

## *Las obligaciones contables y registrales de los empresarios y profesionales en IRPF*

MARÍA LUZ CALERO GARCÍA

Profesora Asociada de Derecho Financiero y Tributario. E.U.E.E.  
Universidad Complutense de Madrid

### **I. PLANTEAMIENTO**

Son dos los motivos que me han inducido a exponer, aunque brevemente, el tema de las obligaciones contables y registrales de empresarios y profesionales en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas<sup>1</sup>. En primer lugar, el hecho de que esta Revista corresponda a una Escuela de Estudios Empresariales, pues estimo que puede resultar práctico su planteamiento de cara a quienes realicen este tipo de actividades, máxime teniendo en cuenta que este tema se halla enclavado en el contexto de la reforma de la fiscalidad de las pequeñas y medianas empresas, y en segundo lugar, analizar la reforma que se ha planteado en esta materia actualmente.

1. Como es sabido, la Administración tributaria impone determinadas obligaciones contables y registrales a los empresarios y profesionales, con la finalidad básica de poder obtener un conocimiento cierto de los datos declarados por estos sujetos pasivos, tales como los ingresos, gastos, deducciones practicadas, etc.

Dichas obligaciones son distintas en función del régimen de estimación de bases al que se éstos se hayan acogido.

Así como quienes tributan en estimación directa se hallan sujetos a un mayor número de obligaciones de esta naturaleza, con el fin de justificar con exactitud la realidad de su capacidad económica, la aplicación del régimen de estimación objetiva supone renunciar conscientemente a la obtención de una cuantificación cierta y exacta de la base imponible.

Por ello, exige menor rigor en cuanto a las obligaciones contables, registrales y de otra índole que recaigan sobre los sujetos pasivos sometidos a la estimación objetiva, debido a que al estar incluidos en este régimen de tributación, la Administración tributaria les exime de llevar a cabo todos los controles

---

<sup>1</sup> En lo sucesivo I.R.P.F.

necesarios para efectuar una correcta comprobación de las actuaciones de dichos sujetos. Por este motivo, se establece en la actual Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas<sup>2</sup> que «*las obligaciones formales de los sujetos pasivos en régimen de estimación objetiva se ajustarán a las características del mismo*»<sup>3</sup>.

Lo anterior se ve reflejado en el propósito del legislador de suavizar las obligaciones contables y registrales de los sujetos pasivos sometidos a la estimación objetiva, pues en el apartado Dos del precepto anterior<sup>4</sup> se exige la llevanza de contabilidad ajustada al Código de Comercio, sólo para los empresarios en régimen de estimación directa normal.

El artículo 101 de la Ley del I.R.P.F., establece en líneas generales las obligaciones formales de los sujetos pasivos que desarrollen actividades empresariales y profesionales, mientras que el desarrollo reglamentario de las mismas<sup>5</sup>, se ha llevado a efecto en el artículo 67 del Reglamento del Impuesto<sup>6</sup>, así como en la Orden ministerial por la que se regula la forma de llevanza y el diligenciado de los libros-registros en este Impuesto<sup>7</sup>, aunque como se verá a lo largo de este trabajo, el contenido de algunos de sus preceptos ha quedado desfasado, debido a las novedades que el legislador ha introducido en esta materia.

2. El tema de las obligaciones contables y registrales se ha visto afectado por los cambios normativos que afectan al I.R.P.F. en relación a la tributación de los empresarios y profesionales acogidos, bien a la estimación directa, bien a la estimación objetiva, con efectos desde el 1 de enero de 1998<sup>8</sup>.

Por este motivo, mi intención al realizar este trabajo es efectuar un análisis de cómo quedan establecidas en la actualidad las obligaciones contables y registrales que corresponden a los empresarios y profesionales, distintas en cada caso en función del método de estimación de la base imponible al que se en-

<sup>2</sup> Ley 18/1991, de 6 de junio.

