

Primera Edición: Febrero de 2011

Los derechos de propiedad intelectual de esta obra pertenece a El Derecho o a terceros. El Cliente, por el hecho de la compra no adquiere ninguno de dichos derechos y tiene prohibida la reproducción, transformación, comunicación pública o difusión de las obras intelectuales en los términos exigidos por la normativa vigente.

La adquisición de libros sujetos a propiedad intelectual se realizará para uso exclusivamente personal del cliente, sin que pueda, en ningún caso, comunicarlos o ceder su uso a terceros. Esta licencia, por tanto, es intransferible y no exclusiva.

Cualquier infracción de los derechos de propiedad intelectual e industrial, salvo que concurra el consentimiento expreso e inequívoco de su legítimo titular, podrá ser denunciada y perseguida por todos los medios legales.

ISBN: 978-84-15257-01-1

PVP: 28 Euros (Precio sin IVA)

©Grupo Editorial El Derecho y Quantor, S.L.
C/Lagasca, 45, 28001 Madrid

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 45)

Obligaciones Formales

Índice

I. Llevanza de libros	17
1. Llevanza de contabilidad.....	17
1.1. Obligados.....	17
1.2. Requisitos de los registros contables.....	19
1.3. Conservación de documentos	20
1.4. Valor probatorio de los libros contables.....	23
1.5. Secreto de la contabilidad y restricciones	24
1.6. Incumplimiento de las obligaciones contables.....	28
1.6.1. Consideraciones previas	28
1.6.2. Delito societario	28
1.6.3. Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social	30
1.6.4. Incumplimiento del depósito de cuentas.....	33
1.6.5. Infracción tributaria	35
1.6.6. Falsedad contable en el supuesto de concurso.....	42
2. Libros obligatorios según la legislación mercantil.....	43
2.1. Clases de libros	43
2.2. Libro Diario.....	44
2.3. Libro de Inventarios y Cuentas anuales.....	44

2.4. Libro de actas	47
2.5. Libro registro de acciones nominativas	48
2.6. Libro registro de socios.....	49
2.7. Libro registro de contratos del socio único con la sociedad unipersonal	51
2.8. Libros para las cuentas anuales consolidadas	52
2.9. Libro de garantías otorgadas en las sociedades de garantía re- cíproca	52
2.10. Libro registro de aportaciones al capital social	52
3. Legalización de libros	52
3.1. Obligados a legalizar	52
3.2. Libros a legalizar.....	53
3.3. Lugar para la legalización de los libros.....	53
3.4. Formas de legalización	54
3.5. Procedimiento de legalización de los libros.....	57
4. Libros obligatorios según la legislación fiscal.....	59
4.1. Consideraciones previas.....	59
4.2. Libros obligatorios según la normativa del Impuesto sobre So- ciedades	59
4.3. Libros obligatorios según la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.....	61
4.3.1. Consideraciones generales	61
4.3.2. Actividades empresariales en estimación directa.....	61
A. Modalidad normal.....	61
B. Actividad sin carácter mercantil.....	62
C. Modalidad simplificada	64
4.3.3. Actividades profesionales en estimación directa	66
4.3.4. Actividades económicas en estimación objetiva	69
4.3.5. Entidades en régimen de atribución de rentas	69
4.3.6. Normas sobre la llevanza de los libros registros y conser- vación de documentos	70
4.4. Libros obligatorios según la normativa del Impuesto sobre el	

Valor Añadido	73
4.4.1. Régimen general	73
A. Cuestiones generales	73
B. Libro registro de facturas expedidas	75
C. Libro registro de facturas recibidas	76
D. Libro registro de bienes de inversión	79
E. Libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias	80
F. Normas sobre la llevanza de los libros obligatorios.....	81
4.4.2. Régimen simplificado.....	82
4.4.3. Régimen especial de agricultura, ganadería y pesca	83
4.4.4. Régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección	85
4.4.5. Régimen especial de agencias de viajes.....	88
4.4.6. Régimen especial del recargo de equivalencia	88

