

Algunas cuestiones relevantes en el ámbito contable

Todo empresario deberá formular cuentas anuales que, de acuerdo con el Art. 34 CCo, comprenderán el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, un estado que refleje los cambios en el patrimonio neto del ejercicio, un estado de flujos de efectivo y la memoria

Vamos a hacer referencia a lo dispuesto en la diversa normativa vigente sobre la obligación de llevar la contabilidad ajustada a derecho, así como también a las consecuencias del incumplimiento de tales obligaciones.

Las obligaciones contables de una empresa están reguladas en el Código de Comercio [en adelante: CCo], el Plan General de Contabilidad, el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, y, en su caso, en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto legislativo 1/2010, de 2 de julio [TRLSC].

La llevanza de la contabilidad cumple con el objetivo de conocer la situación económica financiera de la empresa y de los principales hechos que se producen en ella. Esta obligación tiene su fundamento legal en el Art. 25 y siguientes del Código de Comercio, en cuya virtud: *Todo empresario deberá llevar de manera ordenada la contabilidad de su negocio, de acuerdo con la actividad de su empresa, para que posteriormente se pueda realizar un seguimiento de las operaciones y simplifique la realización periódica de balances e inventarios. Llevará necesariamente, sin perjuicio de lo establecido en las leyes o disposiciones especiales, un libro de Inventarios y Cuentas anuales y otro Diario.*

Por su parte, el Art. 28 CCo —redactado por el Art. 48 de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización— señala: *1. El libro de Inventarios y Cuentas Anuales se abrirá con el balance inicial detallado de la empresa. Al menos trimestralmente se transcribirán con sumas y saldos los balances de comprobación. Se transcribirán también el inventario de cierre de ejercicio y las cuentas anuales. 2. El libro Diario registrará día a día todas las operaciones relativas a la actividad de la empresa. Será válida, sin embargo, la anotación conjunta de los totales de las operaciones por períodos no superiores al trimestre, a condición de que su detalle aparezca en otros libros o registros concordantes, de acuerdo con la naturaleza de la actividad de que se trate.*

Los Arts. 34 a 41 CCo regulan, con carácter general, las obligaciones contables de los empresarios en materia de formulación de cuentas anuales.

Por su parte, los Arts. 365 y siguientes del Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil prevén las obligaciones de presentación y depósito de estas cuentas anuales y, en su disposición final sexta, se autoriza al titular del Ministerio de Justicia para dictar las disposiciones que sean precisas para el desarrollo del mismo.

Como consecuencia de esta normativa, fue publicada en el «Boletín Oficial del Estado», la Orden JUS/206/2009, de 28 de enero, por la que se aprobaban nuevos modelos para la presentación en el Registro Mercantil de las cuentas anuales de las sociedades mercantiles y demás entidades y empresarios que conforme a las disposiciones vigentes vengan obligados a dar publicidad a las mismas, así como las de quienes voluntariamente las presenten.

Dicha Orden ha sido modificada posteriormente a través de sucesivas Resoluciones de la Dirección General de los Registros y del Notariado, siendo la más reciente y en vigor la Resolución de 28 de enero de 2014, de la Dirección General de los Registros y del Notariado, por la que se modifican los modelos establecidos en la Orden JUS/206/2009, de 28 de enero, por la que se aprueban nuevos modelos para la presentación en el Registro Mercantil de las cuentas anuales de los sujetos obligados a su publicación, y se da publicidad a las traducciones a las lenguas cooficiales propias de cada Comunidad Autónoma.

En definitiva, todo empresario deberá formular cuentas anuales que, de acuerdo con el Art. 34 CCo, comprenderán el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, un estado que refleje los

cambios en el patrimonio neto del ejercicio, un estado de flujos de efectivo y la memoria.

Estos documentos forman una unidad y deben redactarse con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa. Adicionalmente, las cuentas anuales deberán presentarse en los modelos establecidos al efecto de acuerdo con la normativa anteriormente citada.