<sup>3</sup> Cfr. Artículo 69. Uno. e) de la Ley 18/1991, de 6 de junio, que regula el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en adelante IRPF.

<sup>4</sup> Artículo 101 de la Ley 18/1991, de 6 de junio que regula el IRPF.

<sup>5</sup> No sólo de los que estén en estimación objetiva.

<sup>6</sup> Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre. Aunque el contenido del artículo 67 se ha visto reformado por el Real Decreto 37/1998 de 16 de enero.

<sup>7</sup> Orden ministerial de 4 de mayo de 1993, que ha sufrido algunas modificaciones a través de las Ordenes ministeriales de 4 de mayo de 1995 y de 31 de octubre de 1996.

<sup>8</sup> Vid. Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social que, a tales efectos, da nueva redacción, entre otros, a los artículos 41, 42, 68, 69 y 101 de la Ley 18/1991, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y el Real Decreto 37/1998, de 16 de enero, por el que se modifican los Reglamentos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre el Valor Añadido y del Impuesto General Indirecto Canario, para incorporar determinadas medidas sobre la fiscalidad de las pequeñas y medianas empresas, así como los Reales Decretos que regulan las declaraciones censales y el deber de expedir y entregar factura que incumbe a empresarios y profesionales.

Y el Real Decreto 37/1998, de 16 de enero, por el que se modifican los Reglamentos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas,...

cuentren acogidos, estableciendo, cuando proceda, una línea divisoria en la regulación de esta materia antes y después de la última reforma antes mencionada.

## II. LIBROS REGISTROS OBLIGATORIOS EN ESTIMACIÓN DIRECTA

La Ley General Tributaria establece en su articulado la necesidad de que los sujetos pasivos que se encuentren acogidos a la estimación directa, para determinar sus bases imponibles, estén obligados a la llevanza de una serie de libros registros, al señalar que: «*La determinación de las bases tributarias en régimen de estimación directa corresponderá a la Administración y se aplicará sirviéndose de las declaraciones o documentos presentados, o de los datos consignados en libros y registros comprobados administrativamente*»<sup>9</sup>.

Estructuro el contenido de este epígrafe en dos partes: en el primero, se analizarán las obligaciones contables y registrales de los empresarios, mientras que en el segundo se especificarán las correspondientes a los profesionales.

### 1. Empresarios

Establezco una división diferenciando el conjunto de estas obligaciones antes y después de la citada última reforma.

#### A. Antes del uno de enero de 1998

Según el Reglamento del Impuesto<sup>10</sup>, que, a su vez, se remite al Código de Comercio<sup>11</sup> y a lo establecido a efectos del Impuesto sobre Sociedades en cuanto a los registros auxiliares, los libros a llevar por los empresarios acogidos al régimen de estimación directa eran los siguientes:

— **Libro de inventarios y cuentas anuales**<sup>12</sup>: este libro se abrirá con el balance inicial detallado de la empresa, y serán transcritos, por lo menos trimestralmente, los balances de comprobación, con sumas y saldos, el inventario de cierre del ejercicio, así como las cuentas anuales<sup>13</sup>, que comprenderán el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria, formando estos documentos una unidad.

<sup>9</sup> Cfr. art. 48 de la L.G.T., cuya redacción fue efectuada por la Ley 10/1985, de 26 de abril.

<sup>10</sup> Vid. Art. 67.

<sup>11</sup> Arts. 25 y ss.

<sup>12</sup> Art. 28.1 del Código de Comercio.

<sup>13</sup> Artículo 34.1. del Código de Comercio.

— **Libro Diario**<sup>14</sup>: deberá registrar día a día todas las operaciones relativas a la actividad de la empresa, o si se prefiere tendrá también validez, la anotación conjunta de los totales de dichas operaciones, por períodos que no superen al mes, siempre que su detalle aparezca en otros libros o registros concordantes, de acuerdo con la naturaleza de la actividad de que se trate.