II. Expedición y entrega de facturas 91

1. Consideraciones generales.....	91
2. Facturas	92
2.1. Operaciones objeto de facturación	92
2.2. Contenido.....	95
2.3. Facturas recapitulativas	100
3. Documentos sustitutivos.....	100
3.1. Operaciones objeto de documentos sustitutivos.....	100
3.2. Contenido.....	102
4. Expedición de facturas y documentos sustitutivos.....	103
4.1. Expedición por el destinatario de las operaciones o por un tercero	103
4.2. Medios	105
4.3. Plazo.....	105

4.4. Moneda y lengua	106
4.5. Duplicados	106
5. Remisión de facturas y documentos sustitutivos	107
5.1. Obligación	107
5.2. Plazo	107
5.3. Formas	108
6. Facturas y documentos sustitutivos rectificativos.....	109
6.1. Consideraciones generales	109
6.2. Facturas rectificativas.....	109
6.2.1. Por incumplimiento de alguno de los requisitos de expedición de facturas.....	109
6.2.2. Para separar la base imponible correspondiente a varias operaciones.....	110
6.2.3. Por repercusión incorrecta de cuotas impositivas en el IVA ..	110
6.2.4. Por modificación de la base imponible en el IVA.....	111
A. Consideraciones generales.....	111
B. Devolución de los envases y embalajes susceptibles de reutilización.....	111
C. Descuentos y bonificaciones otorgados con posterioridad a la operación	112
D. Operación que queda sin efecto o alteración del precio.....	112
E. Fijación del importe de la contraprestación fijado inicialmente de una manera provisional	112
F. Declaración en concurso del deudor	113
G. Créditos incobrables reclamados judicialmente o mediante requerimiento notarial	115
H. Excepciones a la modificación de la base imponible	119
I. Obligación de expedir y enviar al destinatario una factura rectificativa	120
J. Comunicación a la Administración tributaria en el caso de concurso del deudor y créditos incobrables.....	120
K. Registro contable	123

6.3. Documentos sustitutivos rectificativos.....	124
6.4. Forma de expedición de las facturas o de los documentos sustitutivos rectificativos.....	125
6.5. Plazo para efectuar la rectificación	129
6.6. Rectificación de las anotaciones registrales	130
6.7. Rectificación de las cuotas impositivas repercutidas.....	130
6.8. Rectificación de deducciones.....	131
6.9. Régimen sancionador	132
7. Conservación	133
8. Particularidades en regímenes especiales.....	138
9. Justificación de determinadas operaciones financieras	140
10. Infracción tributaria.....	141
11. Resolución de controversias	142
12. Régimen transitorio.....	142
III. Inventario y balance de comprobación de sumas y saldos.....	145
1. Inventario.....	145
2. Balance de comprobación de sumas y saldos.....	147
IV. Cuentas Anuales y cuentas sociales.....	149
1. Consideraciones generales	149
2. Principios contables y reglas de valoración.....	150
3. Formulación de las Cuentas Anuales.....	158
3.1. Obligados a formular las Cuentas Anuales	158
3.2. Documentos que integran las Cuentas Anuales.....	158
3.3. Plazo de formulación	159
3.4. Requisitos formales.....	159

3.5. Hechos posteriores al cierre del ejercicio	161
3.6. Estructura de las Cuentas Anuales.....	161
3.7. Conceptos básicos	167
3.7.1. Cifra anual de negocios.....	167
3.7.2. Número medio de trabajadores	172
3.7.3. Empresas del grupo, multigrupo y asociadas	172
3.7.4. Estados financieros intermedios.....	174
4. Balance.....	174
4.1. Concepto	174
4.2. Normas de elaboración.....	175
4.3. Modelos de balance.....	185
5. Cuenta de Pérdidas y Ganancias	225
5.1. Concepto	225
5.2. Normas de elaboración.....	226
5.3. Modelos de la cuenta de pérdidas y ganancias.....	233
6. Estado de cambios en el patrimonio neto.....	251
6.1. Concepto	251
6.2. Normas de elaboración.....	253
6.3. Modelos de estados de cambios en el patrimonio neto.....	258
7. Estado de flujos de efectivo.....	315
7.1. Concepto	315
7.2. Normas de elaboración.....	316
7.3. Modelo de estado de flujos de efectivo.....	322
8. Memoria	334
8.1. Concepto	334
8.2. Normas de elaboración.....	334
8.3. Contenido y modelos de la memoria.....	335
8.3.1. Consideraciones previas	335
8.3.2. Memoria normal.....	342
A. Relación de apartados	342

