTÍN ZAMORA, «El método de determinación de la base imponible en el IS: La posible inconstitucionalidad del art. 10.3 LIS y los problemas derivados de la remisión a las normas contables», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 182, mayo 1998, p. 67.

²⁷ R. NAVAS VÁZQUEZ, «La comprobación en el Impuesto sobre Sociedades», *Quincena Fiscal*, núm. 6, 1997, p. 10.

²⁸ L. A. MALVAREZ PASCUAL y P. MARTÍN ZAMORA, «El método de determinación de la base imponible en el IS: La posible inconstitucionalidad del art. 10.3 LIS y los problemas derivados de la remisión a las normas contables», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 182, mayo 1998, p. 65.

Por tanto, cuando el sujeto pasivo parte de criterios para realizar su resultado contable que no corresponden a los principios y normas contables a los que se refiere el art. 10.3 de la LIS, la Administración podrá utilizar reglas distintas, entendidas como las correctas utilizadas por el sujeto pasivo para obtener el resultado contable.

Respecto de los requisitos formales, su incumplimiento no significa que la finalidad del deber de contabilidad quede sin contenido, por lo que pueden ser subsanables sin perjuicio de dar lugar a una infracción tributaria simple ²⁹.

No obstante, el art. 19.3 de la LIS admite excepcionalmente la aplicación incorrecta de los criterios contables cuando dé lugar a un adelanto del impuesto y no suponga una minoración de la tributación global, criterio que, por supuesto, deberá tener presente la Administración a la hora de calcular el nuevo resultado contable.

En conclusión, la Inspección desarrollará una tarea de auténtica auditoría tributaria, no sólo admitiendo posibles correcciones dentro de la contabilidad del contribuyente, sino también descubriendo irregularidades o desajustes como resultado de confrontar dichos documentos contables con otros ajenos a la obligación de llevanza de aquél.

II. LAS INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS EN MATERIA DE DEBERES CONTABLES

1. Introducción

Son infracciones tributarias las acciones y omisiones tipificadas en las leyes. En las infracciones tributarias concurren los siguientes elementos: la antijuricidad, entendida como la transgresión de una norma jurídica sancionada con una pena; la tipicidad, como la manifestación de la antijuricidad, ya que para que una acción sea antijurídica, ha de estar prevista con un precepto legal y sancionada con una pena; la culpabilidad, que es el elemento jurídico de la antijuricidad y establece una relación entre la acción y el agente; y la punibilidad, en el sentido de que no hay infracción sin pena ni sanción.

²⁹ La Resolución del TEAC de 14 de mayo de 1998 manifiesta que el cumplimiento de las reglas contables relativas a la calificación de los elementos con derecho a deducción por inversiones tienen como finalidad permitir la adecuada verificación de las partidas que constituyen la base de la deducción por la Administración tributaria, por lo que, si la inversión se ha contabilizado y el incumplimiento del requisito de contabilización se debe a falta de técnica contable, como puede ser la contabilización en cuenta inadecuada a la naturaleza de la inversión, por ejemplo, "existencias" en lugar de "inmovilizado", el incumplimiento de dicho requisito, en principio, puede ser subsanable, si el mismo no impide la comprobación de los requisitos exigidos para beneficiarse de la deducción por inversiones.

El principio garante de la regulación de las infracciones y sanciones tributarias es el de legalidad, y el que hace posible que se dé cumplimiento a los elementos de antijuricidad y tipicidad. En esta línea se ha reforzado el principio de reserva de ley que se desprende de lo dispuesto en el art. 78, apartados 2.º y 3.º, por lo que será necesario que la tipificación singular y específica de las infracciones simples se encuentre en la LGT, o en las normas reguladoras de los distintos tributos, con rango formal de ley. Las infracciones tributarias y sus sanciones están, pues, reguladas en la LGT, en el RD 1930/1998, y en las leyes propias de cada tributo. La LGT establece con carácter general el régimen aplicable para la calificación y sanción de las infracciones tributarias en sus arts. 77 a 89. El RD 1930/1998, de 11 de septiembre, desarrolla el régimen sancionador tributario e introduce las modificaciones necesarias en el RD 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de Inspección. Respecto de la regulación presente en las leyes propias de cada tributo, o mantienen el sistema sancionador de la LGT en materia de infracciones simples, o recogen tipos cualificados agravatorios de la situación inicial.

El siguiente elemento definidor de la infracción tributaria es la culpabilidad. La discusión³⁰ sobre la concurrencia o no de la culpabilidad en la infracción tributaria quedó resuelta con la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la LGT, en cuya Exposición de Motivos expresaba que «la reforma se completa en este campo con una más adecuada tipificación de las infracciones tributarias, simples y graves, y con un decidido acento en la necesaria culpabilidad del sujeto infractor, lo que da lugar a la ausencia de responsabilidad cuando se ha actuado con la diligencia debida».

Por tanto, se sancionarán las infracciones por simple negligencia. Este precepto ha de ser interpretado suponiendo la necesaria recepción en el ámbito del Derecho tributario sancionador del principio de culpabilidad, junto con la limitación que establece el art. 77.4.d) de la LGT³¹, en su redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio. En consecuencia, sólo aquellos que observan un comportamiento diligente

³⁰ Respecto de las discusiones doctrinales sobre la culpabilidad en la infracción tributaria nos remitimos al trabajo de J. PÉREZ BERENGUENA, «La culpabilidad tributaria», en *Crónica Tributaria*, núm. 78, 1996, pp. 108 ss.

³¹ El art. 77.4.d) de la LGT, en su redacción dada por la Ley 25/1995, de 22 de julio, dispone: Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria:

- a) Cuando se realicen por quienes carezcan de capacidad de obrar en el ordenamiento tributario.
- b) Cuando concorra fuerza mayor.
- c) Cuando deriven de una decisión colectiva, para quienes hubieran salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en que se tomó la misma.
- d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios.

resultan exonerados por cometer materialmente una infracción tributaria. En esta línea, alegar el desconocimiento de la norma tributaria no exime al sujeto pasivo de su cumplimiento ni de la sanción. Otro tema distinto es alegar el desconocimiento de una o varias normas sobre contabilidad. Es por todos conocida la complejidad de la contabilidad a la hora de su aplicación, pero la diligencia que dispone la norma tributaria exige que el interesado preste toda la atención que requiere la importancia del acto, y si el sujeto no cuenta con la capacidad necesaria para resolver sus dudas, su diligencia queda evidenciada desde el momento en que acude a un profesional con tal fin. Respecto de los profesionales, el Tribunal Supremo³² ha reiterado en su jurisprudencia que la profesionalidad del autor excluye la posibilidad de error en razón a su obligación de no equivocarse.

Ahora bien, si la simple negligencia es un parámetro para medir la posibilidad de comisión de la infracción, también lo es, y en la misma forma, para valorar la posibilidad de error admisible como eliminador de la producción típica³³.

El error, entendido como falsa representación de la realidad, es regulado en la LGT cuando se atribuye a las dos partes de la relación jurídico-tributaria. El art. 108 LGT se refiere al error de la Administración, pero este punto de vista no afecta al tema que nos ocupa. Si es relevante el hecho de que el sujeto pasivo en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias incurra en un error de hecho³⁴, ya sea por el desconocimiento o errónea representación de una realidad extra-jurídica, o en un error de Derecho³⁵, motivado por la ignorancia o equivocación en la interpretación de una norma. Hay que partir de la base de que los deberes contables recogen los datos sobre los que se van a realizar las declaraciones tributarias y sus obligaciones derivadas, de modo que un error en la realización de las primeras tendrá repercusiones directas en la cuota tributaria. El art. 116 LGT se refiere al error de hecho en las declaraciones tributarias.

El error en materia tributaria no posee la virtualidad para exonerar de responsabilidad en todos los ilícitos tributarios, sino en sólo aquellos

³² SSTS de 25 de abril de 1956, de 12 de marzo de 1975, de 30 de noviembre de 1981, de 22 de abril de 1992.

³³ A. MORILLO MÉNDEZ, «Las infracciones tributarias simples. Problemática, tipología y clasificación», en *Impuestos*, núm. 11, junio 1999, p. 117.

³⁴ Los errores de hecho ser caracterizan por versar sobre un hecho, cosa o suceso, esto es, acerca de una realidad independiente de toda opinión, criterio particular o calificación, estando excluido de su ámbito... todo aquello que se refiera a cuestiones de Derecho, apreciación de la trascendencia o alcance de los hechos indubitados, valoración legal de las pruebas, interpretación de disposiciones legales y calificaciones jurídicas que puedan establecerse (STS de 25 de enero de 1984, *RJ*, 1984, 626).

³⁵ E. GONZÁLEZ GARCÍA, *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, t. II, Madrid, Edersa, p. 517: Los errores de derecho versan siempre sobre definiciones y calificaciones jurídicas, plantean cuestiones de fondo y tienen su origen en la distinta interpretación de que son susceptibles las leyes.

que están tipificados como infracciones tributarias. Además, es necesario que se trate de un error invencible o inexcusable. Siguiendo a PÉREZ BERENGUENA³⁶, el error de derecho en la interpretación de la norma ha de asentarse en dos elementos para ser invencible o inexcusable:

1.º Que la declaración sea completa y veraz, es decir, que no se haya omitido ningún elemento y que lo que se consigne sea cierto, de forma que se considerará que ha existido la diligencia debida.

2.º Que la desviación de la realidad haya sido propiciada por una interpretación razonable de la norma³⁷.

El autor citado considera que la razonabilidad de una interpretación pasa por la existencia de una norma que, al menos de forma aparente, dé cobertura de legitimidad a un determinado comportamiento, aunque posteriormente no resulte aplicable al caso. Dentro de las infracciones por incumplimiento de los deberes contables, cabría error de derecho en la utilización de cuentas con resultado distinto del que corresponda, según su naturaleza, que dificulte la comprobación de la situación tributaria, siempre que se den los requisitos señalados anteriormente.

Distinto es el supuesto de que la norma sea susceptible de interpretaciones diversas y que no exista un criterio interpretativo alguno fijado por los Tribunales. En tal caso, no podemos hablar de error, sino de discrepancias entre la Administración y el sujeto pasivo, que deberán ser resueltas.

Respecto al error de hecho, material o aritmético, PÉREZ BERENGUENA considera que no es invencible, sino que es fruto de una falta de atención, o lo que es lo mismo, diligencia, por lo que no exonera al autor de culpa. Son los supuestos de incumplimiento de los deberes contables por inexactitud u omisión de una o varias operaciones en la contabilidad y en los registros exigidos por normas de naturaleza tributaria, o la transcripción incorrecta de las declaraciones tributarias de los datos que figuran en los libros registro obligatorios.

El último elemento definatorio de la infracción tributaria es la punibilidad. Es indiscutible que la sanción es la medida coactiva necesaria para evitar que se cometan infracciones. Sin embargo, en relación con el cumplimiento de los deberes contables, encontramos una doble tipificación en Derecho penal y en Derecho tributario.

³⁶ J. PÉREZ BERENGUENA, «La culpabilidad tributaria», en *Crónica Tributaria*, núm. 78, 1996, p. 130.

³⁷ La Circular de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria de 29 de febrero de 1988 establece: «no se considerará constitutiva de infracción tributaria la conducta de una persona o Entidad que ha declarado correctamente o ha recogido fielmente en su contabilidad sus operaciones, obediendo la acción y omisión materialmente típica a la existencia de una laguna interpretativa o a una interpretación razonable de la norma, que la Administración entiende vulnerada...».

Por último, la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, establece que la actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe y que corresponde a la Administración tributaria la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la Comisión de infracciones tributarias.

El Derecho público, que regula la esfera de la actuación del individuo en cuanto miembro de una colectividad, establece derechos, deberes y prohibiciones entre los cuales debe existir perfecta coherencia.

En materia del cumplimiento de los deberes contables se ha expuesto que existe un campo jurídico común al Derecho mercantil y al Derecho tributario en cuanto regulación y configuración jurídica de estos deberes. Asimismo, a la hora de regular su incumplimiento, éste se encuentra tipificado y regulado en Derecho penal, en delito contable tributario³⁸, y en Derecho tributario, como infracción propia de esta rama del Derecho. Sin embargo, no debemos olvidar que tanto el Derecho tributario como el Derecho penal forman parte de un todo que es el Derecho público y que, por tanto, no puede sancionarse dos veces un mismo hecho jurídico por idénticas causas. Por ello, en los supuestos en que la Administración tributaria estime que las infracciones pudieran ser constitutivas de los delitos contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente y se abstendrá a seguir el procedimiento administrativo mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o archivo de las actuaciones o se produzca la devolución por parte del Ministerio Fiscal. De este modo, la sentencia condenatoria de la autoridad judicial excluirá la imposición de sanción administrativa en base al principio general de *non bis in idem*³⁹.

³⁸ El art. 310 del Código Penal tipifica con delito contable tributario aquel para el que estando obligado por la ley tributaria a llevar contabilidad mercantil o libros o registros fiscales, realizare algunos de estos actos: a) Incumpla absolutamente dicha obligación en régimen de estimación directa; b) Lleve contabilidades distintas de una actividad o ejercicio, que oculten o simulen la verdadera situación; c) No hubiere anotado en libros operaciones o transacciones o lo hubiere anotado con cifras no verdaderas; d) Hubiere practicado anotaciones contables ficticias. Respecto de los dos últimos casos se exige además como requisito que se hayan omitido las declaraciones o las presentadas fueran reflejo de la falsa contabilidad y que la cuantía en más o en menos de los cargos o abonos exceda, sin compensación aritmética entre ellos, de 30.000.000 de pesetas por cada ejercicio económico.

³⁹ La STC 2/1981, de 30 de enero, se pronuncia en los siguientes términos: «El principio general del derecho conocido por *non bis in idem* supone... que no recaiga duplicidad de sanciones —administrativa y penal— en los casos en los que se aprecie la identidad del sujeto, hecho y fundamento sin existencia de una relación de supremacía especial de la Administración que justifique el ejercicio del *ius puniendi* por los Tribunales y a su vez de la potestad sancionadora de la Administración».

Las STC 77/1983, de 3 de octubre, FJ 4.º, manifiesta: «... el principio *non bis in idem* determina una interdicción de la duplicidad de las sanciones administrativas y penales respecto

En el caso de que la Administración tributaria estime que las infracciones cometidas pudieran ser constitutivas de delitos contra la Hacienda Pública regulados en el Código Penal, se aplicará el procedimiento previsto en el art. 5 del Real Decreto 1930/1995, en el que se desarrolla el Régimen Sancionador Tributario.

El traslado de un expediente de infracción tributaria a la jurisdicción penal no significa que quede sobreesido el caso desde el punto de vista tributario, sino que queda en suspenso hasta que se pronuncie la autoridad penal competente sobre la existencia o no de delito. Como consecuencia, y para evitar que en su caso se quede sin sanción tributaria, durante la remisión del expediente a la jurisdicción competente, se interrumpirán los plazos de prescripción para la práctica de las liquidaciones administrativas y la imposición de sanciones tributarias.

En el supuesto de que desde el punto de vista penal no se aprecie la existencia de delito, la Administración tributaria continuará el expediente sancionador con base en los hechos que los Tribunales hayan considerado probados.

Respecto de las sanciones establecidas, las infracciones tributarias se penalizan mediante una multa (fija o proporcional); pérdida durante un plazo de hasta cinco años de la posibilidad de obtener subvenciones públicas o crédito oficial y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales; prohibición durante un plazo de hasta cinco años para celebrar contratos con el Estado u otros entes públicos y suspensión por plazo de hasta un año del ejercicio de profesiones oficiales, empleo o cargo público.

2. Sujetos pasivos y responsabilidad tributaria

Son sujetos de infracciones tributarias tanto las personas físicas como las jurídicas, y las entidades mencionadas en el art. 33 de la

de unos mismos hechos, pero conduce también a la imposibilidad de que, cuando el ordenamiento permite una dualidad de procedimientos, y en cada uno de ellos ha de producirse un enjuiciamiento y la calificación que en el plano jurídico puedan producirse, se hagan con independencia, si resultan de la aplicación de normativa diferente, pero que no pueda ocurrir lo mismo en lo que se refiere a la apreciación de los hechos, pues es claro que unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado.

Consecuencia de lo dicho, puesto en conexión con la regla de la subordinación de la actuación sancionadora de la Administración a la actuación de los Tribunales de justicia, que es la primera, como con anterioridad se dijo, no puede actuar mientras no lo hayan hecho los segundos y deba en todo caso respetar, cuando actúe *a posteriori*, el planteamiento fáctico que aquéllos hayan realizado, pues en otro caso se produce un ejercicio del poder punitivo que traspasa los límites del art. 25 de la Constitución y viola el derecho del ciudadano a ser sancionado sólo en las condiciones estatuidas por dicho precepto».

LGT, que realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las leyes y, en particular, las siguientes:

- a) Los sujetos pasivos de los tributos que sean contribuyentes o sustitutos.
- b) Los retenedores y obligados a ingresar a cuenta.
- c) La sociedad dominante en régimen de declaración consolidada.
- d) Las entidades en régimen de transparencia fiscal.
- e) Los obligados a suministrar información o prestar colaboración con la Administración tributaria.
- f) El representante legal de los sujetos pasivos obligados que carezcan de capacidad de obrar.

La responsabilidad tributaria del sujeto pasivo es independiente a requisitos personales distintivos, por ejemplo, en las infracciones de las entidades de crédito, se limitan a éstas; en los deberes contables, la infracciones se refieren a todos los obligados por ley.