— **Registros auxiliares de:**

- **Compras.**
- **Ventas.**
- **Cobros y Pagos.**
- **Gastos.**

Pero cuando una actividad empresarial no tenía, de acuerdo con el Código de Comercio, carácter mercantil, los libros a llevar eran los mismos que establece la normativa tributaria para los profesionales, con la única salvedad, que resulta evidente, del libro de provisiones de fondos y suplidos, siendo, por tanto, éstos los siguientes<sup>15</sup>:

- **Libro registro de ventas o ingresos.**
- **Libro registro de compras y gastos.**
- **Libro registro de bienes de inversión**

### *B. Después del uno de enero de 1998*

La reforma mencionada anteriormente, ha afectado al método de estimación directa, que ofrece ahora dos modalidades: normal y simplificada. Pero en relación a las obligaciones contables y registrales de los empresarios, hay que señalar que éstas no han variado cuando nos encontramos en estimación directa normal, y en cambio sí se han suavizado para quienes tributan acogidos a la modalidad simplificada de este método de estimación de la base imponible, quedando establecidas del siguiente modo:

#### a) Estimación directa normal<sup>16</sup>

Como es sabido, quedan incluidos en este método de estimación aquellos sujetos pasivos cuyo importe neto de la cifra de negocios, para el conjunto de sus actividades empresariales, supere los cien millones de pesetas en el ejercicio inmediatamente anterior.

<sup>14</sup> Art. 28.2 del Código de Comercio.

<sup>15</sup> Así lo establece el apartado 2.1º de la Orden Ministerial de 31 de octubre de 1996, que modifica la de 4 de mayo de 1993, por la que se regula la llevanza y el diligenciado de libros-registro en el I.R.P.F. En cuanto al contenido que deben recoger estos libros, quedará expuesto en el apartado dos, de este mismo epígrafe, que dedico a los profesionales.

<sup>16</sup> Vid. artículo 67. Uno, del Real Decreto 37/1998 de 16 de enero.

Por tanto los empresarios acogidos a esta modalidad deberán llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio, salvo que la actividad realizada no tenga, de acuerdo con éste, carácter mercantil<sup>17</sup>, en cuyo caso las obligaciones contables se limitarán<sup>18</sup> a la llevanza de los libros registro establecidos para la estimación directa simplificada<sup>19</sup>.

b) Estimación directa simplificada<sup>20</sup>

Se hallan en esta modalidad aquellos sujetos pasivos cuyo importe neto de la cifra de negocios no supere los cien millones de pesetas en el ejercicio inmediato anterior.

Para éstos las obligaciones contables y registrales se limitarán a la llevanza de los siguientes libros registros, cuyo contenido quedará especificado en el siguiente apartado dedicado a los profesionales:

- **Libro registro de ventas e ingresos.**
- **Libro registro de compras y gastos.**
- **Libro registro de bienes de inversión.**

## 2. Profesionales

Las obligaciones contables y registrales correspondientes a los titulares de actividades profesionales son las mismas antes y después de la actual reforma sufrida por el I.R.P.F. en relación a la estimación directa. Y además resultan ser idénticas con independencia de la modalidad, normal o simplificada, por la que determinen su rendimiento neto.

De tal forma que los libros registros obligatorios para quienes desarrollan una actividad profesional en estimación directa simplificada son los que a continuación se mencionan<sup>21</sup>:

---

<sup>17</sup> Artículo 101. Dos. Obligaciones formales de los sujetos pasivos, en su redacción dada por la Ley 66/1997, de 30 de diciembre de medidas fiscales, administrativas y del orden social: «A efectos de esta Ley los sujetos pasivos 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.

*No obstante, reglamentariamente se podrá excepcionar de esta obligación a los sujetos pasivos cuya actividad empresarial no tenga carácter mercantil, de acuerdo al Código de Comercio, y a aquellos sujetos pasivos que determinen su rendimiento neto por la modalidad simplificada del régimen de estimación directa». Y esto se lleva a cabo en el artículo 67 del Reglamento del I.R.P.F., cuyo contenido se ve modificado por el Real Decreto 37/1998 de 16 de enero.*

<sup>18</sup> Como hasta ahora.