B. Actividad de la empresa	343
C. Bases de presentación de las Cuentas Anuales	344
D. Aplicación de resultados	346
E. Normas de registro y valoración	347
F. Inmovilizado material	352
G. Inversiones inmobiliarias.....	355
H. Inmovilizado intangible	355
I. Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar .	360
J. Instrumentos financieros	363
K. Existencias.....	375
L. Moneda extranjera.....	376
M. Situación fiscal.....	377
N. Ingresos y Gastos	379
Ñ. Provisiones y contingencias	380
O. Información sobre medio ambiente	382
P. Retribuciones a largo plazo al personal.....	382
Q. Transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio	383
R. Subvenciones, donaciones y legados	384
S. Combinaciones de negocios.....	384
T. Negocios conjuntos.....	388
U. Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones interrumpidas	389
V. Hechos posteriores al cierre.....	390
W. Operaciones con partes vinculadas	391
X. Otra información	395
Y. Información segmentada	396
Z. Información sobre derechos de emisión de gases de efecto invernadero.....	396
8.3.3. Memoria abreviada.....	397
A. Relación de apartados	397

B. Actividad de la empresa	398
C. Bases de presentación de las Cuentas Anuales	399
D. Aplicación de resultados	401
E. Normas de registro y valoración	402
F. Inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias	405
G. Activos financieros	406
H. Pasivos financieros	409
I. Fondos propios	410
J. Situación fiscal	411
K. Ingresos y Gastos	411
L. Subvenciones, donaciones y legados	412
M. Operaciones con partes vinculadas	412
N. Otra información.....	415
Ñ. Información sobre medio ambiente y derechos de emisión de gases de efecto invernadero	415
8.3.4. Memoria de Pymes.....	416
A. Relación de apartados	416
B. Actividad de la empresa.....	417
C. Bases de presentación de las cuentas anuales	417
D. Aplicación de resultados.....	419
E. Normas de registro y valoración.....	420
F. Inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias	423
G. Activos financieros	423
H. Pasivos financieros.....	426
I. Fondos propios	428
J. Situación fiscal	428
K. Ingresos y gastos	429
L. Subvenciones, donaciones y legados.....	429
M. Operaciones con partes vinculadas	430
N. Otra información.....	432

Ñ. Información sobre medio ambiente y derechos de emisión de gases de efecto invernadero	432
8.3.5. Otras menciones a incluir en la Memoria	433
A. Consideraciones generales	433
B. Fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores	434
C. Reinversión de beneficios extraordinarios	436
D. Agrupaciones de interés económico y uniones temporales de empresas.....	437
E. Exteriorización de los compromisos por pensiones	438
F. Revalorizaciones contables voluntarias	439
G. Cambio de método de amortización.....	440
H. Régimen de la minería	440
I. Sociedades de capital.....	440
J. Sociedades anónimas cotizadas	445
K. Sociedades anónimas deportivas.....	445
L. Sociedades anónimas cotizadas de inversión en el mercado inmobiliario	445
M. Remuneración de auditores	449
N. Información sobre los aplazamientos de pago efectuados a los proveedores durante el ejercicio	449
9. Cuadro de financiación	453
10. Informe de gestión	453
11. Aplicación del resultado.....	455
12. Verificación de las Cuentas Anuales.....	457
12.1. Concepto	457
12.2. Obligados a la auditoría de cuentas	458
12.3. Nombramiento de auditores	462
12.4. Régimen de los auditores	465
12.5. Informe de auditoría.....	468
13. Aprobación de las Cuentas Anuales	473