Por otro lado no debemos olvidar lo que el TRLSC en su capítulo referente a depósito y publicidad de las cuentas anuales regula. Así, su Art. 282 establece que el incumplimiento por el órgano de administración de la obligación de depositar, dentro del plazo establecido, los documentos a que se refiere este capítulo dará lugar a que no se inscriba en el Registro Mercantil documento alguno referido a la sociedad mientras el incumplimiento persista; y el Art. 283 determina que el incumplimiento por el órgano de administración de la obligación de depositar, dentro del plazo establecido, los documentos a que se refiere este capítulo, también dará lugar a la imposición a la sociedad de una multa por importe de 1.200 a 60.000 euros por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, previa instrucción de expediente conforme al procedimiento establecido reglamentariamente, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

Cuando la sociedad o, en su caso, el grupo de sociedades tenga un volumen de facturación anual superior a 6.000.000 euros el límite de la multa para cada año de retraso se elevará a 300.000 euros.

La sanción a imponer se determinará atendiendo a la dimensión de la sociedad, en función del importe total de las partidas del activo y de su cifra de ventas, referidos ambos datos al último ejercicio declarado a la Administración tributaria.

Estos datos deberán ser facilitados al instructor por la sociedad; su incumplimiento se considerará a los efectos de la determinación de la sanción.

En el supuesto de no disponer de dichos datos, la cuantía de la sanción se fijará de acuerdo con

su cifra de capital social, que a tal efecto se solicitará del Registro Mercantil correspondiente.

En el supuesto de que los documentos a que se refiere este capítulo hubiesen sido depositados con anterioridad a la iniciación del procedimiento sancionador, la sanción se impondrá en su grado mínimo y reducida en un cincuenta por ciento. Las infracciones a que se refiere este artículo prescribirán a los tres años.

También la contabilidad tiene mucha trascendencia en el ámbito tributario, fundamentalmente, en el Real Decreto legislativo 4/2004 [TRLIS] donde, en su Art. 133 dice que 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 por las que se rigen.

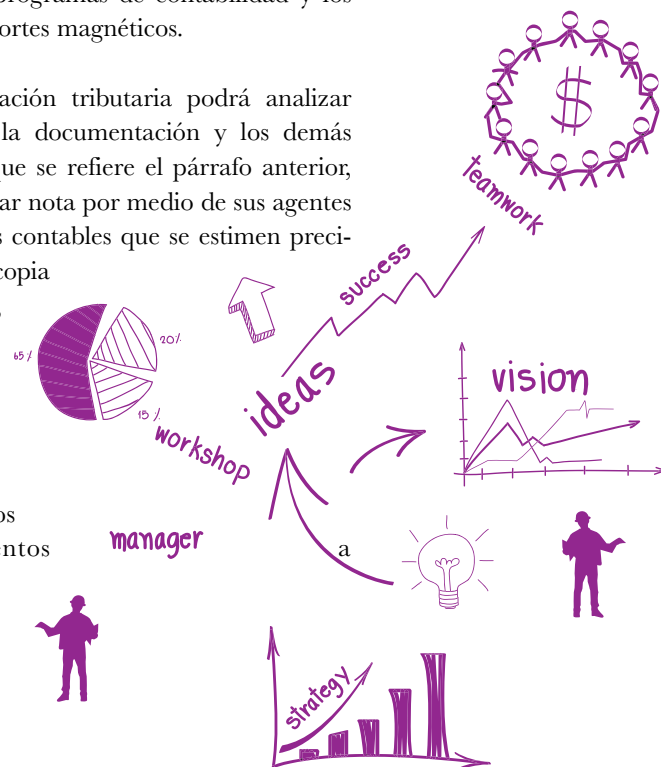
En todo caso, los sujetos pasivos a que se refiere el título VII, capítulo XV, de esta ley llevarán su contabilidad de tal forma que permita identificar los ingresos y gastos correspondientes a las rentas y explotaciones económicas no exentas.

La Administración tributaria podrá realizar la comprobación e investigación mediante el examen y la revisión 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 tributaria podrá analizar directamente la documentación y los demás elementos a que se refiere el párrafo anterior, pudiendo tomar nota por medio de sus agentes de los apuntes contables que se estimen precisos y obtener copia

a su cargo, incluso en soportes magnéticos, de cualquiera de los datos o documentos que se refiere este apartado.