<sup>19</sup> Vid. Artículo 67. Dos del Real Decreto 37/1998.

<sup>20</sup> Vid. Artículo 67. Tres del Real Decreto 37/1998.

<sup>21</sup> Además de hacer mención de los mismos, me referiré a su contenido, que se encuentra regulado en apartado 1 del Capítulo Primero de la Orden Ministerial de 4 de mayo de 1993, modificado posteriormente por la Orden Ministerial de 31 de octubre de 1996.

— **Libro registro de ventas o ingresos:** en el que además de indicar los ingresos correspondientes al ejercicio de su actividad, deben quedar reflejados los siguientes datos: el número de anotación; la fecha en que se han devengado los ingresos, con arreglo al criterio de imputación temporal que se adopte; el número de la factura, o documento sustitutivo en el que se recogen, cuando no exista obligación de emitir factura, los ingresos se numerarán correlativamente, anotando el número que corresponda en cada caso; el concepto por el que se produce y el su cuantía, reflejando por separado el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido devengado.

— **Libro registro de compras y gastos:** en el que junto a los gastos, quedarán señalados los siguientes datos: el número de la anotación; la fecha en que se han producido, con arreglo al criterio de imputación temporal que se adopte; nombre y apellidos o razón social del expedidor; el concepto por el que se produce y su cuantía, reflejando por separado el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido devengado.

— **Libro registro de bienes de inversión:** en el que además de quedar inscritos, de manera individualizada, aquellos elementos del inmovilizado material e inmaterial afectos a la actividad, bien profesional, bien empresarial, pero sin carácter mercantil, deberán también recogerse los siguientes datos: el número de la anotación; la descripción del bien que permite claramente su identificación; el valor de adquisición; la fecha en que se ha iniciado su uso, si se trata de inmovilizado material, o la fecha de otorgamiento o adquisición del mismo, si es inmaterial; la cuota de amortización y, en su caso, la dotación al fondo de reversión.

— **Libro registro de provisiones de fondos y suplidos:** en el que se anotarán: si se trata de una provisión o de un suplido; la fecha en que se han producido, o pagado respectivamente; su importe; el nombre y apellidos, o denominación social de quien pague la provisión, o perciba el suplido; y, el número de la factura, o documento sustitutivo, en el que se refleja el importe, cuando no exista obligación de emitir factura, los fondos y suplidos se numerarán correlativamente, anotando el número que corresponda en cada caso.

Antes de iniciar la exposición del siguiente epígrafe, me ha parecido oportuno añadir que existe una obligación común a empresarios y profesionales, con independencia del régimen de determinación de la base imponible al que se hallen acogidos, consistente en el deber de conservar los libros registros y facturas durante seis años. Conviene tener presente este plazo, pues muchos de los obligados estiman, que sólo les corresponde este deber de conservación por un período de cinco años, confusión que puede ser generada por relacionar esta obligación con el tema la prescripción tributaria.

### III. LIBROS REGISTROS OBLIGATORIOS EN ESTIMACIÓN OBJETIVA

Continúo, al establecer el planteamiento del contenido de este epígrafe, con la dicotomía entre empresarios y profesionales, contrastando los cambios que en esta materia se han producido, antes y después de enero de 1998.

#### 1. Empresarios

##### A. *Antes del uno de enero de 1998*

Como es sabido, quienes desarrollaban actividades empresariales, a la hora de tributar por el I.R.P.F., podían hallarse bien en la modalidad de estimación objetiva por signos, índices y módulos, bien en la de coeficientes, por ello analizo por separado las obligaciones que a cada uno incumbían:

##### a) Modalidad de signos, índices y módulos

No estaban obligados a llevar, por las actividades acogidas a dicha modalidad, libros o registros contables en relación con este Impuesto.