14. Depósito y publicidad de las Cuentas Anuales	476
14.1. Obligados a depositar las Cuentas Anuales	476
14.2. Plazo para el depósito	478
14.3. Lugar del depósito.....	478
14.4. Documentación a presentar.....	480
14.5. Forma de presentación	483
14.6. Procedimiento registral.....	485
14.7. Publicidad y acceso a las Cuentas Anuales	487
14.8. Incumplimiento del depósito	491
14.8.1. Responsables.....	491
14.8.2. Inicio del expediente sancionador	491
14.8.3. Sanciones por el incumplimiento	492
A. Cierre registral.....	492
B. Multa	494
15. Normas Internacionales de Contabilidad.....	496
V. Censos tributarios	497
1. Contenido de los censos de la Administración tributaria	497
2. Formación de los censos tributarios.....	498
3. Censo de obligados tributarios y de empresarios, profesionales y retenedores	502
4. Información complementaria en el censo de empresarios, profe- sionales y retenedores	505
5. Declaración de alta, baja y modificación	507
6. Gestión de las declaraciones censales.....	514
7. Modelos, plazo y lugar de presentación	516
VI. Domicilio fiscal	529

VII. Número de Identificación Fiscal 531

1. Obligación de disponer del NIF 531
2. Asignación del NIF a personas físicas..... 532
3. Asignación del NIF a personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica 534
4. Especialidades del NIF de empresarios o profesionales a efectos del IVA 538
5. Utilización del NIF 541
6. Revocación del NIF 546
7. Infracciones y sanciones 550

VIII. Declaración anual de operaciones con terceros 551

1. Obligados a suministrar información..... 551
2. Contenido de la declaración anual..... 555
3. Cumplimentación y criterios de imputación temporal 557

ANEXO 563

- FORMULARIOS 563
1. Factura 563
 2. Autofactura 564
 3. Comunicación de modificación de bases imponibles en el IVA. Créditos incobrables. Facturas rectificativas 565
 4. Remisión de documentos. Modificación de bases imponibles en el IVA. Facturas rectificativas 567
 5. Modificación de bases imponibles en el IVA. Clientes en situación de concurso. Facturas rectificativas 568
 6. Inventario 570

7. Balance de comprobación de sumas y saldos.....	573
8. Memoria normal.....	574
9. Memoria abreviada.....	670
10. Memoria de Pymes.....	710
11. Escritura de nombramiento de auditor de cuentas anuales. Verificación de cuentas anuales	745
12. Acta de junta universal. Nombramiento de auditores. Verificación de cuentas anuales.....	746
13. Solicitud de nombramiento de auditores por sociedades obligadas a verificación contable. Verificación de cuentas anuales	748
14. Solicitud de nombramiento de auditores por sociedades no obligadas a verificación contable. Verificación de cuentas anuales	749
15. Certificación de acuerdo de la junta, dirigido a la subsanación de defectos apreciados en las cuentas anuales. Cuentas anuales	750
16. Certificación para el depósito de las cuentas anuales	752
17. Certificación de junta ordinaria universal. Cuentas abreviadas. Sociedad de responsabilidad limitada	755
18. Certificación de junta general ordinaria. Cuentas abreviadas. Sociedad de responsabilidad limitada	758
19. Solicitud de certificación al Registro Mercantil, de todas las inscripciones relativas a una entidad. Cuentas anuales	761
20. Solicitud de actualización de certificaciones. Cuentas anuales...	761
21. Solicitud de nota simple de las cuentas depositadas en el Registro. Cuentas anuales	762
EJEMPLOS	763
1. Rectificación de una venta. Facturas rectificativas	763
2. Rectificación de una compra. Facturas rectificativas	764
3. Venta con condición resolutoria. Facturas rectificativas	765
4. Cifra anual de negocios. Cuentas anuales	766
5. Número medio de trabajadores	767