Y en el Art. 134 nos dice



que se presumirá que han sido adquiridos con cargo a renta no declarada los elementos patrimoniales cuya titularidad corresponda al sujeto pasivo y no se hallen registrados en sus libros de contabilidad. La presunción procederá igualmente en el caso de ocultación parcial del valor de adquisición. Se presumirá que los elementos patrimoniales no registrados en contabilidad son propiedad del sujeto pasivo cuando este ostente la posesión sobre ellos. Se presumirá que el importe de la renta no declarada es el valor de adquisición de los bienes o derechos no registrados en libros de contabilidad, minorado en el importe de las deudas efectivas contraídas para financiar tal adquisición, asimismo no contabilizadas. En ningún caso el importe neto podrá resultar negativo.

La cuantía del valor de adquisición se probará a través de los documentos justificativos de esta o, si no fuera posible, aplicando las reglas de valoración establecidas en la Ley General Tributaria.

Se presumirá la existencia de rentas no declaradas cuando hayan sido registradas en los libros de contabilidad del sujeto pasivo deudas inexistentes.

El importe de la renta consecuencia de las presunciones contenidas en los apartados anteriores se imputará al período impositivo más antiguo de entre los no prescritos, excepto que el sujeto pasivo pruebe que corresponde a otro u otros.

En todo caso, se entenderá que han sido adquiridos con cargo a renta no declarada que se imputará al período impositivo más antiguo de entre los no prescritos susceptible de regularización, los bienes y derechos respecto de los que el sujeto pasivo no hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la disposición adicional decimooctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

No obstante, no resultará de aplicación lo previsto en este apartado cuando el sujeto pasivo acredite que los bienes y derechos cuya titularidad le corresponde han sido adquiridos con cargo a rentas declaradas o bien con cargo a rentas obtenidas en períodos impositivos res-

pecto de los cuales no tuviese la condición de sujeto pasivo de este Impuesto.

El valor de los elementos patrimoniales a que se refieren los apartados anteriores, en cuanto haya sido incorporado a la base imponible, será válido a todos los efectos fiscales.

Tampoco nos olvidemos, y menos en los tiempos actuales dado el número de procedimientos concursales que hay, de lo dispuesto en la Ley 22/2003 de procedimiento concursal en su Art. 164.2: *En todo caso, el concurso se calificará como culpable cuando concurra cualquiera de los siguientes supuestos: cuando el deudor legalmente obligado a la llevanza de contabilidad incumpliera sustancialmente esta obligación, llevara doble contabilidad o hubiera cometido irregularidad relevante para la comprensión de su situación patrimonial o financiera en la que llevara.*

Y, por último, debemos mencionar el Art. 310 del vigente Código Penal según la redacción dada por el apartado centésimo decimoquinto del artículo único de la Ley Orgánica 15/2003, de 25 de noviembre, vigente desde el 1 de octubre de 2004, donde se establece que será castigado con la pena de prisión de cinco a siete meses el que estando obligado por ley tributaria a llevar contabilidad mercantil, libros o registros fiscales:

- a) Incumpla absolutamente dicha obligación en régimen de estimación directa de bases tributarias.
- b) Lleve contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, oculten o simulen la verdadera situación de la empresa.
- c) No hubiere anotado en los libros obligatorios negocios, actos, operaciones o, en general, transacciones económicas, o los hubiese anotado con cifras distintas a las verdaderas.
- d) Hubiere practicado en los libros obligatorios anotaciones contables ficticias.

La consideración como delito de los supuestos de hecho, a que se refieren los párrafos c) y d) anteriores, requerirá que se hayan omitido las declaraciones tributarias o que las presentadas fueren reflejo de su falsa contabilidad y que la cuantía, en más o menos, de los cargos o abonos omitidos o falseados exceda, sin compensación aritmética entre ellos, de 240.000 euros por cada ejercicio económico.