El art. 40 de la LGT dispone que los administradores sociales serán responsables de las infracciones relativas a actos necesarios que fueren de su incumbencia. Los administradores responderán solidariamente, frente a la sociedad, frente a los accionistas y frente a los acreedores sociales junto con todos los miembros del órgano de Administración que realizó el acto y adoptó el acuerdo «menos que prueben que, no habiendo intervenido en su adopción y ejecución desconocían de su existencia o, conociéndola, hicieron todo lo conveniente para evitar el daño o, al menos, se opusieron expresamente a él»⁴⁰. Es raro que las decisiones que atañen a los deberes contables sean objeto de discusión en las reuniones sociales, y menos aún que las decisiones en las que conste ánimo de defraudar se recojan en las actas sociales.

3. Infracciones simples

Las infracciones tributarias se clasifican en infracciones simples e infracciones graves. El art. 78 de la LGT define como infracción simple el incumplimiento de obligaciones o deberes tributarios exigidos a cualquier persona, sea o no sujeto pasivo, por razón de la gestión de los tributos, cuando no constituyan infracciones graves y no operen como elemento de graduación de las sanciones. En la LGT no se recoge una definición expresa de infracción grave, sino que se definen indirectamente en relación a aquellas actuaciones que se califican como graves. Estos supuestos graves se refieren a dejar de ingresar en los plazos legales, a disfrutar indebidamente de beneficios tributarios, a aplicar improcedentemente gastos u otras deducciones en la base o cuotas tributarias, etc.

⁴⁰ Art. 133.2 TRLSA.

Las infracciones simples muestran absoluta dependencia de las infracciones graves de modo que cuando se comete una infracción simple como paso previo a la comisión de una infracción grave, se sancionará sólo ésta, desapareciendo la primera, que no se sancionará como tal, al subsumirse dentro del tipo de la infracción grave.

El art. 78.1 de la LGT recoge los supuestos de infracciones simples y trata de obligaciones determinadas legal y positivamente, de modo que se da cumplimiento del principio de legalidad. Estamos ante una infracción simple genérica de tipo abierto, con límites amplios precisos para que la Administración tenga capacidad de sancionar.

Las infracciones simples se caracterizan en que la conducta tipificada no produce perjuicio económico directo para la Hacienda Pública, sino que se trata del incumplimiento de ciertos deberes normalmente derivados de la gestión de los tributos. La finalidad de la infracción simple es la de preservar y potenciar la eficacia del ejercicio de las potestades administrativas a la gestión tributaria, referida a la gestión, a la liquidación del tributo y a su comprobación⁴¹, es decir, el elemento finalista esencial de la norma al definir el tipo, es la protección del interés de la Administración pública en la eficacia gestora.

Dentro de las conductas tipificadas como infracciones simples, constituyen infracciones simples el incumplimiento de las obligaciones de índole contable, registral y censal. Estas obligaciones y su infracción coinciden plenamente con la finalidad de la infracción simple, puesto que la contabilidad es la premisa necesaria para conocer la producción y valoración de los hechos imponibles gravados y, por tanto, comprobados eficazmente.

Las infracciones simples recogen tipos básicos con cualificaciones, mediante la adición de elementos o circunstancias diferenciales, agravantes o atenuantes (estos últimos no existen en infracciones simples).

La calificación como infracción simple del incumplimiento del deber de contabilidad se realiza de forma genérica. No obstante, en el art. 83.3 de la LGT, referido a las sanciones sobre las infracciones simples, se especifican modalidades concretas en relación con el incumplimiento de los deberes contables, en base a las cuales podemos analizar esta figura con mayor detalle:

⁴¹ A. MORILLO MÉNDEZ, «Las infracciones tributarias simples. Problemática, tipología y clasificación», en *Impuestos*, núm. 11, junio 1999, p. 107: «Fuera de esta finalidad última, dicha infracción carecería de sentido, quedaría desasida de su base natural, entrando en el ámbito del exceso o arbitrariedad de los poderes públicos a que la Constitución hace referencia en su art. 9.3». En esta línea continúa expresando que: «en ninguno de estos preceptos cabe otra tendencia protectora que la directa o indirectamente vinculada a la gestión comprobadora o liquidadora. Por tanto, es condición previa de existencia de infracción simple la concurrencia de estas finalidades generales; de no ser así, se ejercería una potestad carente de base, extravasada de la legalidad o, cuando menos, desviada de su ejercicio».

a) La inexactitud u omisión de una o varias operaciones en la contabilidad y en los registros exigidos por normas de naturaleza tributaria. Ya hemos comentado la posible concurrencia de esta figura con el error de hecho, a lo que nos remitimos.

b) La utilización de cuentas con resultado distinto del que corresponda, según su naturaleza, que dificulte la comprobación de la situación tributaria. En la misma línea de lo anterior, nos remitimos al comentario sobre el error de derecho.

c) La transcripción incorrecta de las declaraciones tributarias de los datos que figuran en los libros registro obligatorios. Igualmente, recordamos la negativa de considerar esta circunstancia, error de hecho.

La numeración y denominación de las cuentas contables según el PGC no es de aplicación obligatoria, de ahí que sea necesario que se produzca el efecto de ocultar o confundir la naturaleza de los datos y dificultar su comprobación.

d) El incumplimiento de la obligación de llevanza de la contabilidad o de los registros establecidos en las disposiciones contables. Esta circunstancia también está presente en los requisitos para aplicar el régimen de estimación indirecta a cuyo capítulo nos remitimos. Sin embargo, recordamos que la estimación indirecta se aplicará cuando no exista otro modo de calcular la base imponible, y la ausencia de contabilidad no es requisito suficiente, ya que, por ejemplo, la base imponible se podría calcular a partir de los documentos contables, tales como facturas y recibos.

e) El retraso en más de cuatro meses en la llevanza de la contabilidad o de los registros establecidos en las disposiciones fiscales. Cuando concorra esta circunstancia, la cuantía de la sanción mínima prevista se incrementará, al menos, en un importe equivalente al 5 por 100 de la sanción máxima si el retraso en el cumplimiento de la obligación no hubiera excedido de tres meses; en un 10 por 100, si el retraso fuera de tres a seis meses, y en un 15 por 100 si el retraso fuera superior a seis meses⁴².

f) La llevanza de contabilidades diversas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, no permitan conocer la verdadera situación de la empresa. Para la graduación de las infracciones referidas al incumplimiento o retraso de más de cuatro meses en la llevanza de la contabilidad y la existencia de contabilidades diversas, se atenderá al volumen de operaciones del sujeto infractor, bien en el ejercicio en que dichas infracciones se cometan, si se pudiera determinar, bien en el ejercicio anterior, si dicha determinación no pudiera llevarse a cabo, o esta circunstancia fuera relevante a efectos de la graduación de la sanción correspondiente.

⁴² Art. 15.1.c) RD 1930/1998.

g) La falta de aportación de pruebas y documentos contables requeridos por la Administración tributaria o la negativa a su exhibición. Este supuesto se ha de poner en relación con el art. 83.7 de la LGT por el que se tipifica la resistencia, excusa o negativa a la actuación de la inspección o recaudación de los tributos relativa a examen de documentos, libros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar, programas, sistemas operativos y de control o de cualquier otro antecedente o información de donde se deriven los datos a presentar o a aportar, así como la comprobación o compulsión de las declaraciones o relaciones presentadas, sancionando con multa de 50.000 a 1.000.000 de pesetas. Se graduarán aplicando el art. 14, para infracciones simples, y art. 18, en el supuesto de infracción grave, del Real Decreto 1930/1998.

La Sala 3.^a del Tribunal Supremo planteó cuestión de inconstitucionalidad al respecto por entender que el genérico deber del contribuyente con la Administración tributaria podría encontrar el límite en el derecho del contribuyente de no autoinculparse. El Tribunal Constitucional en la Sentencia de 26 de abril de 1990 rechazó tal planteamiento sustentando, en síntesis, que:

1. No existe un derecho absoluto e incondicionado a la reserva de los datos económicos del contribuyente con relevancia fiscal, esgrimible frente a la Administración tributaria. Tal pretendido derecho haría virtualmente imposible la labor de comprobación de la veracidad de las declaraciones de los contribuyentes a la Hacienda Pública y, en consecuencia, dejaría desprovisto de toda garantía y eficacia el deber tributario que el art. 31.1 de la Constitución consagra, lo que impediría una distribución equitativa del sostenimiento de los gastos públicos en cuanto bien constitucionalmente protegido.

2. Cuando el contribuyente aporta o exhibe los documentos contables pertinentes no está haciendo una manifestación de voluntad, ni emite una declaración que exteriorice un contenido admitiendo su culpabilidad.

Todas las infracciones anteriores serán sancionadas en su caso con multas de 25.000 a 1.000.000 de pesetas. Asimismo, serán graduadas atendiendo a las circunstancias del art. 15 del RD 1930/1998.

Los criterios de graduación de las sanciones tributarias son aplicables simultáneamente. La finalidad perseguida por la graduación es la de incrementar la eficacia, así como lograr una mayor ponderación de los ilícitos tributarios, evitando de esta manera el automatismo del sistema sancionador tributario, la descoordinación y la subjetividad en la aplicación de las sanciones ⁴³.

⁴³ La reforma en el régimen sancionatorio introducida por el RD 1930/1998, tiene como antecedente inmediato la Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de octubre de 1997, en la

Los criterios de graduación de las sanciones cumplen dos funciones al servicio del principio de proporcionalidad: la adecuación de la sanción a la gravedad de la infracción realizada y la de ponderar la sanción en función de la mayor o menor culpabilidad del agresor.

En las infracciones tributarias simples, el importe de la sanción pecuniaria mínima se incrementará con los importes que procedan por aplicación de lo dispuesto en el art. 15, apartado 1, del RD 1930/1998.

En relación con la sanción de las infracciones relativas al deber de contabilidad se establecen los siguientes criterios de graduación:

1. Comisión repetida de infracciones tributarias. Es requisito que el sujeto infractor haya sido sancionado en virtud de resolución firme administrativa dentro de los cinco años anteriores a la comisión de la infracción objeto de expediente ⁴⁴.

2. Resistencia, negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración tributaria, es decir, cuando los obligados tributarios se negasen a atender los requerimientos de la Administración en orden a obtener el cumplimiento de sus obligaciones.

3. La utilización de medios fraudulentos en la comisión de la infracción o comisión de ésta por medio de persona interpuesta. Se pretende castigar de la forma más dura la conducta defraudatoria organizada.

El Reglamento General de Inspección considera en la utilización de medios fraudulentos la existencia de anomalías sustanciales de contabilidad y el empleo de facturas, justificantes u otros documentos o soportes falsos o falseados. Se considera, pues, la utilización de medios fraudulentos, dado que existen anomalías sustanciales en la contabilidad: primero, el incumplimiento absoluto de la obligación de llevanza de contabilidad o libros registro; segundo, llevanza de contabilidades diversas; y, tercero, llevanza incorrecta de contabilidad o de los libros registro, mediante la inexactitud de apuntes a través de la utilización de cuentas con significado distinto del que les corresponda. Esta circunstancia se apreciará cuando estos defectos representen, al menos, el 15 por 100 de la totalidad de la cuantía de los cargos o abonos contables o registrales ⁴⁵.

que reconocía que la Administración pública, dentro de sus facultades reglamentarias, tenía la posibilidad de graduar sanciones.

⁴⁴ F. CERVERA TORREJÓN, F. J. MAGRANER MORENO y A. M. JUAN LOZANO, «Análisis crítico del Reglamento por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario (Real Decreto 1930/1998)» (I), *Quincena Fiscal*, núm. 20, noviembre 1998, p. 13. Critican que el plazo para que se reconozca que ha habido reincidencia debería haber sido el mismo que el plazo del prescripción vigente a partir del 1 de enero de 1999, es decir, cuatro años. Asimismo, manifiestan su desacuerdo sobre la retroacción de la infracción, desde el momento de su comisión, de forma que podría atentar contra el principio de seguridad jurídica y las varias interpretaciones que se podrían realizar en relación con el concepto de resolución firme en vía administrativa.

⁴⁵ F. CERVERA TORREJÓN, F. J. MAGRANER MORENO y A. M. JUAN LOZANO, «Análisis crítico

4. Ocultación de datos para la determinación de la deuda tributaria. Se empleará exclusivamente para la graduación de las infracciones graves y no tiene trascendencia para la aplicación de este criterio de graduación el que los datos omitidos figuren o no contabilizados.

5. Falta de cumplimiento espontáneo o retraso en el cumplimiento de obligaciones o deberes formales o de colaboración. Su objeto es gravar la sanción mínima a imponer por el incumplimiento de deberes formales en función del tiempo que haya transcurrido desde que esta operación debiera haberse efectuado.

6. Trascendencia para la eficacia de la gestión tributaria. Son de aplicación exclusiva de las infracciones simples. Se establecen minuciosamente en algunos supuestos a los que se deben aplicar esta circunstancia, entre los que se encuentra el incumplimiento de las obligaciones de índole contable y registral. No se indica nada sobre la cuantificación exacta de la graduación, por lo que deberá ser la Administración la que, en función de las circunstancias señaladas en el art. 15 determine su aplicación en grado mínimo, medio o máximo.

4. Infracciones graves

Una de las características de las infracciones graves es que éstas no vienen definidas expresamente en la LGT, sino que se relacionan como el incumplimiento de la obligación tributaria. Asimismo, se establecen unas circunstancias agravantes de la infracción grave, entre las que se encuentran anomalías contables sustanciales.

Por un lado, tanto en la LGT como en el art. 10 del Reglamento del Régimen Sancionador, se consideran infracciones simples el incumplimiento de deber de contabilidad, al mismo tiempo que mantiene, en general, que estos supuestos también pueden suponer la aplicación de la circunstancia agravante. Respecto de las circunstancias agravantes en las infracciones simples, el Reglamento, en el apartado 7 del art. 10, parece excluir la aplicación de esta circunstancia en la graduación de dichas infracciones, cuando el motivo de la misma sanción haya sido esa misma conducta.

En el supuesto de que las anomalías contables sustanciales concurren junto a una infracción grave, se aplicará el art. 78.1 de la LGT, sobre la concurrencia de infracciones simples y graves, de modo que desaparecerá la infracción simple subsumida por la grave, si bien las

del Reglamento por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario (Real Decreto 1930/1998)» (1), *Quincena Fiscal*, núm. 20, noviembre 1998, p. 12.

El Reglamento de 1998 recoge un supuesto de circunstancia agravante ya incluida en la normativa anterior bajo la denominación de mala fe. Sin embargo, la Jurisprudencia del TS había denunciado la dificultad de probar la mala fe, de ahí que recomendase la supresión de este criterio de graduación.

circunstancias a las que nos referimos operarán como una agravante de la sanción por comisión de infracciones tributarias graves ⁴⁶.

5. Infracciones específicas en otras leyes tributarias

Las infracciones y sanciones específicas del IVA se recogen en el art. 170 de la Ley 37/1992. En este artículo se realiza una remisión en bloque a la LGT en materia de infracciones y sanciones, si bien no se recoge ninguna infracción específica en relación con el incumplimiento de los deberes contables.

Las infracciones y sanciones específicas del IRPF se recogen en el art. 89 de la Ley 40/1998. En este artículo se realiza una remisión en bloque a la LGT en materia de infracciones y sanciones, si bien no se recoge ninguna infracción específica en relación con el incumplimiento de los deberes contables.

En el Impuesto sobre Sociedades se recogen como infracciones simples sobre el incumplimiento de los deberes contables:

El incumplimiento de la obligación de mencionar, en las Memorias correspondientes a los ejercicios en que los elementos revalorizados se hallen en el patrimonio del sujeto pasivo, el importe de las revalorizaciones contables voluntarias, así como los elementos afectados y los períodos en que se practicaron (art. 141 de la LIS), se considerará infracción simple y se sancionará con una multa del 5 por 100 del importe de la revalorización.

Se considerarán infracciones simples la no inclusión, en la Memoria anual, de las informaciones a que se refiere el art. 107 de la LIS y se sancionarán con una multa de 25.000 a 1.000.000 de ptas. por cada dato omitido, con el límite del 5 por 100 del valor por el que la entidad adquirente haya reflejado los bienes y derechos transmitidos en su contabilidad.

⁴⁶ F. CERVERA TORREJÓN, F. J. MAGRANER MORENO y A. M. JUAN LOZANO, «Análisis crítico del Reglamento por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario (Real Decreto 1930/1998)» (I), *Quincena Fiscal*, núm. 20, noviembre 1998, p. 17. «Cuando la Administración tributaria aprecie la existencia de anomalías contables, las deberá considerar, en primer lugar, si se trata de un expediente por infracción grave, como un criterio de graduación de la sanción y, en segundo lugar, solamente si dicho expediente no está abierto, la conducta podrá ser considerada como un supuesto de infracción tributaria simple, sancionada con multa, según dispone el art. 10 del Reglamento».

III. DELITO CONTABLE

1. Introducción

El delito contable⁴⁷ es una figura nueva en nuestro ordenamiento jurídico-penal. Fue introducida por la Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril, de modificación del Código Penal, con el art. 350 (bis). En dicha reforma se introdujo un nuevo Título VI en el Libro II (Delitos y sus penas), bajo la rúbrica de “Delitos contra la Hacienda Pública”, en sustitución del antiguo art. 319 (“Del delito fiscal”), que, a su vez, constituía el Capítulo VI del Título III (“De las falsedades”).

Hasta la promulgación de dicha Ley, las irregularidades en la contabilidad de los contribuyentes únicamente tenían relevancia penal cuando constituían falsedades o anomalías contables en las que existía una presunción del ánimo de defraudar, es decir, directamente relacionadas con el delito fiscal⁴⁸.