6. Estado de cambios en el patrimonio neto y Estado de flujos de efectivo. Cuentas anuales	768
---	-----

I. Llevanza de libros

1. Llevanza de contabilidad

1.1. Obligados

Obligados a llevar contabilidad según la normativa mercantil

(art.25 CCom y art.375.1 RRM)

De acuerdo con la normativa mercantil, toda empresa o empresario, individual o colectivo, cualquiera que sea su forma jurídico societaria, debe 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. (art.25 del Real Decreto de 22 de agosto de 1885, por el que se publica el Código de Comercio - en adelante CCom -)

Respecto de las sucursales abiertas en España por sociedades extranjeras hay que tener en cuenta que son las sociedades matriz las que tienen la obligación de llevar los libros contables de la empresa en su conjunto (matriz y sucursal). Tal y como establece el Reglamento del Registro Mercantil, las sociedades extranjeras que tengan abiertas sucursales en España habrán de depositar necesariamente en el Registro de la sucursal en que consten los datos relativos a la sociedad sus cuentas anuales y, en su caso, las cuentas consolidadas que hubieran sido elaboradas conforme a su legislación. (art.375.1 del Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil - en adelante RRM -)

Obligados a llevar contabilidad según la normativa fiscal

(art.133.1 LIS, art.22 LIRNR, art.104.2 LIRPF y art.68 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas)

Por lo que respecta a la normativa fiscal, la misma establece igualmente la obligación de llevar contabilidad en los casos siguientes:

- Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades deben llevar su contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio o con lo establecido en las normas por las que se rigen.

Los sujetos pasivos a quienes resulta aplicable el régimen de entidades parcialmente exentas llevarán su contabilidad de tal forma que permita identificar los ingresos y gastos correspondientes a las rentas y explotaciones económicas no exentas. (art.133.1 y art.120 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades - en adelante LIS -)

- Con respecto a los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, se establece que los establecimientos permanentes estarán obligados a llevar contabilidad separada, referida a las operaciones que realicen y a los elementos patrimoniales que estuviesen afectos a los mismos. Además, están obligados al cumplimiento de las restantes obligaciones de índole contable, registral o formal exigibles a las entidades residentes en territorio español por las normas del Impuesto sobre Sociedades. (art.22 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes - en adelante LIRNR -)
- Los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que desarrollen actividades empresariales cuyo rendimiento se determine en régimen de estimación directa estarán obligados a llevar contabilidad ajustada a lo dispuesto en el Código de Comercio. (art.104.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio – en adelante LIRPF)

Por el contrario, están exceptuados de esta obligación general de llevar contabilidad, si bien sí están obligados a llevar determinados libros - registros: (art.68 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real

Decreto 304/2004, de 20 de febrero - en adelante Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas -)

- * Los sujetos pasivos cuya actividad empresarial no tenga carácter mercantil, de acuerdo con el Código de Comercio.
- * Los sujetos pasivos que desarrollen actividades empresariales cuyo rendimiento se determine en la modalidad simplificada del régimen de estimación directa.
- * Los sujetos pasivos que ejerzan actividades profesionales cuyo rendimiento se determine en régimen de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades.
- * Los contribuyentes que desarrollen actividades económicas que determinen su rendimiento neto mediante el régimen de estimación objetiva.
- * Las entidades en régimen de atribución de rentas que desarrollen actividades económicas.

1.2. Requisitos de los registros contables

La contabilidad debe ser llevada directamente por los empresarios o por otras personas debidamente autorizadas, sin perjuicio de la responsabilidad de aquéllos. A estos efectos, la autorización se presume concedida, salvo prueba en contrario. (art.25 CCom)

La normativa mercantil, además de establecer la obligación de llevanza de contabilidad, determina una serie de formalidades a observar en el cumplimiento de la referida obligación. Tales formalidades son:

- La contabilidad deber ser ordenada y adecuada a la actividad de la empresa.
- La contabilidad debe permitir un seguimiento cronológico de las operaciones de la empresa, así como la elaboración periódica de inventarios y balances.