La Exposición de Motivos de la referida Ley Orgánica 2/1985 justificaba la introducción de esta nueva figura penal en los siguientes términos: «Se ha introducido un nuevo artículo, el 350 bis, que sanciona el cumplimiento de obligaciones formales como infracción autónoma, dada la trascendencia activa de los sujetos pasivos de los tributos en nuestro sistema». La brevedad e imprecisión en la justificación de este nuevo delito fue objeto de crítica por la doctrina. Por un lado, se criticó que no fuese objeto de debate y proyecto previo la introducción y redacción del delito contable⁴⁹, así como la justificación de la figura delictiva en base a la trascendencia de la colaboración de los sujetos pasivos con la Administración, como si la contabilidad fuese la única fuente de información, negando la existencia de otras vías igualmente importantes⁵⁰.

⁴⁷ La denominación de “delito contable” fue objeto de polémica en cuanto que un sector de la doctrina consideraba que, dada su directa implicación con el delito fiscal, se debería llamar “delito contable tributario” (PALAO TABOADA, «Notas sobre el nuevo delito contable-tributario», en *Crónica Tributaria*, núm. 53, 1985, pp. 251 y siguientes; L. GRACIA MARTÍN, «La infracción de los deberes contables y registrales tributarios en Derecho Penal», Madrid, Traben, 1990, pp. 16 a 18). Sin embargo, esta polémica ha sido superada a favor de la denominación de delito contable, en cuanto que sólo dos supuestos (del art. 310 Código Penal) [supuestos c) y d)] tienen relación directa con el resultado tributario, mientras que los otros dos [supuestos a) y b)] tienen una entidad propia independiente del resultado posterior. F. J. MAGRANER MORENO y F. J. QUILES BODI, «La reciente configuración del delito contable en el Código Penal de 1995», en *Crónica Tributaria*, núm. 80, 1996, p. 100.

⁴⁸ F. PALAO TABOADA, «Notas sobre el nuevo delito contable-tributario», en *Crónica Tributaria*, núm. 53, 1985, p. 251.

⁴⁹ DE LA PEÑA VELASCO, «Notas acerca de los delitos contemplados en el art. 350 bis del Código Penal», en Civitas, *REDF*, núm. 49, 1986, p. 17.

MARTÍNEZ PEREDA-RODRÍGUEZ, «Los delitos contra la Hacienda Pública en el Código Penal Español», en *Crónica Tributaria*, núm. 53, 1985, p. 151.

⁵⁰ F. J. MAGRANER MORENO y F. J. QUILES BODI, «La reciente configuración del delito contable en el Código Penal de 1995», en *Crónica Tributaria*, núm. 80, 1996, p. 98.

Sin embargo, esta regulación del delito contable fue nuevamente objeto de modificación por la Ley Orgánica 3/1989, de 21 de junio. A su vez, la reforma de la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio, mantuvo esta figura delictiva con la misma regulación anterior, si bien se modificó la cuantía de los cargos o abonos omitidos o falseados.

La promulgación del nuevo Código Penal de 1995, aprobado por la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, si bien deroga el texto anterior, ha mantenido la misma línea normativa. Dentro del Libro II (“Delitos y sus penas”), se ha establecido el Capítulo XIV, ampliando su denominación para incluir los delitos de defraudación de la Seguridad Social como delitos independientes a la defraudación tributaria, de suerte que ha quedado configurado como “De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”.

Respecto al delito contable, el nuevo Código Penal ha mantenido la misma regulación, si bien ha modificado la pena y lo ha situado en el art. 310.

2. Sujeto activo del delito

En cuanto a que se circunscribe a los obligados por la Ley tributaria a llevar contabilidad mercantil o libros registro fiscales, los sujetos activos del delito deberán derivar de una Ley en sentido formal. Se considerarán sujeto activo del delito aquellos sujetos que estén obligados por la ley tributaria a la llevanza de los deberes contables.

En las leyes tributarias se imponen deberes contables tanto a las personas físicas como a personas jurídicas o a entes sin personalidad jurídica, siempre que estos últimos constituyan un patrimonio separado o una unidad económica susceptible de imposición.

En Derecho penal el sujeto del delito debe ser siempre una persona física, por lo que no se plantearán problemas cuando también lo sea la persona en la que concurran las circunstancias de sujeto pasivo y obligado a la llevanza de la contabilidad o libros registro, al margen de las eximentes de responsabilidad criminal establecidas en el art. 20 del Código Penal. Respecto de las entidades jurídicas o entes sin personalidad, debe hacerse remisión al art. 31 del Código Penal, que considera, mediante la técnica de levantamiento del velo, que el que actúe como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica, o en nombre o representación legal⁵¹ o voluntaria de otro, responderá personalmente, aunque no concurran en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura del delito o falta requiera para poder ser sujeto activo del mismo, si tales circunstancias se dan

⁵¹ Art. 43.4 LGT.

en la entidad o persona en cuyo nombre o representación obre. En los entes sin personalidad jurídica, ostenta la representación aquel que ejerza la gestión o dirección, o, en su defecto, cualquiera de los miembros o partícipes que integren o compongan la entidad o comunidad.

Para que el administrador solidario de una determinada entidad sea imputado como autor de un delito contra la Hacienda Pública, es necesario que concurren todos los elementos típicos (dolo y demás elementos subjetivos del injusto) para formar la cualidad del autor del ilícito penal, puesto que su responsabilidad no afecta a todos los actos mercantiles de la sociedad.

Esta afirmación no exime al administrador de responsabilidad, sino que habrá de analizar cada caso concreto. En la Sentencia de la Audiencia Provincial de Valencia de 7 de octubre de 1998 se le imputa al administrador de la sociedad mercantil el delito contable por falta de llevanza de los libros contables en el momento del devengo.

La Sentencia del Juzgado de lo Penal de Madrid de 6 de abril de 2000 condena al asesor fiscal como cooperador necesario, que reconoce haber diseñado la operación, cuya cualificada participación resultó imprescindible.

3. Análisis de los supuestos del art. 310 del Código Penal

El delito contable constituye un delito especial que sólo puede predicarse de aquel obligado a llevar contabilidad a efectos fiscales, obligación de llevar contabilidad que resulta de las leyes tributarias concretas de cada impuesto aplicable al sujeto; esto es, el delito tipifica el incumplimiento absoluto de la obligación contable en régimen de estimación directa de bases tributarias, impidiendo o alterando el sistema de recaudación de ingresos.

Respecto del concepto de contabilidad referida por el delito contable, en relación con el Código de Comercio, contabilidad aparece referida a la conducta y resultado, mientras que "libros" designa la materialidad o soporte sobre la que se realiza aquella conducta y se obtiene el resultado de la contabilidad. La contabilidad es la conducta y el resultado obtenido, pero llevado a cabo a través de una serie de medios, como son los libros, documentos, etc., que permiten aquella actividad y resultado. Asimismo, registro designa la función de presentar una información, en forma relacionada, inventariada, pero que puede realizarse sobre la materialidad de un libro u otros procedimientos.

En el delito contable las conductas tipificadas sólo podrán ser dolosas, es decir, no admite otras formas de comisión que la maliciosa ⁵².

⁵² Sentencia de la Audiencia Provincial de Oviedo de 23 de junio de 1994.

Las conductas que se describen a continuación se formulan alternativamente, por lo que, ante hipótesis concurrente de varias de ellas, bastará con la apreciación de una sola a efectos de deducir responsabilidad por este delito, sin que pueda plantearse concurso alguno.

a) Incumplimiento absoluto de las obligaciones contables en régimen de estimación directa de bases tributarias. Este supuesto, pese a que está configurado en relación directa con la tributación del sujeto pasivo, es independiente de la existencia o no del fraude tributario, de modo que podrá coexistir o no con el delito fiscal.

El objeto típico del delito lo integran dos elementos esenciales: La sumisión del régimen de estimación directa y el incumplimiento absoluto de las obligaciones contables.

Para el análisis de este supuesto hay que aclarar, en primer lugar, que el incumplimiento de los deberes contables ha de ser "absoluto", de modo que este adverbio limita su aplicabilidad a la ausencia total de contabilidad. Si los deberes contables se han cumplido de una forma parcial o incorrecta, no se podrá considerar que existe delito contable amparable bajo este supuesto⁵³. El problema es determinar el grado de parcialidad o incumplimiento necesario para aplicar este supuesto. MAGRANER y QUILES establecen como criterio que el delito se comete cuando la ausencia de contabilidad es tan patente que de la misma no puede deducirse la realidad económica del sujeto pasivo. La jurisprudencia⁵⁴ se pronuncia en el sentido de que la obligación de llevanza de libros afecta a aquellos que "por ley tributaria" se impone, sin que sea suficiente para condenar las declaraciones mendaces o las meras deficiencias contables, sino el incumplimiento total de la obligación de llevanza de libros contables. El término absoluto debe entenderse únicamente por el incumplimiento, no produciéndose el delito si la contabilidad oficial es defectuosa o se lleva una mera contabilidad privada, pero de la que resulta posible la determinación de la base imponible.

⁵³ La interpretación de este requisito dio lugar a distintas posturas dentro de la doctrina. PÉREZ ROYO consideró que existe un grado total de incumplimiento cuando la situación contable no permita realizar la estimación directa, debiéndose acudir a la estimación indirecta.

G. DE LA PEÑA VELASCO, «Notas acerca de los delitos contemplados en el art. 350 bis del Código Penal», Civitas, *REDF*, núm. 49, enero-marzo 1986, p. 28, relaciona en la línea de PÉREZ ROYO el incumplimiento absoluto, en cuanto que se impida alcanzar la función que están llamados a realizar la contabilidad o los registros contables, con independencia de que se defina el término absoluto en relación con un número de asientos determinados.

DE LA ROSA VARGAS, «El delito contable tributario (art. 350 bis del Código Penal) (II), *Carta Tributaria*, Monografías, núm. 123, 15 de octubre de 1990, p. 2. Confirma tal opinión, sin exigir que se den las condiciones de la estimación indirecta, sino aun cuando la estimación directa pueda llegar a efectuarla la Administración utilizando información procedente de fuente distinta al sujeto pasivo, y obtenida en uso de las facultades investigadoras y de información de que dispone.

⁵⁴ Sentencia de la Audiencia Provincial de Logroño de 11 de abril de 1994.

La consumación del delito exige que no haya contabilidad. Si la contabilidad existe, pero tiene el defecto de que se ha llevado con retraso, no se incurrirá en delito contable⁵⁵, sino en infracción tributaria. En definitiva, si la Administración en el momento en que debía determinar la base imponible en el régimen de estimación directa reclama los libros contables para su comprobación y tales libros no existen porque nunca se han llevado, la consumación del delito es evidente, y no se soluciona, realizando la contabilidad y aportándola más adelante⁵⁶.

Respecto del alcance del término contabilidad, MAGRANER y QUILES⁵⁷ consideran que sólo se refiere al hecho de contabilidad en su acepción puramente formal, en el sentido de que quien lleve contabilidad pero no archive los registros no incurre en el tipo penal descrito, pese a no poder demostrar la veracidad de la misma, sin perjuicio de que de ello derive la aplicación de la estimación indirecta⁵⁸.

En segundo lugar, se limita su aplicabilidad a aquellos supuestos en los que el sujeto pasivo tributario esté bajo el régimen de estimación directa de bases tributarias⁵⁹, por lo que desde un primer momento están excluidos del campo de aplicación de la norma aquellos sujetos que calculan la base por estimación objetiva.

En tercer lugar, se concreta aún más el sujeto punible a aquellos que, estando en estimación directa, tienen obligaciones contables, porque no todas las rentas en estimación directa imponen esta obligación. Por tanto, serán sujetos punibles los sujetos pasivos del IS, IVA y los sujetos pasivos del IRPF, empresarios y profesionales.

b) La llevanza de contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, oculten o simulen la verdadera situación de la empresa. La punibilidad de esta conducta, la llevanza

⁵⁵ La Sentencia de la Audiencia Territorial de Palma de Mallorca de 14 de diciembre de 1984 manifiesta que, se exige como dolo específico la no llevanza de la contabilidad según la legislación vigente, y de la prueba practicada se deduce un simple retraso de tres meses en el asentamiento de datos, por lo que da lugar a la absolución de los procesados.

⁵⁶ Sentencia de la Audiencia Provincial de Logroño de 8 de julio de 1992.

⁵⁷ F. J. MAGRANER MORENO y F. J. QUILES BODI, «La reciente configuración del delito contable en el Código Penal de 1995», en *Crónica Tributaria*, núm. 80, 1996, p. 108.

⁵⁸ La Sentencia del Juzgado de lo Penal de Logroño de 24 de abril de 1992 manifiesta que el hecho de que se levantara actas de inspección y la aplicación del régimen de estimación indirecta de bases por IVA e Impuesto sobre Sociedades por la no llevanza de libros, registros o instrumentos contables no da lugar a la aplicación del principio *non bis in idem*, ya que el hecho delictivo viene referido a la falta de llevanza de documentación contable.

⁵⁹ La Sentencia de la Audiencia Provincial de Guadalajara de 10 de octubre de 1994 considera que no llevar contabilidad mercantil si no se está en régimen de estimación directa no es causa de comisión de delito fiscal. No cabe, pues, la aplicación del delito fiscal por ausencia de contabilidad cuando no se demuestra inequívocamente que el contribuyente asumiera la obligación en régimen de estimación directa de bases tributarias, sin que puede extenderlo a otras obligaciones que no dimanaran estrictamente de la misma.

de contabilidades distintas, es independiente del fraude tributario, ya que aquí el bien jurídico protegido no es sólo la Administración, sino también los terceros, acreedores y deudores, clientes y proveedores, que pueden verse perjudicados.

Lo que va a penar este artículo no es “llevar diferentes contabilidades”, que en definitiva conduzcan a un mismo resultado, sino que las contabilidades llevadas tengan resultados distintos y que a través de cada una de ellas puedan llegar a observar realidades económicas “distintas”, derivadas a su vez del ejercicio de una misma actividad mercantil⁶⁰. Se trata de un delito de peligro abstracto, sancionándose un mero acto preparatorio, que debe tener entidad suficiente para lograr la efectiva ocultación o simulación de la situación económica de la empresa. En cuanto que la doble contabilidad debe llevarse con la finalidad específica de ocultar o simular la verdadera situación de la empresa con la finalidad de evasión impositiva, se pone de manifiesto el dolo del delito y, en consecuencia, no concurre el injusto penal cuando se realice con diferente finalidad. Así, el sujeto pasivo debe disponer, pues, de dos contabilidades: una que refleje fielmente las operaciones empresariales y su evaluación económica; y otra en que se alteren aquéllas de manera que resulten falseadas las bases imponibles tributarias, teniendo lógico reflejo estos datos contables en dos grupos de cuentas anuales.

DE LA ROSA VARGAS⁶¹ denuncia la dificultad de delimitar el supuesto de doble contabilidad con los supuestos de anotación omitida o

⁶⁰ F. J. MAGRANER MORENO y F. J. QUILES BODI, «La reciente configuración del delito contable en el Código Penal de 1995», en *Crónica Tributaria*, núm. 80, 1996, p. 108.

En esta línea también se pronuncian: MARTÍNEZ PEREDA-RODRÍGUEZ, «Los delitos contra la Hacienda Pública en el Código Penal Español», en *Crónica Tributaria*, núm. 53, 1985, p. 149; DE LA PEÑA VELASCO, «Notas acerca de los delitos contemplados en el art. 350 bis del Código Penal», Civitas, *REDF*, núm. 49, 1986, p. 34.

⁶¹ G. DE LA ROSA VARGAS, «El delito contable tributario (art. 350 bis del Código Penal (y II)», *Carta Tributaria*, Monografías, núm. 123, 15 de octubre de 1990, p. 4.

El autor cita algunas definiciones doctrinales del concepto de doble contabilidad que reproducimos:

Para PALAO TABOADA se dará doble contabilidad cuando las contabilidades constituyan conjunto sistemático de anotaciones, cada uno de los cuales arroje una situación distinta de la Empresa, debiendo existir duplicidad al menos en las cuentas básicas, siendo ambos registros irreconciliables entre sí.

Para PÉREZ ROYO resulta determinante del tipo penal la publicidad, es decir, el hacer valer ante terceros una contabilidad diferente a la exhibida a la Hacienda Pública.

FERRÉ OLIVÉ se aparta del aspecto contable formal, centrandó su interpretación en el conocimiento de la situación empresarial que a través de los estados financieros sustentan sus datos contables. Y basa la calificación de doble contabilidad en el que denomina «juicio de equivalencia» obtenido: 1) De la comparación entre los estados financieros dimanantes de la contabilidad real —oculta— y el conjunto de anotaciones paralelas exhibido a la Administración —visible—; 2) De la integración de ambos estados, de manera que presenten la verdadera situación patrimonial de la Empresa, y 3) De verificar la diferencia patrimonial entre ambas crea una imagen fiel de la auténtica situación económica empresarial.

falseada y anotación ficticia, concluyendo que la doble contabilidad como fraude fiscal deberá materializarse en dos sistemas completos de anotaciones contables, no de anotaciones aisladas, lo que dificulta su probanza. Asimismo, la irregularidad registral referida a impuestos cuyas obligaciones contables se ciñen a aspectos fragmentarios de la actividad, como, por ejemplo, el IVA, no lleva implícita su doble llevanza, al limitarse la efectividad de los registros al Impuesto cuya exactitud les impone.

Por último, el término "empresa" ha de interpretarse como marco referencial de la contabilidad, es decir, como actividad respecto de la cual aquélla da cuenta, y en este sentido por empresa habrá que entender no sólo aquellas modalidades que dan lugar a un ingreso catalogable como empresarial a efectos de la Ley del IRPF, sino también aquellas otras manifestaciones que asumen forma societaria, con independencia de que ello pueda plantear ulteriores problemas en orden a la determinación del sujeto activo del delito correspondiente y que, por vía de principio, podrán resolverse atendiendo al contenido del art. 15 bis del Código Penal ⁶².

En los supuestos siguientes se regulan lo que se denominan falsedades contables, que se caracterizan porque no constituyen por sí solas delito contable sino cuando se cumplen los requisitos siguientes:

a) La concurrencia de las falsedades contables que se especifican en los apartados c) y d) del art. 310 del Código Penal.

Se refiere a la reiterada o esporádica realización de inscripciones realizadas en los libros obligatorios de contabilidad, cuando dichas anotaciones producen que la contabilidad no aporte información correcta sobre la situación de la empresa, función propia de la contabilidad, pero den una apariencia de verdad. DE LA PEÑA VELASCO ⁶³ utiliza como criterio que se lleven dos contabilidades que ofrezcan resultados diferentes, no por la utilización de criterios distintos, sino porque en una de ellas se falsean datos que deben considerarse a efectos contables.

Se trata de falsedades contables en las que debe estar presente el dolo, puesto que las meras omisiones, anomalías o errores no dan lugar al delito contable.

Las falsedades normalmente se referirán a una pluralidad de anotaciones inexactas o distintas. Se plantea, pues, la cuestión de cuántas infracciones o delitos darán. La respuesta es simple: en cada ejercicio puede cometerse un solo delito o infracción simple por la contabilidad inexacta.

⁶² G. DE LA PEÑA VELASCO, «Notas acerca de los delitos contemplados en el art. 350 bis del Código Penal», en Civitas, *REDF*, núm. 49, enero-marzo 1986, p. 33.

⁶³ G. DE LA PEÑA VELASCO, «Notas acerca de los delitos contemplados en el art. 350 bis del Código Penal», Civitas, *REDF*, núm. 49, enero-marzo 1986, p. 34.

b) La omisión de la declaración tributaria, o que la presentada refleje la falsa contabilidad. Esta declaración tributaria, tal y como la define el art. 102 de la LGT, como todo documento por el que se manifieste o reconozca espontáneamente ante la Administración tributaria que se han dado o producido las circunstancias o elementos integrantes, en su caso, de un hecho imponible. Se presenta, pues, como un riesgo en relación con la indeterminación de la base imponible.

c) La cuantía, más o menos, de los cargos o abonos omitidos o falseados, exceda, sin compensación aritmética entre ellos, de 30.000.000 de pesetas por cada ejercicio económico.

Se recogen dos supuestos de falsedades contables:

1. La no anotación en los libros obligatorios de negocios, actos, operaciones o, en general, transacciones económicas, o su anotación con cifras distintas a las verdaderas. Dos son las conductas delictivas que se contemplan: la de omitir una o varias anotaciones contables y la de falsear la anotación que debiera practicarse.

La omisión ha de interpretarse en cómo se ha de llevar la contabilidad inadecuadamente, con una información parcial y recortada de la realidad de la Empresa, con respecto de las normas contables en los libros obligatorios. Libros obligatorios son aquellos medios (soportes) que resultan objeto de obligación, por aportar una información contable o por resultar idóneos para cumplir una función de registro. En este caso se produce una omisión de datos en los libros registro, que hace que la información que contienen sea incorrecta, pero se exige ánimo defraudatorio, de forma que lo trascendente no es pagar impuestos, sino ocultar o desfigurar las bases tributarias. Por ello, no existen anomalías sustanciales por el mero hecho de suspender las anotaciones contables por ausencia de personal y deficiente economía de la empresa, sino cuando se conservan los documentos y justificantes y se aportan a la Inspección ⁶⁴. Acerca del momento de la consumación del delito, constituido por una conducta de omisión de datos contables, se viene entendiendo que se produce durante todo el tiempo que puede efectuarse la anotación, desde la realización del servicio hasta la oportuna inspección, no siendo procedente por ello separar instantes consumativos diferentes, ni trasladar una parte de las facturas al ejercicio anterior ⁶⁵.

La falsedad de las cifras se refiere a los importes de las operaciones, de realidad o existencia diferentes a las que realmente correspondían. La imagen fiel del patrimonio de la Empresa se presenta en el Código de Comercio como un ideal deseado y buscado por el legislador, ya

⁶⁴ Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de marzo de 1996.

⁶⁵ Sentencia del Juzgado de lo Penal de Avilés de 22 de diciembre de 1993.

que sólo de esa manera la contabilidad cumple los fines de información que se le reconocen. En este caso, el asiento contable refleja en forma correcta la operación, pero la cuantifica con cifras falsas. La práctica más común consiste, en el caso de los gastos de la empresa, con la anotación de que se hará por un importe superior al real; cuando se trate de ingresos, la anotación se hará por un importe inferior.

Estos dos supuestos se diferencian de la errónea o inadecuada aplicación de las normas contables materiales, en cuanto que la omisión de una operación de venta o su contabilización por importe inferior, será ejemplo de un injusto penal. No lo será, por el contrario, la inexacta valoración de existencias como consecuencia del criterio de coste aplicado, cuando la cantidad o unidades fueren correctamente determinadas⁶⁶.

Respecto de la prueba de la existencia de los datos omitidos, la Sentencia de la Audiencia Provincial de Santa Cruz de Tenerife de 20 de junio de 1996 admite los efectos probatorios del sistema de estimación indirecta en relación con la omisión de determinados abonos en la contabilidad.

2. La práctica en los libros obligatorios de anotaciones contables ficticias. Consiste en el reflejo contable de una operación que sólo existe en la imaginación del sujeto pasivo del delito, es decir, que corresponde a su capacidad inventiva.

Es importante el concepto de anotaciones contables, ya que, por ejemplo, las firmas ficticias de las cuentas anuales podrán dar lugar a un delito de falsedad documental, o a un delito de defraudación a Hacienda, si tiene una finalidad lesiva a los intereses tributarios, pero no un delito contable por este supuesto, ya que no constituyen anotaciones contables. Igual tratamiento se aplica a la fecha.

La diferencia entre los dos supuestos de falsedades contables radica en que si existe un acto, operación o transacción, por mínima que sea, que actúe como soporte de la anotación contable, estaremos en presencia del supuesto de anotar una operación con cifras distintas de las verdaderas; si el acto, operación o transacción no tiene base real alguna, tal supuesto se contempla como una anotación contable ficticia⁶⁷.

⁶⁶ G. DE LA ROSA VARGAS, «El delito contable tributario (art. 350 bis del Código Penal) (II)», *Carta Tributaria*, Monografías, núm. 123, 15 de octubre de 1990, p. 5.

⁶⁷ G. DE LA PEÑA VELASCO, «Notas sobre los delitos contemplados en el art. 350 bis del Código Penal», en Civitas, *REDF*, núm. 49, enero-marzo 1986, p. 36.

4. Relaciones delito contable y delito fiscal

Una de las cuestiones más relevantes en el estudio del delito contable es determinar su relación con el delito fiscal.

SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ⁶⁸ parte para su análisis del objeto jurídico de protección del delito fiscal para poder posteriormente compararlo y determinar su relación con el objeto jurídico del delito contable.

El objeto jurídico de protección del delito fiscal se define como la contribución de los obligados tributarios, en cuanto objeto del deber de solidaridad en el sostenimiento del Gasto Público, concretado en el sistema tributario. En esta línea, se determina que como sujeto del delito fiscal incluye no sólo al contribuyente como sujeto pasivo del tributo, sino también a los retenedores a cuenta, los sucesores en las deudas tributarias, los responsables solidarios y las sociedades dominantes en grupos de sociedades que tributan por el régimen de beneficio consolidado.

Una vez analizado el delito fiscal, se pasa a determinar el objeto jurídico de protección del delito contable. Para este análisis se parte del ámbito de una materia de naturaleza tributaria, porque el objeto jurídico de tutela del delito contable se encuadra en relación con el delito fiscal de una relación conceptual y fáctica: hay que partir del deber contable encuadrándolo dentro del procedimiento que hace posible la contribución, en cuanto que es una forma de dar a conocer el estado de las bases por las que se debe contribuir y, por tanto, necesaria para posibilitar la comprobación e investigación que la Administración lleva a cabo en el ejercicio de sus funciones.

SÁNCHEZ-OSTIZ parte en sus razonamientos de que el llevar contabilidad es un deber previsto en el art. 35 LGT, de naturaleza vinculada y, por tanto, dependiente del cumplimiento de la obligación principal: el pago de la deuda tributaria y sus necesarias declaraciones y comunicaciones. En consecuencia, el bien jurídico tutelado por el delito contable es la llevanza de contabilidad mercantil o libros o registros fiscales, que la Ley tributaria exige a ciertos sujetos pasivos de los tributos, en cuanto que es necesaria en el proceso de fijación de la prestación concreta del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante tributos.

⁶⁸ P. SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, *El Delito Contable. Interpretación y análisis dogmático del art. 350 bis del Código Penal*, Pamplona, Aranzadi, 1995, pp. 233 ss.

En la obra citada se hace referencia al art. 349 del Código Penal, hoy el delito fiscal está regulado en el art. 305 del Código Penal de 1995, pero consideramos que sus afirmaciones están plenamente vigentes. Igualmente nos referimos a la regulación del art. 350 bis del Código Penal en relación con el delito contable y su situación actual en el art. 310 del Código Penal de 1995.

La contabilidad exigida es tanto de carácter mercantil como fiscal, pero la norma que la exige es tributaria, porque su funcionalización es para la fijación del hecho imponible y su cuantificación, y ello sólo es posible si la contabilidad se adecua a lo dispuesto en las normas de carácter tributario. Sin embargo, es importante tener en cuenta que no es la contabilidad en sí la que se exige, sino el cumplimiento de la exigencia a efectos tributarios.

Por tanto, SÁNCHEZ-OSTIZ considera que la llevanza de contabilidad es una realidad identificable en el procedimiento de fijación de la contribución según el sistema tributario, y el tipo del delito contable funciona respecto del delito fiscal como un tipo de peligro, de peligro concreto, pero no es un mero adelantamiento cronológico o funcional, es una puesta en peligro. En esta línea, BOIX y MIRA⁶⁹ concluyen que la barrera punitiva se ha adelantado a la fase preparatoria, elevándose el delito contable a la categoría de delito autónomo, lo que no son sino actos preparatorios de las infracciones tributarias.

Como ejemplo, la Sentencia del Juzgado de Instrucción de Alcalá de Henares de 3 de julio de 1989 se pronuncia en el sentido de que un supuesto de ausencia total de contabilidad da lugar a delito fiscal, en lugar de delito contable, ya que lo que se vulnera es el derecho de la Administración a comprobar con celeridad y eficacia las obligaciones tributarias. En esta línea, podemos concluir que la diferencia entre el delito contable y el delito fiscal se encuentra en que no basta un mero cumplimiento de los deberes fiscales, sino una maniobra falaz susceptible de inducir a error⁷⁰.

El delito contable, pues, se configura como preparatorio, como una modalidad imperfecta del delito contra la Hacienda Pública, que adquiere categoría propia y específica cuando aparece autónomo⁷¹. En el caso de concurrir el delito contable del art. 310 del Código Penal y el delito fiscal del art. 305, supondrá la aplicación de este último, el delito fiscal, existiendo una relación de consunción, si bien se trata de una relación concursal de normas, no de delitos⁷².

Sin embargo, no toda conducta dolosa del art. 310 que suponga un perjuicio a Hacienda de 15.000.000 de ptas. dará lugar a un delito

⁶⁹ J. BOIX REIG y J. MIRA BENAVENT, *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, Colección Delitos, vol. 27, Valencia, Tirant lo Blanch, 2000, p. 26.

⁷⁰ Sentencia de 24 de marzo de 1988 de la Audiencia Provincial de Logroño.

⁷¹ La Sentencia del Juzgado Penal de Avilés de 22 de diciembre de 1993 pronuncia que el delito contable constituye en principio una infracción autónoma, configurada como un delito de peligro por incumplimiento de una obligación formal. Normalmente constituye el *iter criminis* o acto preparatorio del delito fiscal, en cuanto que tipifica conductas peligrosas para el patrimonio del Estado, que, caso de continuar hasta incardinarse en el tipo antedicho, quedarían absorbidas por éste. Las subsunción del primero en el segundo se dará sólo cuando concurren los supuestos del delito fiscal.

⁷² Sentencia del Tribunal Supremo de 31 de octubre de 1992; Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid de 8 de julio de 1999.

fiscal del art. 305. No obstante, el art. 310 será un precepto de aplicación subsidiaria en los casos de inaplicación del delito fiscal cuando produzca un perjuicio inferior a la cuantía requerida.

5. Prescripción penal y prescripción tributaria

La Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, se ocupa, en el ámbito tributario sancionador, de reconocer en el art. 4.3 de la Ley la retroactividad de las normas más favorables. Esta nueva posición tiene consecuencias en relación con la prescripción. La prescripción tributaria es de cuatro años mientras que la prescripción penal en los delitos contra la Hacienda Pública es de cinco años, por lo que en aquellos casos en los que concurre la prescripción tributaria dejará de existir la obligación jurídico-tributaria, y, por tanto, ante la inexistencia de un presupuesto normativo básico del tipo penal, no será exigible la responsabilidad penal por delito fiscal ni contable.

No obstante, el plazo de cinco años de prescripción del delito fiscal no queda en modo alguno vacío de contenido por el hecho de que la prescripción tributaria se concrete en cuatro años, puesto que esta última admite causas de interrupción que no producen efecto impositivo alguno respecto a la prescripción penal, en cuyo caso la prescripción del delito puede terminar antes de que se haya consumado la prescripción tributaria.

Sin embargo, no hay que olvidar que la prescripción en el delito fiscal y contable es diferente de la prescripción tributaria, que comienza a correr el día en que se hubiere cometido el delito, así, por ejemplo, en el caso del IVA empezará a contarse desde el 20 de enero del año siguiente respecto de las cuotas defraudadas en el año anterior⁷³. Una vez producido el efecto de la prescripción tributaria, si no existe mandato fiscal en virtud del cual haya de ingresarse una deuda prescrita, no puede entenderse que la falta de ingreso suponga en estos casos la realización del tipo del injusto⁷⁴.

En el supuesto concreto del delito contable, en cuanto que se configura como una figura que tiende a evitar que se cometa delito fiscal

⁷³ Sentencia de la Audiencia Provincial de Valencia de 13 de diciembre de 1994.

⁷⁴ FALCÓN Y TELLA mantiene este criterio frente a la STS de 6 de noviembre de 2000, donde se afirma que no puede aceptarse que la extinción por prescripción de la obligación tributaria determine la atipicidad sobrevenida de la conducta. «Trascendencia penal de la consumación de la prescripción tributaria: El discutible criterio sentado por la STS de 6 de noviembre de 2000», *Quincena Fiscal*, núm. 22, diciembre 2000, p. 7.

En cambio, M. PÉREZ DE AYALA BECERRIL, «La imposible coordinación del plazo de prescripción del delito fiscal y el nuevo plazo de cuatro años del art. 64 LGT», *Quincena Fiscal*, núm. 5, 2000, p. 9, mantiene la postura jurisprudencial.

utilizando la contabilidad como instrumento, cuando concurre la prescripción tributaria, no tendrá sentido el ilícito penal que aquí se contempla.

IV. ESTIMACIÓN INDIRECTA

1. El deber de contabilidad y la estimación indirecta

La base imponible podrá ser determinada por tres regímenes: el régimen de estimación directa, a partir de los datos reales que ponen de manifiesto la capacidad económica del sujeto pasivo, el régimen de estimación objetiva, que parte de índices de esta capacidad económica, y el régimen de estimación indirecta.

El régimen de estimación directa de las actividades empresariales tiene su fuente de información más importante en la contabilidad y en los libros registro exigidos fiscalmente, puesto que en ellos se registran los datos económicos de la empresa; igualmente ocurre, si bien en menor medida, con la estimación objetiva, donde hemos visto cómo la contabilidad se ha manifestado como un elemento no sólo al servicio de la Administración tributaria, sino también beneficioso para el contribuyente al constatar determinadas circunstancias empresariales que van a permitir delimitar de forma más adecuada la capacidad económica del sujeto pasivo. El tercero de los regímenes de determinación de la base imponible es la estimación indirecta, y vendrá a aplicarse cuando no sea posible calcular la base imponible por alguno de los métodos anteriores elegido por el sujeto pasivo, directo u objetivo, como consecuencia de la ausencia de garantías sobre la información aportada por el sujeto pasivo.

El art. 50 de la LGT⁷⁵ dispone que cuando la falta de presentación de declaraciones o las presentadas por los sujetos pasivos no permitan a la Administración el conocimiento de los datos necesarios para la estimación completa de las bases imponibles o de los rendimientos, o cuando los mismos ofrezcan resistencia, excusa o negativa a la actuación inspectora o incumplan sustancialmente sus deberes contables, las bases o rendimientos se determinarán en régimen de estimación indirecta mediante métodos indiciarios.

⁷⁵ La Ley 10/1985, de 26 de abril, modificó entre otros a los arts. 50 y 51 de la LGT, los cuales fueron desarrollados por el art. 64 del Reglamento de la Inspección de los Tributos aprobado por el RD 393/1986, de 25 de abril, y por la Circular de la Dirección General de la Inspección Financiera y Tributaria de 17 de noviembre de 1986. Más adelante, la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de enero de 1993 anuló la letra *d*) del apartado 1 del art. 64 del Reglamento de la Inspección de los Tributos. La Circular 2/1993 de la Dirección General de la Inspección Financiera y Tributaria contiene nuevas directrices a seguir en la aplicación de la estimación indirecta.