En relación a los libros y registros contables, se establecen las siguientes normas: (art.29 CCom)

- Claridad.

No está permitido el uso de abreviaturas o símbolos que induzcan a confusión, cuyo significado no pueda ser precisado conforme a la legislación o la práctica mercantil general.

- Orden cronológico.

La fecha que habrá de tenerse en cuenta será la del hecho económico o cambio patrimonial que se ha producido y que se está contabilizando, atendiendo a los principios contables aplicables, así como las normas generales de derecho.

- Sin espacios en blanco, tachaduras, raspaduras o interpolaciones.
- Todos los errores u omisiones deben salvarse en cuanto son advertidos. Estas correcciones pueden realizarse por medio de un asiento que anule el erróneo, indicando cuál se anula, y elaborando a continuación el correcto. En el supuesto de una omisión, se debe realizar el asiento correspondiente en la fecha en que se conozca dicha omisión.

La utilización de medios mecánicos para llevar contabilidades facilita la subsanación de errores, puesto que permite la reordenación de asientos por fechas o su anulación y nueva formulación, siempre y cuando no se hubiera cerrado el ejercicio.

- Moneda: Las anotaciones contables deberán ser hechas expresando los valores en euros.

El incumplimiento de las obligaciones contables constituye infracción tributaria. (art.200 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria – en adelante LGT - y art.16 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario)

1.3. Conservación de documentos

Obligación de conservación

Los empresarios deben conservar debidamente ordenados los siguientes documentos:

- Libros contables, tanto los obligados por la legislación mercantil como por la fiscal.
- Correspondencia, documentación y justificantes concernientes a su negocio.

El cese del empresario en el ejercicio de sus funciones no le exime de esta obligación. En caso de fallecimiento la obligación recae sobre los herederos y en caso de disolución, sobre los liquidadores.

Plazo

La obligación de conservación se extiende a un plazo de 6 años, a contar desde el último asiento realizado en los libros. Se trata de un plazo de prescripción, y no de caducidad, por lo que puede ser interrumpido por la actuación de la Administración tributaria. (art.30 CCom)

Los libros obligatorios conforme a normas tributarias, junto con sus soportes documentales, deberán conservarse durante el plazo en que subsiste el derecho de la Administración a exigir la deuda tributaria. A estos efectos, debe tenerse en cuenta que prescriben a los 4 años los siguientes derechos: (art.66 y 67 LGT)

- El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

El plazo se computa desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación.

- El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.

El plazo se computa desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo de pago en período voluntario, sin perjuicio de lo dispuesto respecto del plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios y subsidiarios.

- El derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.

El plazo se computa desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo para solicitar la correspondiente devolución derivada de la normativa de cada tributo o, en defecto de plazo, desde el día siguiente a aquel en que dicha devolución pudo solicitarse; desde el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso indebido o desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la autoliquidación si el ingreso indebido se realizó dentro de dicho plazo; o desde el día siguiente a aquel en que adquiera firmeza la sentencia o resolución administrativa que declare total o parcialmente improcedente el acto impugnado.

En el supuesto de tributos que graven una misma operación y que sean incompatibles entre sí, el plazo de prescripción para solicitar la devolución del ingreso indebido del tributo improcedente comenzará a contarse desde la

resolución del órgano específicamente previsto para dirimir cuál es el tributo procedente.

- El derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.

El plazo se computa desde el día siguiente a aquel en que finalicen los plazos establecidos para efectuar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo o desde el día siguiente a la fecha de notificación del acuerdo donde se reconozca el derecho a percibir la devolución o el reembolso del coste de las garantías.

El plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios comenzará a contarse desde el día siguiente a la finalización del plazo de pago en período voluntario del deudor principal. No obstante, en el caso de los responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente por los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, dicho plazo de prescripción se iniciará en el momento en que ocurran los hechos que constituyan el presupuesto de la responsabilidad.