Pese a que en el art. 50 de la LGT se establecen varios supuestos de aplicación de este método, SÁNCHEZ PINO y MALVAREZ PASCUAL⁷⁶ consideran que la verdadera razón de la aplicación de los métodos indiciarios es la existencia de anomalías contables, puesto que sólo la ausencia de contabilidad determina la imposibilidad de conocer los datos reales de la empresa, ya que la ausencia de declaración o la obstrucción a la labor inspectora no son motivos suficientes para aplicar el art. 50 LGT.

El régimen de estimación indirecta se presenta, pues, como un régimen subsidiario de determinación de la base imponible, en cuanto que se debe desestimar cualquier otra forma de determinar la base imponible antes de acudir a los métodos indiciarios⁷⁷.

La subsidiariedad del régimen de estimación indirecta, unida a las precauciones legales adoptadas para evitar la arbitrariedad de la Administración a la hora de aplicar métodos indiciarios, hacen que las razones que llevan a la aplicar la estimación indirecta por parte de la Administración deban ser probadas. La prueba de anomalías sustanciales en la contabilidad como causa de habilitación de la estimación indirecta ha de constar de dos modos igualmente importantes: han de ser demostradas desde el punto de vista material las causas que impiden determinar la base imponible a partir de la contabilidad del sujeto pasivo, pero, al mismo tiempo, han de constar de forma fehaciente en los documentos realizados por la Inspección de Tributos. De este modo, la existencia de anomalías sustanciales en contabilidad, y las razones que la fundamentan, deberán constar en las diligencias extendidas por el Inspector actuario (art. 47 RGIT), en las actas de inspección (art. 49 RGIT) y en el informe ampliatorio del acta de inspección a que se refiere el art. 51 LGT⁷⁸. Hay que tener en cuenta que las deficiencias a la hora de determinar la aplicación de la estimación indirecta podrán

⁷⁶ A. J. SÁNCHEZ PINO y L. A. MALVAREZ PASCUAL, *La estimación indirecta en el ámbito de la gestión tributaria*, Aranzadi, 2000, pp. 92 y 93.

⁷⁷ La Resolución del TEAC de 4 de mayo de 1994 manifiesta que la ausencia de tickets en las ventas al por menor es una anomalía que será sustancial si no hay libros de ingresos, pero, si se puede determinar la base imponible por los libros de IRPF e IVA, no procede la estimación indirecta.

⁷⁸ La reciente jurisprudencia se ha manifestado en los siguientes términos: la SAN de 14 de marzo de 1997 y STSJ de Castilla-La Mancha de 21 de febrero de 1996 se ha pronunciado en el sentido de que si las anomalías sustanciales no se acreditan lo suficiente en los citados informes no se podrá defender la existencia de las mismas.

En este sentido, no procede la aplicación de la estimación indirecta, por nulidad de la actuación inspectora, pues aunque la Delegación en el acuerdo de confirmación del acta pretendió justificar *a posteriori* la aplicación por los incumplimientos y discrepancias en los registros y declaraciones, en el informe del Inspector actuario al acta, no se mencionan las causas por las que procedía aplicar el régimen (STS de 12 de octubre de 1999; SAN de 27 de octubre de 1999).

ser rebatidas por el contribuyente y analizadas por los Tribunales de Justicia, de ahí la importancia de la documentación de la Inspección ⁷⁹.

Sin embargo, al margen de la importancia del cumplimiento de los requisitos formales, la cuestión primera en la estimación indirecta es determinar cuándo hay anomalías sustanciales en la contabilidad y cuándo éstas justifican la aplicación de este régimen. Por tanto, el examen de la contabilidad y la determinación de las anomalías contables es una fase previa a la aplicación del régimen de estimación indirecta, que consiste en el cálculo de la base imponible a través de métodos indiciarios. En este sentido, la Circular de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria de 17 de noviembre de 1986 dispone que para una correcta aplicación del procedimiento de estimación indirecta se debe comenzar por la verificación externa de la contabilidad, entendida ésta como un examen del comportamiento observado por el contribuyente y la documentación presentada por el mismo, para determinar si se dan o no los supuestos de hecho exigidos. Se trata de una fase preliminar del procedimiento, puesto que sólo con los resultados de tal verificación, procederá o no a la aplicación del sistema de estimación indirecta.

La importancia de la fase previa en la que se determina la existencia de anomalías sustanciales surge del carácter subsidiario de la estimación indirecta, ya que no es suficiente que la contabilidad no sea correcta o ausente, sino que es necesario que no pueda determinarse la base imponible por otro medio, incluso la prueba de presunciones. Por tanto, no es suficiente la omisión o inexactitud para que la anomalía contable sea sustancial, sino que ésta ha de dificultar gravemente la exacta constatación de las operaciones realizadas, extremo éste que debe ser acreditado ⁸⁰.

Como consecuencia de la gran casuística de la contabilidad es prácticamente imposible realizar una relación de anomalías contables sin correr peligro de que sea incompleta, además de que lo que se entiende por anomalía contable en el plano fiscal o penal no tiene por qué coincidir necesariamente con el concepto de anomalía contable en el régimen de estimación indirecta. Ahora bien, todo ello no impide que se puedan establecer determinados requisitos esenciales para su consideración. De este modo, para que una anomalía sustancial sea relevante a efectos tributarios debe reunir determinadas características ⁸¹:

⁷⁹ En el régimen de estimación indirecta la carga de la prueba recae sobre la Administración, admitiendo prueba en contrario por parte del sujeto pasivo. F. VELÁZQUEZ CUETO, «La prueba en el procedimiento de gestión tributaria (II)», *Carta Tributaria*, núm. 188, 1 de octubre de 1993, p. 9.

⁸⁰ TEAC Resolución de 5 de julio de 1994.

⁸¹ Sentencia del TS de 2 de abril de 1992.

— Debe dificultar el conocimiento exacto de las bases imponibles⁸², en el sentido de que deben afectar a la esencia o naturaleza económica del tributo y dichos errores no pueden ser subsanados por otros medios probatorios. Por tanto, no todas las anomalías contables afectan a la base imponible, y no serán relevantes a efectos tributarios sino aquellas que afectan a la estimación completa de las bases imponibles⁸³.

— Como consecuencia de ello, generar un perjuicio económico de la Hacienda Pública.

En resumen, SANZ GADEA⁸⁴ define anomalía sustancial a efectos tributarios como «toda infracción del principio de veracidad mediante la alteración voluntaria de la representación contable cuyo resultado es que la contabilidad no recoja la realidad de las operaciones efectuadas y ello cause un perjuicio económico a la Hacienda Pública».

2. Supuestos de incumplimiento sustancial de los deberes contables

El art. 64.2 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos delimita algunos supuestos de incumplimiento sustancial de deberes contables. Ahora bien, no se puede establecer un criterio aplicable a la generalidad de los supuestos, ya que habrá de analizar uno por uno para comprobar si se ha producido alguna de las causas del artículo citado y que, al mismo tiempo, impida conocer los datos necesarios para la estimación completa de las bases imponibles⁸⁵. En particular, se entiende que existe incumplimiento sustancial de los deberes contables:

⁸² STSJ de Navarra de 29 de junio de 1993: «(...) El término referido de incumplir sustancialmente sus obligaciones contables, ..., parece indicar que el sujeto no lleva contabilidad, por lo que la Administración no puede conocer la base imponible, o la lleva de tal modo que no refleja la realidad comercial, por lo que tampoco la Administración sabe sus rendimientos y esto hace que el legislador se remita al régimen indirecto (...).

La STSJ de Extremadura de 19 de junio de 1996: «Por consiguiente, para entender que se han incumplido sustancialmente las obligaciones contables a los presentes efectos es preciso, primero, que se dé ese incumplimiento y segundo, que de tal incumplimiento se derive la imposibilidad de determinar con exactitud las bases o rendimientos objeto de comprobación, ya que el incumplimiento sustancial de las obligaciones contables no constituye por sí mismo motivo para aplicar la estimación indirecta, sino sólo cuando esté causalmente ligado de modo directo a la imposibilidad o dificultada de determinar la base imponible por los sistemas ordinarios (en nuestro caso, estimación objetiva singular normal)».

En este sentido, también se pronuncia la resolución del TEAC de 21 de septiembre de 1994.

⁸³ La resolución del TEAC de 5 de julio de 1994 dispone: «(...) aunque se acepte la calificación sustancial de las anomalías contables observadas, la procedencia del régimen de estimación indirecta exigiría justificar la imposibilidad, para la Administración, de conocer los datos necesarios para estimación completa de las bases imponibles, ya que no basta con que no se lleven todos los registros exigidos».

⁸⁴ E. SANZ GADEA, *El Impuesto sobre Sociedades*, p. 1336.

⁸⁵ Resolución del TEAC de 26 de febrero de 1992.

a) Cuando el interesado incumpla la obligación de llevanza de la contabilidad o de los registros establecidos por las disposiciones fiscales.

Se presumirá la omisión de los libros y registros contables cuando no se exhiban a requerimiento de la Inspección de Tributos. Cuando el interesado no lleve ninguna contabilidad, no se planteará ninguna duda para la aplicación de este régimen, pero no podemos olvidar la subsidiariedad del régimen de estimación indirecta. Como consecuencia de ello, puede darse el caso de que no se lleven los libros y registros contables obligatorios, pero se conserve el archivo de justificantes y facturas que sirven de soporte a la contabilidad. Pese a estar ante un caso de ausencia de contabilidad, no será de aplicación del régimen de estimación indirecta, sin perjuicio del delito penal que pueda derivar (art. 310 del Código Penal), ya que es necesario que para la aplicación del método subsidiario sea imposible conocer la base imponible por otros medios. En este supuesto, se podrá recomponer la contabilidad en base a los libros registro. Asimismo, se exige la llevanza de la contabilidad, pero el hecho de que no se hubieran traspasado a los libros oficiales un incumplimiento de una obligación formal, pero no puede considerarse incumplimiento sustancial de la contabilidad ⁸⁶.

Sin embargo, el incumplimiento sustancial no exige la ausencia total de contabilidad. En esta línea, no se considera inexistencia de contabilidad la falta de algunos libros contables no oficiales ⁸⁷.

En cambio, la existencia de contabilidad pero el incumplimiento de la conservación de la documentación contable, sí podrá dar lugar a la estimación indirecta, ya que no podrá comprobarse la veracidad de la misma, si bien a este supuesto se le aplica el art. 64.2.d) ⁸⁸.

La falta de presentación de los libros es un indicio suficiente de la inexistencia de la contabilidad, salvo que se acredite lo contrario ⁸⁹. No obstante, la presentación posterior al requerimiento de la Inspección de los libros tiene una doble consecuencia:

— Dudar de la veracidad de la contabilidad, por lo que será necesaria una estricta labor de comprobación de la misma.

⁸⁶ TSJ de Navarra de 29 de junio de 1993.

⁸⁷ TEAR de Castilla y León de 27 de septiembre de 1994.

⁸⁸ Aunque presentó los libros de contabilidad diligenciados y legalizados, la no conservación de facturas o rollos matrices de los tickets de venta constituye una anomalía contable que hace posible la estimación indirecta, y eso aunque se aporten los tickets resumen diarios de caja. (STSJ de La Rioja de 19 de junio de 1998 y de 30 de marzo de 1998).

Los libros registro de IVA no reunían los requisitos legales, pues no se aportan facturas, tickets ni talones de venta, deduciéndose las bases declaradas por la parte demandante de un libro que carece de toda relación con los documentos justificativos con los que poder determinar la base imponible (STSJ de Cataluña de 14 de diciembre de 1994).

⁸⁹ Sentencia TSJ de 22 de octubre de 1996.

— No impide la aplicación en materias de sanciones de la obstrucción de la labor inspectora.

b) Cuando la contabilidad no recoja fielmente la titularidad de las actividades, bienes o derechos. Se trata del caso del cumplimiento con el deber de la contabilidad, pero ésta adolece de defectos graves que la impiden como instrumento de conocimiento de la verdadera situación patrimonial de la empresa. Las deficiencias vendrán definidas principalmente por dos conductas por las que se dudará de la titularidad de las actividades cuando se demuestre la existencia de bienes o derechos no contabilizados. La aplicación de este supuesto plantea distintas interrogantes. Para poder aplicar este supuesto, se ha de demostrar las diferencias entre la titularidad reflejada por la contabilidad y la titularidad real, y para ello, cabe cualquiera de los medios de prueba.

La existencia de una contabilidad falsa implica la vulneración de la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, es decir, significa el incumplimiento de los principios materiales en el PGC de forma que afecten a los resultados, o que no puedan corregirse en base a la documentación contable o extracontable disponible⁹⁰.

c) Cuando los registros o documentos contables contengan omisiones, alteraciones o inexactitudes que oculten o dificulten gravemente la exacta constatación de las operaciones realizadas. Uno de los casos más frecuentes dentro de este supuesto es la existencia de doble contabilidad. Para que exista doble contabilidad es necesario que los libros públicos contengan elementos e información distinta de los ocultos, así como una diferencia patrimonial sustancial dirigida a conseguir una menor tributación. El mayor problema en relación con la doble contabilidad es descubrir su existencia, ya que por su propia naturaleza, una estará oculta, si bien existe doble contabilidad, cuando ésta no coincida con la contabilidad presentada en otros ámbitos distintos del tributario, y cuando el libro diario no coincida con los libros auxiliares.

El descubrimiento, difícil, de la contabilidad oculta puede inhabilitar la contabilidad presentada oficialmente, en cuanto que se pruebe la existencia de anomalías sustanciales en esta última, pero no es suficiente para aplicar la estimación indirecta, puesto que la Administración podrá determinar la base imponible a partir de la contabilidad descubierta, ya que si ha sido capaz de inhabilitar la oficial es porque la Administración considera que representa la verdadera realidad económica de la empresa. Sólo si las discrepancias son tales que no la consideran de fiar por la Administración se podrá aplicar la estimación indirecta.

⁹⁰ Resolución del TEAC de 7 de mayo de 1994.

d) Cuando aplicando las técnicas o criterios generalmente aceptados a la documentación facilitada por el interesado no pueda verificarse la declaración, o determinar con exactitud las bases o rendimientos objeto de comprobación. Las reglas técnicas que disciplinan el proceso contable señalado pueden especificar: retraso contable que impide la verificación; no aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados y normas de valoración de ellos derivadas; llevanza de contabilidad según un plan de cuentas diferente; utilización de cuentas inapropiadas sin mediar intencionalidad; utilización de modelos de contabilidad diversos a los establecidos en el PGC; aplicación de criterios de valoración diferentes a los contenidos en el PGC o adaptaciones sectoriales.

Otro supuesto de anomalías contables son las incorrecciones formales. Las anomalías formales del art. 29.1 del Código de Comercio no habilitan por sí mismas la estimación indirecta, sino que se ha de probar la incongruencia entre realidad y contabilidad ⁹¹. En esta línea, la no legalización de los libros no los invalida fiscalmente, pero induce una duda sobre ellos, no considerándolos fiables ⁹². Respecto de si la contabilización de algunas compras de un ejercicio en otro diferente, junto con la existencia de raspaduras y números secuenciales equivocados constituyen anomalías sustanciales de la contabilidad, la jurisprudencia ha adoptado criterios contradictorios ⁹³, por lo que habrá de estar a cada caso concreto.

Respecto de la inexistencia de justificantes, la contabilidad tiene su fundamento en los soportes o documentos contables ⁹⁴. En base al art. 114 LGT, quien quiera valer un derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo, pero la ausencia de libros, la carencia de facturas recibidas y de copias de facturas emitidas y de datos bancarios permiten la aplicación del régimen de estimación indirecta de bases sin que pueda estar condicionada al amparo del secreto profesional, o por la prueba de cada servicio prestado, en base a principios de Derecho común ⁹⁵.

Si los justificantes existen pero no reúnen los requisitos que establece la normativa, se plantea la duda de su validez como respaldo de la contabilidad. Sin embargo, la validez de la factura como medio

⁹¹ La anotación mensual de ventas (cuando estando sujeto a EOS debía apuntar la cuantía global de las operaciones cada día) constituye anomalía sustancial de contabilidad (Resolución TEAC de 6 de noviembre de 1996).

⁹² STSJ de 12 de febrero de 1997.

⁹³ Resolución TEAC de 3 de octubre de 1995 mantiene el criterio de admisión de la estimación indirecta en este supuesto; mientras que la Resolución del TEAC de 27 de septiembre de 1995 considera que la alusión genérica a raspaduras y números secuenciales distintos no es suficiente para la aplicación de este régimen.

⁹⁴ SAN de 31 de enero de 1995.

⁹⁵ Resolución TEAC de 29 de septiembre de 1999.

de prueba debe ser la misma que el resto de los documentos privados ⁹⁶, por lo que deberá ser valorada su validez en cada caso particular. Todo ello sin perjuicio de las infracciones simples que procedan por la omisión de datos en las facturas. En esta línea, SÁNCHEZ y MALVAREZ PASCUAL ⁹⁷ piensan que en el régimen de estimación indirecta no se puede exigir el mismo rigor en cuanto a los requisitos que han de tener los justificantes, a efectos de considerar que los gastos se han producido en la realidad, así como en la cuantía de los mismos. En este sentido, en cuanto que consideran que en la estimación indirecta cabe la libertad de prueba, serían deducibles aquellos gastos cuya realidad pueda probarse suficientemente por un medio distinto del exigible legalmente.

Lo dicho anteriormente es en relación con las facturas de gastos. Si se trata de facturas de ingresos, como la obligación de emitir las es del sujeto pasivo, la existencia de incumplimiento a la hora de emitir las facturas se considera anomalía sustancial contable, ya que resulta prácticamente imposible comprobar la veracidad de las anotaciones contables de ingresos ⁹⁸.

e) Cuando la incongruencia probada entre las operaciones contabilizadas y las que debieran resultar del conjunto de adquisiciones, gastos y otros aspectos de la actividad permita presumir, con arreglo al apartado segundo del art. 118 de la Ley General Tributaria, que la contabilidad es incorrecta. ALTOZANO FERRAGUT ⁹⁹ destaca que este supuesto se basa en la prueba de presunciones. Continúa recordando que la prueba de presunciones ¹⁰⁰ es uno más de los medios de prueba admitidos en el ordenamiento tributario. La LGT en su art. 115 se remite a la legislación civil, y el art. 1.215 del Código Civil define la prueba de presunciones, siguiendo a CASTÁN, como la prueba de un hecho desconocido deduciéndolo de otro conocido.

⁹⁶ Sentencia TSJ Extremadura de 18 de junio de 1996: «La eficacia probatoria de la factura será, por tanto, mayor o menor en función de su contenido, pero en ningún caso, aunque sea incompleta, estará privada de toda eficacia». Además, manifiesta que si el sujeto pasivo efectivamente ha realizado el gasto —y puede demostrarlo satisfactoriamente por los medios de prueba generalmente admitidos en Derecho— pero no posee una factura completa, no puede deducírselo, se le está gravando por una capacidad económica superior a la que realmente tiene, infringiendo el principio de capacidad económica.

⁹⁷ A. J. SÁNCHEZ PINO y L. A. MALVAREZ PASCUAL, *La estimación indirecta en el ámbito de la gestión tributaria*, Aranzadi, 2000, p. 111.

⁹⁸ TEAC Resolución de 12 de febrero de 1997.

⁹⁹ I. ALTOZANO FERRAGUT, «Las incongruencias de la contabilidad como causa habilitante para la aplicación del régimen de estimación indirecta», en *Tribuna Fiscal*, núm. 29, marzo 1993, p. 67.

¹⁰⁰ Para F. VELÁZQUEZ CUETO, «La prueba en el procedimiento de gestión tributaria (II)», *Carta Tributaria*, núm. 188, 1 de octubre de 1993, p. 9, en la estimación indirecta, la presunción de la prueba consiste en la aplicación de la prueba por indicios o presunciones *hominis* para determinar todas o algunas de las magnitudes con trascendencia tributaria dentro del ámbito de la base imponible.

Por tanto, es necesario un enlace preciso y directo entre el hecho base y el hecho consecuencia según las reglas del criterio humano. En consecuencia, se debe seguir un proceso lógico que consta de dos fases:

1.^a Demostración, por cualquier medio de prueba, de la existencia de incongruencias entre la contabilidad y la realidad.

2.^a Calificación de la contabilidad como incorrecta como consecuencia de dichas incongruencias, siempre que se cumplan los requisitos del art. 118.2 de la LGT ¹⁰¹.

Las resoluciones del TEAC dejan claro que mediante datos internos puede quedar perfectamente probada la incongruencia entre contabilidad y realidad, es decir, en el examen de comportamiento o conducta observada por el contribuyente y de la documentación presentada por el mismo ¹⁰².

Respecto a la procedencia de utilizar datos externos al sujeto pasivo, este método está admitido sin duda para determinar la base imponible del sujeto pasivo mediante el régimen de estimación indirecta, pero recordaremos que la determinación de las incongruencias presentes en la contabilidad del sujeto pasivo es una fase previa a la aplicación del régimen. Por tanto, mantienen SÁNCHEZ PINO y MALVAREZ PASCUAL ¹⁰³, que los datos, índices o módulos sectoriales sólo pueden ser utilizados una vez determinada la situación contable del sujeto pasivo, y habiéndose probado que existen anomalías sustanciales en la misma, no pudiendo usarse dichos módulos para determinar la existencia de dichas anomalías. La existencia de sentencias y resoluciones contradictorias sobre la materia, hace que se mantengan opiniones contrarias a la anterior. Así, VELÁZQUEZ CUETO ¹⁰⁴ admite que se puedan utilizar datos extraídos de estudios sectoriales, elaborados por la propia

¹⁰¹ El art. 118.2 de la LGT: «Para que las presunciones no establecidas por la Ley sean admisibles como medio de prueba es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso según las reglas del criterio humano».

¹⁰² La Sentencia del TSJ de Cataluña de 13 de marzo de 1996 considera un incumplimiento sustancial de los deberes contables y en las facturas proporcionadas el observar una discrepancia entre el número de horas trabajadas recogidas en ellas y el que correspondería según el número de trabajadores contratados y la jornada laboral, teniendo en cuenta las bajas por enfermedad, festividades, horas por desplazamiento o administrativas probadas.

La Resolución del TEAC de 19 de julio de 1995 considera probada, a partir de datos internos de la empresa, la incongruencia entre las operaciones contabilizadas en el registro de ventas y las que deberían resultar del total de compras y gastos.

La Resolución del TEAC de 24 de noviembre de 1994 considera probada la incongruencia contrastando el volumen de ventas con el ingreso en cuentas bancarias, deduciéndose ingresos por otro tipo de ventas.

¹⁰³ A. J. SÁNCHEZ PINO y L. A. MALVAREZ PASCUAL, *La estimación indirecta en el ámbito de la gestión tributaria*, Aranzadi, 2000, pp. 113 y 114.

¹⁰⁴ F. VELÁZQUEZ CUETO, «La prueba en el procedimiento de gestión tributaria (II)», *Carta Tributaria*, núm. 188, 1 de octubre de 1993, p. 10. En este sentido, considera que el sujeto pasivo no tiene necesariamente que probar una base distinta a la estimada por la Administración,

Administración tributaria, siempre que tales estudios se incorporen completos al expediente a fin de que los Tribunales puedan valorarlos debidamente como medio de prueba.

3. Conclusiones

La estimación indirecta no es una sanción ¹⁰⁵, no presupone incumplimiento de deber alguno, sino una forma de cuantificar la base ante la imposibilidad de hacerlo aplicando datos objetivos.

Una vez demostrada la procedencia de la aplicación de la estimación indirecta en la determinación de la base imponible, se procederán a aplicar los métodos indiciarios aceptados al efecto.

Los resultados derivados de la aplicación del régimen de estimación indirecta no tienen por qué coincidir obligatoriamente con el resultado de aplicar otros regímenes existentes, ya que se trata de datos externos al contribuyente, si bien ha de aproximarse lo más posible ¹⁰⁶. En esta línea, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 8 de junio de 1996 dispone que cuando se está determinando la base imponible mediante el régimen de estimación indirecta, que exige entre otros motivos para su aplicación el incumplimiento sustancial de deberes contables, no tiene sentido exigir la contabilización de la amortización como requisito imprescindible para practicar la correspondiente deducción. La Inspección debe computar aquellos gastos e ingresos de los que tenga conciencia exacta, y en este sentido, el deterioro sufrido por los bienes del inmovilizado representa un gasto cierto, o fácilmente determinable, por aplicación de los correspondientes porcentajes.

Ahora bien, la base imponible obtenida como consecuencia del método de estimación indirecta será tan firme, correcta y válida, como la que se hubiera determinado por cualquier otro método no subsidiario.

V. ANOMALÍAS CONTABLES: DIFERENCIAS EN LOS SUPUESTOS CONTEMPLADOS PARA EL DELITO CONTABLE, LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS Y LA ESTIMACIÓN INDIRECTA

Entre delito en general e infracción tributaria no existen diferencias esenciales, sino meramente accesorias. No obstante, encontramos dife-

pero sí puede acreditar suficientemente que los métodos, cálculos o estimaciones no cumplen los requisitos que establecen el núm. 2 del art. 118 de la LGT y el art. 1.253 del Código Civil.

¹⁰⁵ C. GÓMEZ CABRERA, «Pérdida de registros contables y estimación indirecta», en *Civitas, REDF*, núm. 80, octubre-diciembre 1993, p. 394.

¹⁰⁶ Resoluciones del TEAC de 16 de marzo de 1992 y de 22 de abril de 1992.

rencias entre el delito contable y las infracciones tributarias relativas al incumplimiento del deber de llevanza de la contabilidad.

La primera de ellas es que en las infracciones simples basta con la negligencia como grado de culpabilidad en la comisión de la infracción, mientras que en el delito contable son punibles exclusivamente las conductas dolosas.

Como segunda diferencia destacamos que en las infracciones simples no se exige una cuantía de daño de la Administración por el incumplimiento de la obligación de la contabilidad, mientras que en el delito contable, respecto de los supuestos *a)* y *b)* del art. 310 del Código Penal, es indispensable el daño causado a la Administración.

Las relaciones entre las infracciones y los delitos en el caso de concurrencia de normas no son equilibradas, puesto que los hechos probados por la jurisdicción penal deberán ser aceptados por la Administración tributaria, mientras que las presunciones existentes en el ámbito tributario no podrán tener relevancia en sede penal, y todo ello sin perjuicio de articular la prueba de cargo indirecta si concurren los requisitos jurisprudenciales exigidos para su admisión.

Cuando coinciden los dos tipos, en la infracción y en el delito contable, será el criterio de la Inspección de Tributos los que van a decidir, ante una determinada infracción del ordenamiento jurídico, si la sancionan administrativamente o si pasan el tanto de culpa a la jurisdicción competente.

Hemos visto cómo los supuestos que dan lugar a infracciones y delitos contables también están presentes en la estimación indirecta. En estos supuestos no se produce una concurrencia de normas, puesto que cuando se dan estos supuestos de anomalías sustanciales de la contabilidad que prevé la estimación indirecta, se ha producido previamente un delito contable o una infracción tributaria susceptible de sanción.

En el caso de que se dé un delito contable, recordamos que por el principio *ne bis in idem* no se va a sancionar desde el ámbito tributario, sino que le corresponderá su sanción desde el punto de vista penal. No obstante, las cantidades defraudadas como consecuencia de la anomalía contable cuando sean objeto de un proceso penal, serán cuantificadas, liquidadas e ingresadas en la Hacienda Pública por el sujeto pasivo. Para su cuantificación se utilizarán los procedimientos previstos en el ordenamiento, entre ellos la estimación indirecta, cuando proceda en cumplimiento de los requisitos que se exigen. Igualmente se procede cuando tenga la consideración de infracción tributaria, la cual dará lugar a la liquidación correspondiente, para la que se practicará la estimación indirecta cuando proceda.

Si pasamos al análisis de las diferencias entre los distintos supuestos de anomalías contables presentes en la infracción tributaria, el delito contable y la estimación directa, encontramos las siguientes diferencias:

La ausencia de contabilidad es un supuesto de anomalía contable que se presenta, con diferencias, en el delito contable, las infracciones tributarias y en la estimación indirecta. Respecto de las infracciones y el delito contable, PALAO TABOADA¹⁰⁷ considera que la diferencia entre el tipo penal y el tributario radica en que la infracción no se exige sólo para los sujetos que están en estimación directa y no se recoge el término “absolutamente”, de forma que será aplicable la infracción tributaria tanto para los sujetos pasivos en estimación directa como objetiva, y se sancionará también cuando el incumplimiento sea parcial o incompleto.

Al margen del régimen sancionador, el incumplimiento de la contabilidad dará lugar a la aplicación del régimen de estimación indirecta cuando se manifieste su ineficacia como instrumento para calcular la base imponible, es decir, no se refiere al incumplimiento del deber de contabilidad, que ya se ha encargado de tipificarlo la infracción tributaria y el delito contable, sino al valor de la contabilidad como instrumento de cálculo de la base imponible, de ahí que se extienda la interpretación de ausencia de la contabilidad a la conservación de la documentación contable que sirve de soporte. En esta línea, y como consecuencia de ser un instrumento de cálculo de la base imponible, se limitará a las rentas que se calculen bajo el régimen de estimación directa, no extendiéndose a los deberes contables que deriven de la estimación objetiva.

Respecto de la llevanza de contabilidades distintas, es decir, de doble contabilidad, su apreciación como delito contable o infracción tributaria le corresponde al Juez penal en cada caso concreto.

En relación con las falsedades contables, como omisión de datos, cambio de cifras, etc., el delito contable requiere el cumplimiento de otros requisitos tales como la omisión de la declaración tributaria y el reflejo en la declaración presentada de la falsa contabilidad y un mínimo de cuantía en la defraudación tributaria. Las infracciones tributarias contemplan estos supuestos en varios casos como la inexactitud en la omisión de operaciones contables, utilización de cuentas con resultado distinto, transcripción incorrecta de las declaraciones tributarias, de modo que se aplicarán cuando no concurren todos los requisitos para su apreciación como delito contable. Lo que distingue ambas figuras es la disposición normativa del legislador de exigir la constatación de que las operaciones anotadas de modo inexacto han tenido

¹⁰⁷ F. PALAO TABOADA, «Notas sobre el delito contable-tributario», en *Crónica Tributaria*, núm. 53, 1985, p. 255.

incidencia a efectos de la declaración tributaria, y por encima de cierta cantidad, es decir, la relevancia penal se ha puesto en relación con su trascendencia respecto a una determinada contribución.

Por tanto, podemos concluir que las anomalías contables presentes como supuestos de infracciones tributarias y delito contable son coincidentes, si bien se diferencian en matizaciones que deberán ser apreciadas en cada caso para su determinación como uno u otro.

BIBLIOGRAFÍA

- ABELLA POBLET, E., y POZO LÓPEZ, J.: *Manual del IVA*, t. II, 2.^a ed., Madrid, 1996.
- ALBI IBÁÑEZ, E.: «Posibilidades de armonización en la imposición europea sobre sociedades», *Revista de Hacienda Pública Española*, 1997.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: *Sistema Tributario Español y comparado*, Madrid, Tecnos, 1992, pp. 88 y 89.
- ALONSO ALONSO, R.: «Reforma de la fiscalidad de las PYMES», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 179, febrero 1998, p. 29.
- ALONSO FERNÁNDEZ, F.: «Los deberes censales, de identificación y facturación. Novedades derivadas del RD 1624/1992, de 29 de diciembre», *Carta Tributaria*, Monografías, núm. 180, mayo 1993, p. 1.
- ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: «El nuevo régimen de estimación directa simplificada», *Carta Tributaria*, Suplemento a documentación, núm. 303, diciembre 1998, p. 1.
- «El nuevo régimen de estimación directa simplificada», *Carta Tributaria*, Monografías, núm. 303, diciembre 1998, p. 1.
- ALTOZANO FERRAGUT, I.: «Incongruencias en la contabilidad como causa habilitante para la aplicación del régimen de estimación indirecta», *Tribuna Fiscal*, núm. 29, marzo 1993, p. 64.
- ANTÓN PÉREZ, J.: «Los métodos de determinación de las bases imponibles», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 104, octubre 1999, p. 723.
- APARICIO PÉREZ, J.: *El delito fiscal a través de la jurisprudencia*, Aranzadi, 1997.
- ARNEDO ORBAÑANOS, M. A.: «Aspectos de responsabilidad contable y sus procedimientos», Civitas, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 93, enero 1997, p. 63.
- ARRÁEZ GARCÍA, A.: «La seguridad del empresario en el nuevo Impuesto sobre Sociedades», *Gaceta Fiscal*, núm. 147, noviembre 1996, p. 76.
- ARROYO DÍEZ, A.: «Responsabilidad tributaria de los cotitulares de las entidades sin personalidad jurídica», *Carta Tributaria*, Monografías, núm. 324, diciembre 1999, p. 1.
- ARTHUR ANDERSEN. ASESORES LEGALES: «Obligaciones formales de los sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido», *Quincena Fiscal*, núm. 8, 1993, p. 113.

- AYALA BLANCO, J. L., y NIÑO AMO, M.: «El PGC (RD 1643/1990, 20 diciembre): Reflexiones a un año de su entrada en vigor», *Impuestos*, núms. 7, 8, 9, abril 1992, p. 90.
- AZPANEU, R. M., y ARANA, G.: «Algunos aspectos contables de la nueva Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido», *Quincena Fiscal*, núm. 25, 1993, p. 143.
- BAJARDI MUÑOZ, L.: «Los libros de los empresarios», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 97, abril 1991, p. 23.
- BANALOCHE PÉREZ, J.: «La estimación objetiva», *Impuestos*, t. I, 1992, Editorial, 1992, p. 28.
- «Simplificaciones tributarias», *Impuestos*, núm. 7, 1992, p. 4.
- «Obligaciones formales», *Crónica Tributaria*, núm. 18, p. 197.
- BARBERENA BELZURICA, I.: «Impuesto sobre Valor Añadido. Repertorio sistemático de bibliografía española», *Quincena Fiscal*, núm. 5, 1993, p. 147.
- BLANCO CAMPAÑA, J.: *Régimen jurídico de la contabilidad de los empresarios*, Madrid, 1980.
- BLASCO, G.: «Los conceptos de anomalías sustanciales en contabilidad y de incumplimiento sustancial de las obligaciones contables en Derecho Tributario», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 25, 1994, p. 29.
- BLASCO, M.: «¿Son válidos los criterios contables foráneos en el Impuesto sobre Sociedades? El caso de las sucursales de crédito en España de entidades de crédito residentes en el EEE», *Impuestos*, núm. 19, octubre 1998, p. 9.
- BOIX REIG, J., y MIRA BENAVENT, J.: *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, Colección Los Delitos, núm. 27, Tirant lo Blanch, 2000.
- BOLLO AROCENA, M. C.: «Estimación indirecta de bases imponibles: Requisitos formales y materiales para su aplicación», *Crónica Tributaria*, núm. 45, 1983, p. 293.
- CAAMAÑO GARRIDO, M. A., y CALDERÓN CARRERO, J. M.: «La contabilidad, el establecimiento permanente y el derecho comunitario. El caso Futura Participation», *Quincena Fiscal*, núm. 18, octubre 1998, p. 9.
- CARBAJO VASCO, D.: «Doctrina reciente de la DGT sobre el régimen fiscal especial de los grupos de sociedades», *Carta Tributaria*, núm. 270, junio 1997.
- CARRETERO PÉREZ: «El PGC y el Derecho Contable», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 218, marzo 1992, p. 267.
- CARVAJO VASCO, D.; LÓPEZ-TELLO, L., y DÍAZ AGUADO: *Todo sobre la reforma fiscal. renta, patrimonio, sociedades y no residentes*, Barcelona, Praxis, 1991.
- CASTRILLO JARA, L., y PRIETO MORENO: «Aspectos contables de la introducción del euro y su incidencia fiscal», *Revista de Información Fiscal, Ley Nova*, núm. 29, septiembre 1998, p. 11.
- CERDÁ APARICIO, J.: «En torno a los conceptos contables en las legislaciones financiera y fiscal en los países de nuestro entorno», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 228, noviembre 1993, p. 1209.
- «Contabilidad financiera y fiscal: posibilidad de aproximación», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 224, marzo 1993, p. 429.
- CERVERA TORREJÓN, F.; MAGANEL MORENO, F. J., y JUAN LOZANO, A. M.: «Análisis crítico del reglamento por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario (Real Decreto 1930/1998) (I y II)», *Quincena Fiscal*, núm. 20, noviembre 1998, p. 13.