Tratándose de responsables subsidiarios, el plazo de prescripción comenzará a computarse desde la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o a cualquiera de los responsables solidarios.

Las bases imponibles negativas que hayan sido objeto liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos. (art.25.1 LIS)

El sujeto pasivo debe acreditar, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales la procedencia y cuantía de las de las bases imponibles negativas que pretenda compensar, cualquiera que sea el ejercicio en el que se originaron. (art.25.5 LIS)

Supuestos particulares de obligación de conservación

Hay que tener en cuenta las siguientes consideraciones:

- En el caso de disolución de sociedades, una vez finalizada la liquidación toda la documentación, justificantes y libros se depositan en el Registro Mercantil, debiéndose conservar allí 6 años a contar desde la fecha del asiento de cancelación.

Esta obligación puede también ser asumida por los liquidadores, siempre y cuando conste en la escritura de liquidación. (art.247 RRM)

- Los auditores de cuentas y las sociedades de auditorías de cuentas deben conservar durante 5 años, a contar desde la fecha del informe de auditoría, la documentación referida a cada informe de auditoría emitido. Esta documentación incluye los papeles de trabajo del auditor siempre que constituyan prueba o soporte de las conclusiones del propio informe. (art.14 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas)
- El registrador mercantil debe conservar las cuentas anuales y documentos complementarios durante el plazo de 6 años a contar desde la publicación del anuncio del depósito en el Boletín Oficial del Registro Mercantil. (art.377 RRM)

1.4. Valor probatorio de los libros contables

El valor probatorio de los libros y demás documentos contables, debe ser apreciado por los Tribunales conforme a las reglas de Derecho. (art.31 CCom)

A estos efectos debe tenerse en cuenta lo siguiente:

- Sólo los documentos públicos constituyen prueba del hecho que motiva su otorgamiento y la fecha de este. (art.1218 del Código Civil, publicado por Real Decreto de 24 de julio de 1889 - en adelante CC -)

Los libros contables, por el contrario, son documentos privados.

- Los asientos, registros y papeles privados únicamente hacen prueba contra el que los ha escrito en todo aquello que conste con claridad. El que quiera aprovecharse de ellos debe aceptarlos en la parte que le perjudiquen. (art.1228 CC)
- Con respecto de los libros de comerciantes se establece que cuando hayan de utilizarse como medio de prueba se estará a lo dispuesto en las leyes mercantiles. De manera motivada, y con carácter excepcional, el tribunal podrá reclamar que se presenten ante él los libros o su soporte informático, siempre que se especifiquen los asientos que deben ser examinados. (art.327 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil – en adelante LEC -)

1.5. Secreto de la contabilidad y restricciones

General

Con carácter general, la contabilidad de los empresarios es secreta, sin perjuicio de lo que se derive de lo dispuesto en las leyes. (art.32 CCom)

Ahora bien, existen situaciones en las que, al efecto de proteger otros intereses, las leyes limitan este carácter secreto. Tal es el caso de:

- Reconocimiento general y exhibición limitada de libros.
- Publicidad de las cuentas anuales.
- Derecho a examen de los socios de las sociedades de responsabilidad limitada.
- Comprobación e investigación de la Administración Tributaria.

Reconocimiento general y exhibición limitada de libros

Reconocimiento general

(art.32.2 CCom)

Puede decretarse, de oficio o a instancia de parte, la comunicación o reconocimiento general de los libros, correspondencia y demás documentos de los empresarios, en los casos siguientes:

- Sucesión universal.
- Concurso en el que no se haya producido la apertura de la fase de liquidación.
- Concurso en el que se haya producido la apertura de la fase de liquidación.
- Liquidaciones de sociedades o entidades mercantiles.
- Expedientes de regulación de empleo.
- Cuando los socios o los representantes legales tengan derecho a su examen directo.

Exhibición limitada de libros

(art.32.3 CCom)

Puede decretarse, de oficio o a instancia de parte, la exhibición de los libros y demás documentos de los empresarios cuando la persona a quien pertenecen tiene interés o responsabilidad en el asunto en que procede la exhibición.

Dicho reconocimiento se limita exclusivamente a los puntos que tienen relación con la cuestión de que se trate.

Requisitos

(art.33 CCom)

Dado el carácter excepcional de la exhibición de libros y documentos contables, tanto en el caso de reconocimiento general como en el de exhibición limitada, deben respetarse las normas siguientes:

- El reconocimiento debe efectuarse en el establecimiento del empresario.
- El propio empresario o la persona que éste designe deben estar presentes.
- Deben tomarse las medidas oportunas para la conservación y custodia de los libros y documentos contables.
- La persona a cuya solicitud se decreta el reconocimiento puede servirse de auxiliares técnicos en la forma y número que designe el juez.

Publicidad de las cuentas anuales

(art.263, art.265.2, art.272.2 Ley de Sociedades de capital y art.13 Ley de Auditoría de cuentas)

A este respecto hay que tener en cuenta lo siguiente:

- Obligación de verificar mediante auditoría las cuentas anuales y el informe de gestión. (art.263 y art.265.2 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de capital)

La Ley de sociedades de capital exceptúa de la obligación de auditar a las sociedades que puedan presentar balance abreviado.

Por otra parte, la Ley de sociedades de capital establece que en las sociedades que no estén obligadas a someter las cuentas anuales a verificación por un auditor, los socios que representen, al menos, el 5% del capital social podrán solicitar del registrador mercantil del domicilio social que, con cargo a la sociedad, nombre un auditor de cuentas para que efectúe la revisión de las cuentas anuales de un determinado ejercicio siempre que no hubieran transcurrido tres meses a contar desde la fecha de cierre de dicho ejercicio

No obstante, el auditor de cuentas firmante del informe de auditoría, la sociedad de auditoría así como los socios de ésta, los auditores de cuentas de-

signados para realizar auditorías en nombre de la sociedad de auditoría y todas las personas que hayan intervenido en la realización de la auditoría estarán obligados a mantener el secreto de la información que conozca en el ejercicio de su actividad, no pudiendo utilizar la misma para finalidades distintas de las de la propia auditoría de cuentas, sin perjuicio del deber de denuncia contemplado en el artículo 262 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal. (art.13 de la Ley de Auditoría de cuentas)

- A partir de la convocatoria de la junta general, cualquier socio podrá obtener de la sociedad, de forma inmediata y gratuita, los documentos que han de ser sometidos a la aprobación de la misma, así como en su caso, el informe de gestión y el informe de los auditores de cuentas. (art.272.2 Ley de Sociedades de capital)
- Depósito de las cuentas en el Registro Mercantil: Las cuentas anuales, el informe de gestión y el informe de auditoría deben depositarse en el Registro Mercantil que corresponda, en aplicación de la normativa aplicable.

Este depósito convierte las cuentas anuales en públicas, dado que cualquier interesado puede obtener copia o certificación de las mismas.

Derecho a examen de los socios

(art.272.2 y 272.3 Ley de sociedades de capital)

La Ley de sociedades de capital establece que a partir de la convocatoria de la Junta General, cualquier socio puede obtener de la sociedad, de forma inmediata y gratuita, los documentos que han de ser sometidos a la aprobación de la misma, el informe de gestión y, en su caso, el informe de los auditores de cuentas.

En la convocatoria se hará mención de este derecho.

Además, durante el mismo plazo y salvo disposición contraria de los estatutos, el socio o socios de la sociedad de responsabilidad limitada que representen al menos el 5% del capital pueden examinar en el domicilio social, por sí o en unión de experto contable, los documentos que sirven de soporte y de antecedente de las cuentas anuales.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no impide ni limita el derecho de la minoría a que se nombre un auditor de cuentas con cargo a la sociedad.

El plazo para el examen de las cuentas no puede ser inferior a 15 días, en el caso de sociedades de responsabilidad limitada, o 1 mes, en el caso de sociedades anónimas