- CÉSAR ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: «Infracciones tributarias singularizadas», *Crónica Tributaria*, núm. 43, 1982, p. 271.
- CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: «Delito fiscal y prescripción tributaria», *Tribuna Fiscal*, núm. 101, p. 73.
- COLL FRECHINA, LL.: *La determinación de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades*, Barcelona, CEDECS, 1997.
- CROS GARRIDO, J.: «Infracciones tributarias y delito fiscal: algunas consideraciones», *Carta Tributaria*, núm. 45, 1983, p. 57.
- CHECA GONZÁLEZ, C.: «La nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades: Principios inspiradores de la reforma», *Revista de Información Fiscal*, núm. 12, noviembre 1995, p. 59.
- CUBILLO VALVERDE, C.: «Contabilidad y Fiscalidad», *Estudios del Impuesto sobre Sociedades*, Mutualidad Benéfica del Cuerpo de Inspectores de Financieros y Tributarios, 1983, p. 33.
- DE LA PEÑA VELASCO, G.: «Notas acerca de los delitos contemplados en el artículo 350 bis del Código Penal», Civitas, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 49, enero 1986, p. 17.
- DE LA ROSA VARGAS, G.: «El ajuste patrimonial en las cuentas consolidadas. aspectos contables y fiscales (I y II)», *Carta Tributaria*, Monografías, núms. 150 y 151.
- «El delito contable tributario (art. 350 bis Código Penal)», *Carta Tributaria*, Monografías, núm. 122, octubre 1990.
- «El delito contable tributario (art. 350 bis Código Penal) (y II)», *Carta Tributaria*, Monografías, núm. 123, octubre 1990.
- DÍAZ YANES, I., y otros: *Guía del Impuesto sobre Sociedades*, Valencia, CISS, 1996.
- DÍAZ YUBERO, F., y BATES DE TORO: «Tributación de los pequeños empresarios y profesionales en la nueva Ley de Renta», *Tribuna Fiscal*, núm. 9, junio 1991, p. 56.
- DÍAZ, C., y DE LA FUENTE, A.: *Evaluación del fraude en el IVA*, Instituto de Estudios Fiscales, 1990.
- DOCAVO ALBERTI, L.: «El derecho a la deducción del IVA en el Derecho comunitario en relación con los derechos nacionales. Requisitos formales», *Impuestos*, núm. 14, julio 1990, p. 55.
- DRAKE, R.: «La contabilidad para los profesionales en el régimen de estimación directa», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 85, 1970.
- DURÁN SINDREU BUXADE, A.: «La estimación indirecta de bases imponibles: delimitación conceptual y legal», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 119, enero 1989.
- ESTEBAN MARINA, A.: «Comentarios a las Disposiciones Transitoria Primera y Final Séptima del Real Decreto 1643/1990», *Partida doble*, núm. 12, 1991, p. 45.
- «Impuesto sobre Sociedades: Cálculo de la base imponible (I y II)», *Carta Tributaria*, Monografías, núms. 239 y 240, enero 1996, p. 1.
- «Real Decreto-ley 5/1990: ¿Conciliación RIS-PGC? (I y II)», *Carta Tributaria*, Monografías, núms. 139 y 140, junio 1991, p. 1.
- FALCÓN Y TELLA, R.: «Interpretación económica y seguridad jurídica», *Crónica Tributaria*, núm. 68, 1993, p. 25.

- «La devolución del IVA en el régimen de viajeros y la proporcionalidad de los deberes formales (STSJCEE de 9 junio de 1992», *Impuestos*, núm. 14, julio 1992, p. 64.
- «La relativa libertad del empresario para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades: En torno al art. 148 LIS», *Quincena Fiscal*, núm. 8, abril 1996, p. 5.
- «Cuestiones normativas y cuestiones de prueba en el Derecho Tributario», *Crónica Tributaria*, núm. 61, 1992, p. 27.
- «El valor normativo de las resoluciones del ICAC y su alcance en materia tributaria: el tratamiento fiscal del *leasing*», *Quincena Fiscal*, núm. 22, diciembre 1997, p. 5.
- «Trascendencia penal de la consumación de la prescripción tributaria: el indiscutible criterio sentado por la STS de 6 de noviembre de 2000», *Quincena Fiscal*, núm. 22, diciembre 2000, p. 5.
- FAUÑA VILLAVERDE, J. A.: «Divergencias entre contabilidad y fiscalidad. Reflexiones en torno a la Norma de Valoración Octava del PGC y su relación con la normativa fiscal», *Quincena Fiscal*, núm. 23, 1993, p. 105.
- FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.: «Posibles disfunciones orgánicas en el ejercicio de la potestad de comprobación tributaria», *Impuestos*, núm. 1, 1995, p. 7.
- *La comprobación de hechos por la Inspección de los Tributos*, Madrid, Marcial Pons, 1998.
- FERNÁNDEZ PEÑA, E.: «Normativa fundamental de los comerciantes e industriales sociales o individuales», *Crónica Tributaria*, núm. 6, 1973, p. 165.
- FERNÁNDEZ PIRLA, J. M.: *Una aportación a la construcción del Derecho Contable*, Instituto de Estudios Fiscales, 1986.
- FERRÉ OLIVÉ, J. C.: *El delito contable. Análisis del art. 350 bis del Código Penal*, Barcelona, Praxis, 1988.
- FERREIRO LAPATZA, J. J.: «Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública», *Quincena Fiscal*, núm. 21, diciembre 1999, p. 11.
- «Sobre la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del impuesto sobre sociedades», *Quincena Fiscal*, núm. 5, 1996, p. 16.
- «Esquemas dogmáticos fundamentales del Derecho tributario», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 104, octubre 1999, p. 669.
- *Curso de Derecho Tributario español*, Marcial Pons.
- GARCÍA-MARGALLO y MARFIL, J. M.: «El IVA: Reglamento, consultas y contabilización», Madrid, Edersa, 1996.
- GARCÍA MORENO, A.: *La base imponible del Impuesto sobre Sociedades*, Tecnos, 1999.
- GARCÍA MORENO, V. A.: «Breve análisis de la exigencia de la contabilización de los gastos como requisito de deducibilidad», Civitas, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 94, abril 1997, p. 199.
- GARCÍA NÓVOA, César: «Cuestiones tributarias de la introducción del euro (II)», *Quincena Fiscal*, núm. 5, marzo 1999, p. 11.
- GARCÍA-OLMEDO DOMÍNGUEZ, R.: «El informe Ruding: una aproximación del resultado contable y la base imponible del Impuesto sobre Sociedades», *Crónica Tributaria*, núm. 68, 1993, p. 55.
- GARDE ROCA, J. A.: «El nuevo Impuesto sobre Sociedades, una ley tributaria que equilibra neutralidad y suficiencia en un marco favorable a la competitividad», *Revista de Hacienda Pública*, núm. 8, 1995, p. 287.
- GÉNOVA GALVÁN, A.: «Los regímenes de determinación de la base imponible», *RDFHP*, núm. 181, 1986.

- «La estimación indirecta en las leyes de modificación parcial de la LGT y reguladora del IVA», Civitas, *Revista Española de Derecho Financiero*, núms. 47-48, 1985, p. 431.
- GÓMEZ CABRERA, C.: «Pérdida de registros contables y estimación indirecta», Civitas, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 80, octubre 1993, p. 693.
- «Eficacia normativa de las resoluciones del ICAC y contabilización del Impuesto sobre Sociedades», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 178, enero 1998, p. 119.
- GONZÁLEZ CAYUELA, C.: «Algunas reflexiones sobre la implantación del resultado contable para el cálculo de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades», *Gaceta Fiscal*, núm. 143, mayo 1996, p. 191.
- «Algunas notas sobre los aspectos fiscales de la reforma mercantil», *Gaceta Fiscal*, núm. 76, abril 1990, p. 203.
- GONZÁLEZ GARCÍA, A. L.: «La nueva normativa contable y el Impuesto sobre Sociedades», *Impuestos*, núm. 12, junio 1990, p. 78.
- *El Impuesto sobre Sociedades y el Plan General de Contabilidad*, Instituto de Planificación Contable, 1978.
- «Reflexiones sobre contabilidad fiscal», *Crónica Tributaria*, núm. 39, p. 176.
- GONZÁLEZ GARCÍA, E.: «Comentarios al art. 47 de la LGT», en *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, t. I, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, Edersa, 1982.
- *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, t. II, Madrid, Edersa.
- GONZÁLEZ ORTIZ, F., y LAFUENTE, J. J.: «Regularización y tratamiento contable del régimen de transparencia fiscal (I y II)», *Carta Tributaria*, Monografías, núms. 282 y 283, enero 1998.
- GRACIA MARTÍN, L.: *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en Derecho Penal*, Madrid, Asociación Española de Asesores Fiscales, 1990.
- GUTIÉRREZ VIGUERA, M.: *Aplicación del IVA en la empresa: facturas, registros y contabilidad*, Editorial Gabinete Fiscal, 1986.
- *Aspectos e implicaciones contables del reglamento del Impuesto sobre Sociedades*, Editorial Gabinete Fiscal, Madrid, 1983.
- HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F.: «Una contribución al estudio de los deberes tributarios», Civitas, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 69, 1991, p. 5.
- «Los deberes contables y registrales y los principios de legalidad tributaria, sancionadora y de tipicidad», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 31, octubre 1995, p. 75.
- «Divergencias en el régimen jurídico del deber de llevanza de la contabilidad en el Derecho Mercantil y en el Derecho Tributario», *Impuestos*, núm. 5, marzo 1990, p. 7.
- HERRERO DE MADARIAGA, J.: *Estimación objetiva singular (nuevo régimen)*, Granada, Comares, 1985.
- HERRERO MADARIAGA, J., y RANCAÑO, M.: *Impuesto sobre Sociedades: Normativa básica y doctrina administrativa concordada*, Granada, Comares, 1995.
- *El IVA: Normativa básica y doctrina administrativa concordada*, Comares, 1994.
- *Estimación objetiva: Normativa básica y doctrina administrativa concordada*, Granada, Comares, 1994.

- HUGUET TORREMADE, J. M.: *Todo sobre la estimación objetiva, retenciones y pagos fraccionados*, Barcelona, Praxis, 1992.
- LAGO MONTERO, J. M.: *La sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarios*, Marcial Pons, 1998.
- LARRIBA DÍAZ-LORITE, A.: «Determinación contable del patrimonio», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 169, abril 1997, p. 187.
- LETE ACHIRICA, C.: «Notas sobre las obligaciones accesorias y los deberes de información en el Impuesto sobre Sociedades y en el IRPF», *Impuestos*, núm. 22, noviembre 1998, p. 27.
- *Las responsabilidades tributarias de los administradores de las sociedades mercantiles*, Civitas, 2000.
- LÓPEZ BERENGUER, J.: «La determinación de las bases imponibles», *HPE*, núm. 92, 1985, p. 183.
- LÓPEZ COMBARROS, J. L.: «Contabilidad en el Impuesto sobre Sociedades (I y II)», *Carta Tributaria*, Monografías, núms. 176-177, marzo 1993.
- LÓPEZ GETA, J. M.: «Las resoluciones en el ICAC (Sentencia del TSJ Madrid de 19 de enero de 1994)», *Impuestos*, núm. 24, diciembre 1994, p. 1.
- «El Impuesto sobre Sociedades. Motivación y objetivo de la reforma», *Impuestos*, núm. 10, mayo 1992, p. 1.
- «Dos Resoluciones de ICAC sobre los regímenes especiales del IVA y el IGIC y sobre el concepto de patrimonio contable a efectos de los supuestos de reducción de capital y disolución de sociedades», *Impuestos*, núm. 8, abril 1997, p. 105.
- «Reflexiones acerca del deber de llevanza de la contabilidad y otras obligaciones de control y registro en el sistema impositivo español», *Impuestos*, t. I, 1985, p. 321.
- LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: «Nuevas relaciones entre la Administración tributaria y los administrados, repercusiones jurídico-dogmáticas», *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad de Granada*, núms. 17-20, 1989, p. 91.
- *Los deberes de información tributaria*, Marcial Pons, 1992.
- LÓPEZ MARTÍNEZ, J., y LÓPEZ MOLINO, A.: «Los nuevos regímenes de cuantificación de los rendimientos empresariales y profesionales en el IRPF», *Revista de Información Fiscal*, núm. 29, septiembre 98, p. 41.
- LÓPEZ MARTÍNEZ, N.: «Notas sobre el modelo de relaciones entre normas mercantiles y fiscales», *Tribuna Fiscal*, núm. 5, marzo 1991, p. 49.
- LOZANO ARGÜELLES, R.: «Criterios contables y fiscales a la luz de la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades», *Quincena Fiscal*, núm. 8, 1996, p. 45.
- LUCAS DURÁN, M.: «La contabilidad en el marco de armonización del Derecho europeo de sociedades. Comentarios críticos en torno a la IV Directiva», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 242, octubre 1996, p. 913.
- LLORENTE SANZ, S.: «La implantación del Impuesto sobre Sociedades en España y su incidencia en la evolución de las prácticas contables», *Revista Técnica*, núm. 2, 1993, p. 47.
- MAGRANER MORENO, F.: *La comprobación tributaria de los órganos de gestión*, Aranzadi, 1995.
- «La contabilidad como medio de prueba en Derecho Tributario», *Tribuna Fiscal*, núm. 10, agosto 1991, p. 99.

- MAGRANER MORENO, F. J., y QUILES, B.: «La reciente configuración del delito contable en el Código Penal de 1995», *Crónica Tributaria*, núm. 80, 1996, p. 97.
- MALVAREZ PASCUAL, L. A., y MARTÍN ZAMORA, P.: «El método de determinación de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades: La posible inconstitucionalidad del art. 10.3 LIS y los problemas derivados de la remisión a las normas contables», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 182, mayo 1998, p. 83.
- MANGAY I SOLER, M.: «El concepto de error de hecho en el procedimiento de rectificación de errores de hecho en Derecho Tributario», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 179, febrero 1998, p. 3.
- MARINA GARCÍA-TUÑÓN, A.: *Régimen jurídico de la contabilidad del empresario*, Lex Nova, 1992, p. 61.
- MARTÍN MOLINA, P., y VEIGA COPO, A. B.: «Los libros de contabilidad: perspectiva histórica y análisis mercantil y tributario actual», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 184, julio 1998, p. 177.
- MARTÍN ZAMORA, P., y MALVAREZ PASCUAL, L. A.: «El poder normativo del ICAC y su incidencia en el ámbito fiscal», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 181, abril 1998, p. 171.
- MARTÍNEZ HORNEO, J.: «La prescripción en el delito de defraudación tributaria (I y II)», *Carta Tributaria*, Monografías, núms. 325 y 326, enero 2000.
- MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C.: *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, Tecnos, 1995.
- MARZAL DOMENECH, R., y BUNES IBARRA, J. M.: «El art. 123 de la Ley General Tributaria tras la reforma operada por la Ley 25/1995, de 20 de julio: una visión global», *Crónica Tributaria*, núm. 78, 1996, p. 19.
- MATA RODRÍGUEZ, M.: «Tratamiento de las diferencias entre criterios (de valoración y de imputación temporal) contables y fiscales», *Quincena Fiscal*, núm. 12, junio 1999, p. 31.
- MERINO JARA, I.: «La estimación objetiva en el IRPF», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 221, septiembre 1992, p. 983.
- *Facturas y registros: Requisitos y efectos fiscales*, Valladolid, Lex Nova, 1991.
- «Facturas e IVA a propósito de la STSCE de 5 de diciembre de 1996», *Quincena Fiscal*, núm. 11, 1997, p. 41.
- MOLL DE MIGUEL, S.: «La obligación contable de los empresarios mercantiles en el ordenamiento jurídico español, desde la perspectiva del Derecho comunitario europeo (hacia un Derecho contable empresarial como categoría sistemática)», *Hacienda Pública Española*, núm. 94, 1985, p. 289.
- MONGAY I SOLER, M.: «El concepto de error de hecho en el procedimiento de rectificación de errores de hecho en Derecho tributario. Estudio del ámbito objetivo de aplicación del artículo 156 de la LGT», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 179, febrero 1998, p. 5.
- MORENO ROJAS, J.: *Contabilidad y fiscalidad: diferencias del resultado contable y base imponible en el Impuesto sobre Sociedades*, Facultad de Sevilla, Facultad CEE, 1997.
- MORILLO MÉNDEZ, A.: «Las infracciones tributarias simples. Problemática, tipología y clasificación», *Impuestos*, núm. 11, junio 1999, p. 117.
- MUÑOZ BAÑOS, C.: «El concepto tributario de anomalía sustancial en contabilidad», *Crónica Tributaria*, núm. 41, 1982, p. 91.
- NAVAS VÁZQUEZ, R.: «La comprobación en el Impuesto sobre Sociedades», *Quincena Fiscal*, núm. 6, 1997, p. 9.

- OLIVARES ZARZOSA, T.: «Las infracciones contables en la LGT», *Estudios de Derecho Tributario*, vol. II, Madrid, IEF, 1977, p. 1039.
- OMEÑACA GARCÍA, J.: «Los libros de contabilidad obligatorios en la empresa “Business Harvard”», *Contabilidad y Finanzas*, núm. 1, 1994.
- «Los libros contables y su legalización según las normativas mercantil fiscal», *Revista Técnica Contable*, núm. 528, diciembre 1992, p. 795.
- PAGES Y GALTES, J.: «El abandono del concepto de “gasto necesario” por la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades y sus efectos en el IRPF», *Quincena Fiscal*, núm. 9, 1996, p. 11.
- PALAO TABOADA, C.: «La potestad de obtención de información de la Administración tributaria y sus límites», en *Estudios de Derecho y Hacienda, Gaceta Fiscal*, núm. 45, 1987. Madrid, Ministerio de Economía y Hacienda, 1987, p. 900.
- «Economía y Derecho en la aplicación de las leyes tributarias», *Crónica Tributaria*, núm. 73, 1995, p. 69.
- «Cuestiones de método en la obra del profesor Sáinz de Bujanda», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 104, octubre 1999, p. 637.
- «Métodos y procedimientos de determinación de las bases imponibles», *Crónica Tributaria*, núm. 45, 1983, p. 13.
- PALLARÉS RODRÍGUEZ, R.: «El delito tributario configurado en el art. 349 del Código Penal y el Impuesto sobre Sociedades a través de la Jurisprudencia», *Impuestos*, núm. 24, diciembre 1990, p. 13.
- PAREDES GÓMEZ, R.: *Criterios básicos para la reforma del Impuesto sobre Sociedades*, Documentos de trabajo, Universidad Complutense de Madrid, 1993.
- *Normativa actual del Impuesto sobre Sociedades en España. Descripción y valoración*, Universidad Complutense de Madrid, 1993.
- *La armonización del Impuesto sobre Sociedades en la CEE: Estrategia española*, Universidad Complutense de Madrid, 1993.
- PARRONDO AYMERICH, J.: «Novedades en materia de actividades agrícolas y ganaderas (I y II)», *Gaceta Fiscal*, núms. 128 y 129, núm. 128, enero 1995, p. 205.
- PASCUAL PEDREÑO, E.: «Incidencia de la reforma mercantil en las relaciones entre contabilidad e Impuesto sobre Sociedades», *Impuestos*, núm. 14, julio 1996, p. 24.
- *Impuesto sobre Sociedades y contabilidad*, Valladolid, Lex Nova, 1996.
- «Los presupuestos de aplicación del régimen de estimación indirecta», *Información Fiscal*, núm. 10, julio 1995.
- PÉREZ BERENGUENA, J.: «La culpabilidad tributaria», *Crónica Tributaria*, núm. 178, 1996, p. 105.
- PÉREZ DE ALGABA CUENCA, M.: «Modelo de relación entre contabilidad y fiscalidad. El principio de inscripción contable», *Carta Tributaria*, Monografías, núm. 156, abril 1992, p. 1.
- PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M.: «La imposible coordinación del plazo de prescripción del delito fiscal y el nuevo plazo de cuatro años del art. 64 LGT», *Quincena Fiscal*, núm. 5, 2000, p. 9.
- PÉREZ MARTÍNEZ, J. M.: «El régimen especial simplificado del Impuesto sobre Valor Añadido y la coordinación de sus regímenes especiales con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *Crónica Tributaria*, núm. 87, 1998, p. 179.
- PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, 7.^a ed., Madrid, Civitas, 1997.

- PITA GRANDAL, A. M.: «La atribución de competencias de comprobación e investigación tributaria», Civitas, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 92, 1996.
- PONT MESTRES, M.: «Las infracciones tributarias en el marco del procedimiento de inspección (I y II)», *Carta Tributaria*, Monografías, núms. 153 y 154, febrero 1992.
- «Acerca de la facultad de la Administración para determinar el resultado contable a tenor del art. 148 de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades», *Gaceta Fiscal*, núm. 147, noviembre 1996, p. 66.
- POVEDA BLANCO, F.: «La estimación objetiva singular: comentarios a su aplicación», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 158, 1982, p. 536.
- «El retorno de las estimaciones objetivas de los rendimientos empresariales. Análisis crítico», *Impuestos*, núm. 4, febrero 1993, p. 4.
- PUEYO MASO, J.: «El derecho de la inspección a examinar la contabilidad de los contribuyentes», *Crónica Tributaria*, núm. 41, 1982, p. 113.
- RANCAÑO MARTÍN, A.: *La estimación indirecta*, Marcial Pons, 1997.
- ROBLÁN: «Textos olvidados (I): Proyecto de Ley de Disciplina Contable y Represión del Fraude Fiscal», *Impuestos*, núm. 11, junio 1994, p. 109.
- ROCAFORT NICOLAY, A., y FERRER, P.: *El IVA: Aplicación contable en la empresa*, Barcelona, Miquel, 1985.
- RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: «Rectificación de errores de hecho o materiales y aritméticos en nuestra reciente jurisprudencia», *Quincena Fiscal*, núm. 12, junio 2000.
- RODRÍGUEZ PAYO, J. M.: «Planteamientos fiscales en la unión de despachos profesionales», *Gaceta Fiscal*, núm. 77, 1990.
- ROJO RAMÍREZ, A. A.: «La inscripción de las cuentas anuales registro mercantil», *Revista Técnica Contable*, núm. 520, abril 1992, p. 181.
- ROZAS VALDÉS, J. A.: «Determinación de la base imponible en estimación objetiva», *Quincena Fiscal*, núm. 3, febrero 1994, p. 45.
- SÁINZ DE BUJANDA, F.: «Los regímenes de determinación de la base imponible y su proyección sobre la estructura del sistema tributario», *Hacienda Pública*, VI, Madrid, IEP, 1973.
- SALVADOR CIFRE, C.: «Relación contabilidad-fiscalidad: Criterios de imputación temporal», *Impuestos*, núm. 4, febrero 1994, p. 91.
- SÁNCHEZ GALIANA, J. A.: «Las actuaciones de la Agencia Tributaria y los principios constitucionales tributarios», Civitas, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 87, 1995, p. 421.
- SÁNCHEZ GALIANA, J. A.; PALLARÉS RODRÍGUEZ, R., y CRESPO MIEGIMOLLE, M.: *El nuevo Impuesto sobre Sociedades. Cuestiones prácticas*, Aranzadi, 1998.
- SÁNCHEZ PINO, A. J., y MALVAREZ PASCUAL, L. A.: *La estimación indirecta en el ámbito de la gestión tributaria*, Aranzadi, 2000.
- SÁNCHEZ SERRANO, L.: *La declaración tributaria*, Madrid, IEF, 1977, p. 21.
- SÁNCHEZ VÁZQUEZ, V. M.: «Los deberes de los sujetos interesados en las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación», en la obra *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, Madrid, IEF-Marcial Pons, 1997.
- SÁNCHEZ-ORTIZ GUTIÉRREZ, P.: «El delito contable tributario (interpretación y análisis dogmático del art. 350 bis del Código Penal)», *Impuestos*, núm. 2, enero 1996, p. 178.

- «Contabilidad y delito contable tributario: Una disparidad metodológica», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 234, noviembre 1994, p. 1215.
- *El delito contable tributario*, Aranzadi, 1995.
- SANZ GADEA, E.: «El secreto de la contabilidad», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 98, mayo 1991, p. 65.
- «El resultado contable en el marco del Derecho contable», *Revista de Estudios Financieros. Contabilidad y Tributación*, núm. 189, 1998, p. 137.
- *Guía del Impuesto sobre Sociedades*, Valencia, CISS, 1996, 1996.
- SANZ SANTORALIA, C. J.: «Estudio normativo de los libros contables», *Revista Técnica Contable*, 1994, p. 254.
- SAURA PACHECO, A.: *Régimen jurídico de sociedades y empresas individuales*, Madrid, Ministerio de Hacienda, 1944.
- SAUS IBORRA, R.: «Comentario sobre infracciones, sanciones y delito fiscal en el régimen de transparencia», *Crónica Tributaria*, núm. 41, 1982, p. 157.
- SEGARRA FERRE, A.: «Tratamiento de las diferencias entre los principios contables y fiscales (modificaciones de la reforma de la Ley de reforma mercantil y del nuevo Plan General de Contabilidad)», *Gaceta Fiscal*, núm. 83, diciembre 1990, p. 163.
- SERRA MALLOL, A.: «La nueva Ley de Sociedades Limitadas (I y II)», *Tribuna Fiscal*, núms. 62 y 63, febrero 1996.
- SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L., y MERINO JARA, I.: «La regularización Tributaria en la reforma de los delitos contra la Hacienda Pública», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 236, abril 1995, p. 351.
- SIMÓN ACOSTA, Eugenio: *El delito de defraudación tributaria*, Aranzadi, 1998.
- SOLA RECHE, E.: «El delito fiscal y la prescripción tributaria», *Tribuna Fiscal*, núm. 101, marzo 1999, p. 73.
- SOLER ROCH, M. T.: «Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al IRPF», *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 25, enero 1980, p. 5.
- TEJERIZO LÓPEZ, J. L.: «Las funciones de los órganos de gestión tributaria: algunas consideraciones críticas», *Quincena Fiscal*, núm. 3, 1997, p. 11.
- TRUJILLO ALARCÓN, J.: «Perspectiva contable del nuevo régimen simplificado de IVA», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 184, julio 1998, p. 103.
- TRUYOLS MARTÍ, M. A.: «El Impuesto sobre Sociedades en términos de contabilidad nacional», *Revista de Hacienda Pública Española*, núm. 130, marzo 1994, p. 127.
- URÍA GONZÁLEZ, R.: «Derecho fiscal y Derecho mercantil», *Hacienda Pública Española*, núm. 94, 1985, p. 37.
- VEGA HERRERO, M.: «Comentarios al art. 83 de la LGT», en la obra *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, t. II, Madrid, Edersa, 1985, p. 138.
- VELÁZQUEZ CUETO, F.: «La prueba en el procedimiento de gestión tributaria», *Carta Tributaria*, Monografías, núm. 186, septiembre 1993.
- VICENT CHULIÁ, F.: *Compendio crítico de Derecho Mercantil*, 2.^a ed., t. I, Barcelona, 1986.
- «Introducción general a las relaciones entre el Derecho Mercantil y el Derecho Fiscal», *Hacienda Pública Española*, núm. 94, 1985, p. 89.
- VVAA: *El IVA en el sistema tributario español*, Monografías, Madrid, Escuela de Hacienda Pública, Ministerio de Economía y Hacienda, 1986.

- VVAA: *Aspectos y problemática contable del Impuesto sobre Sociedades*, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 1990.
- VVAA: *Guía del Impuesto sobre Sociedades*, CISS, 1996.
- VVAA: *Guía del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades*, CISS, 1997.
- VVAA: *Curso de Derecho Tributario*, 7.^a ed., Marcial Pons, Madrid, 1991.
- VVAA: «La Ley del Impuesto sobre Sociedades y su nuevo reglamento», *Expansión*, 1997.
- VVAA: *Temas de Derecho Penal Tributario*, Marcial Pons, 2000.
- ZAPATA CIRUEGA, I.: «Actualización de balances», *Carta Tributaria*, Monografías, núm. 267, abril 1997.

ÍNDICE

	<u>Pág.</u>
CAPÍTULO I. EL DEBER DE CONTABILIDAD.....	7
I. OBLIGACIONES Y DEBERES TRIBUTARIOS.....	7
II. EL DEBER DE CONTABILIDAD EN DERECHO TRIBUTARIO.....	13
1. Caracteres del deber tributario de contabilidad.....	13
2. Concepto de contabilidad y registro en las normas tributarias .	15
3. El sujeto obligado.....	17
III. ASPECTOS TEMPORALES DEL DEBER DE CONTABILIDAD.....	19
1. Nacimiento del deber de contabilidad.....	19
2. Extinción del deber de contabilidad.....	20
CAPÍTULO II. EL DEBER DE LLEVANZA DE LA CONTABILIDAD EN LOS DISTINTOS TRIBUTOS.....	25
I. EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.....	25
1. Introducción.....	25
a) Antecedentes.....	26
b) La reforma mercantil de 1989: el Derecho contable.....	28
c) Relaciones fiscalidad-contabilidad tras la reforma mercantil de 1989.....	31
2. La base imponible del Impuesto sobre Sociedades: articulación de las relaciones entre fiscalidad y contabilidad.....	37
a) Definición de resultado contable.....	38

	<u>Pág.</u>
b) Normativa contable de aplicación directa en el IS	39
b.1. Normativa aplicable	39
b.2. Cuestiones polémicas	40
A) Las Resoluciones del ICAC.....	40
B) El Informe de los Auditores	46
C) Normas aplicables a determinadas Entidades ..	47
c) Críticas al art. 10.3 de la LIS	48
3. Los deberes contables en el Impuesto sobre Sociedades	51
a) Contabilidad material	54
b) Contabilidad formal: Libros contables obligatorios.....	55
b.1. El libro Diario.....	57
b.2. El libro de Inventarios y Cuentas Anuales	58
A) El Balance Inicial detallado de la empresa.....	58
B) Los balances trimestrales de comprobación de sumas y saldos.....	59
C) El Inventario de cierre de ejercicio.....	59
D) Las Cuentas Anuales.....	60
c) Sujetos pasivos obligados a los deberes contables en el IS.....	67
II. LOS DEBERES CONTABLES Y REGISTRALES EN EL IRPF	70
1. Introducción.....	70
2. Sujetos pasivos obligados al deber de contabilidad en el IRPF	72
3. Deberes contables y registrales de las actividades económicas .	78
a) Estimación directa normal.....	78
b) Estimación directa simplificada	81
c) Estimación objetiva	87
c.1. Introducción	87
c.2. Deberes contables y registrales	92
c.3. Conclusiones	94
III. DEBERES CONTABLES EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES	96
1. Rentas obtenidas por establecimientos permanentes.....	96
2. Rentas obtenidas sin establecimiento permanente.....	98
IV. LOS DEBERES CONTABLES Y REGISTRALES EN EL IVA .	98
1. Introducción.....	98
2. Sujetos pasivos	100

	<u>Pág.</u>
3. Libros registro del Impuesto sobre el Valor Añadido.....	101
a) Libro registro de facturas emitidas.....	102
b) Libro registro de facturas recibidas.....	105
c) Libro registro de bienes de inversión.....	106
d) Libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias.....	108
4. Requisitos formales de los libros registro del IVA.....	109
5. Plazo para las anotaciones registrales.....	109
6. Rectificación de anotaciones contables.....	110
7. Reglas especiales de registro en el IVA.....	111
a) Régimen simplificado.....	111
b) Régimen de agricultura, ganadería y pesca.....	113
c) Régimen especial del recargo de equivalencia.....	114
d) Régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.....	115
e) Régimen especial de las agencias de viajes.....	116
f) Régimen especial del oro de inversión.....	116
g) Otros registros.....	116
V. LOS DEBERES CONTABLES EN LOS IMPUESTOS ESPECIALES.....	117
1. Introducción.....	117
2. Obligaciones contables de los Impuestos Especiales de Fabricación.....	118
3. Consideraciones finales.....	126
VI. CONSIDERACIONES COMUNES AL DEBER DE CONTABILIDAD DE LOS DISTINTOS TRIBUTOS: LA FUNCIÓN DE LOS LIBROS DE CONTABILIDAD.....	127
CAPÍTULO III. EL INCUMPLIMIENTO DE LOS DEBERES CONTABLES Y REGISTRALES.....	131
I. COMPROBACIÓN DEL DEBER DE CONTABILIDAD.....	132
1. Comprobación de los órganos de Gestión.....	132
2. Comprobación de los órganos de Inspección.....	135
a) Examen de la documentación.....	136
b) Art. 148 LIS: Comprobación de la base imponible por parte de la Administración.....	138
II. LAS INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS EN MATERIA DE DEBERES CONTABLES.....	144
1. Introducción.....	144
2. Sujetos pasivos y responsabilidad tributaria.....	149

	<u>Pág.</u>
3. Infracciones simples	150
4. Infracciones graves	155
5. Infracciones específicas en otras leyes tributarias.....	156
III. EL DELITO CONTABLE	157
1. Introducción.....	157
2. Sujeto activo del delito.....	158
3. Análisis de los supuestos del art. 310 del Código Penal.....	159
4. Relaciones delito contable y delito fiscal	166
5. Prescripción penal y prescripción tributaria	168
IV. ESTIMACIÓN INDIRECTA	169
1. El deber de contabilidad y la estimación indirecta	169
2. Supuestos de incumplimiento sustancial de los deberes con- tables	172
3. Conclusiones	178
V. ANOMALÍAS CONTABLES: DIFERENCIAS EN LOS SUPUESTOS CONTEMPLADOS PARA EL DELITO CON- TABLE, LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS Y LA ESTI- MACIÓN INDIRECTA.....	178
BIBLIOGRAFÍA	183