Si debían conservar, en cambio, numeradas por orden de fechas y agrupadas por trimestres, las facturas emitidas, y las facturas u otros justificantes análogos recibidos.

Asimismo, tenían que conservar los justificantes de los signos, índices o módulos aplicados.

Pero existía una excepción en relación a la llevanza de libros registros, y es la de aquellos sujetos pasivos que realicen actividades agrícolas o ganaderas, ya que debían llevar un libro registro de ventas o ingresos, incluidas las subvenciones corrientes y de capital y las indemnizaciones, en el que constarán al menos los siguientes datos: el número de la anotación; la fecha en que se han devengado, con arreglo al criterio de imputación temporal que se adopte; el número de la factura o documento acreditativo del mismo, cuando no exista obligación de expedir factura, los ingresos se enumerarán correlativamente, anotándose el número que corresponda; el concepto por el que se produce y su cuantía, reflejando por separado el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido devengado, o la compensación reintegrada si está en el régimen especial de agricultura, ganadería y pesca.

Si el sujeto pasivo estuviera acogido al régimen simplificado, o al especial de agricultura, ganadería y pesca en el I.V.A., y en general cuando no sea obligatorio expedir factura, se podrá realizar un asiento resumen diario que recoja las operaciones por las que no se haya expedido factura, debiendo figurar en dicho asiento: el número y fecha de la anotación; su importe, con separación del importe del I.V.A. devengado, o la compensación reintegrada si está en el régimen especial de agricultura, ganadería y pesca.

b) Modalidad de coeficientes

Tal como dije anteriormente, continúo con las obligaciones correspondientes a los empresarios antes de enero de 1998.

Estos se hallaban obligados a llevar los siguientes libros registros<sup>22</sup>:

- Libro registro de ventas e ingresos.
- Libro registro de compras y gastos.
- Libro registro de bienes de inversión.

B. *Después del uno de enero de 1998*<sup>23</sup>

a) Modalidad de signos, índices y módulos

En la actualidad, las obligaciones contables y registrales para empresarios acogidos a la estimación objetiva por signos, índices y módulos, se reducen a la llevanza, cuando proceda, de los siguientes libros registro:

- **Libro registro de bienes de inversión**, cuando se deduzcan amortizaciones.
- **Libro registro de ventas o ingresos**, cuando determinen su rendimiento neto en función del volumen de operaciones.

Es preciso señalar que la disposición adicional primera del Real Decreto 37/1998, de 16 de enero, resuelve los problemas de llevanza del libro registro de bienes de inversión para aquellos sujetos pasivos para los que tal obligación registral les es nueva al haber determinado, hasta la fecha, el rendimiento neto de sus actividades por la modalidad de signos, índices o módulos del régimen de estimación objetiva.

A tales efectos se establecen las siguientes reglas:

1.<sup>a</sup> Que se apliquen las normas contenidas en el número 1, letra c) de la Orden de 4 de mayo de 1993, por la que se regula la forma de llevanza y el diligenciado de los libros-registro en el I.R.P.F.

2.<sup>a</sup> 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.

<sup>22</sup> Vid. el apartado 2.1.º de la Orden Ministerial de 31 de octubre de 1996, que modifica la de 4 de mayo de 1993 por la que se regula la forma de llevanza y el diligenciado de libros-registros en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

<sup>23</sup> Vid. artículo 67.Cinco del Real Decreto 37/1998.

b) Modalidad de coeficientes

Una novedad a destacar en el I.R.P.F., es la desaparición de esta modalidad de la estimación objetiva, por lo que este apartado relativo a las obligaciones contables y registrales queda vacío de contenido, aunque la Orden Ministerial<sup>24</sup> que regula este tipo de deberes, en esta modalidad, continúa vigente, estando a la espera de que esta situación se corrija con la publicación de una nueva Orden que adecue su contenido.

## 2. Profesionales

A. *Antes del uno de enero de 1998*

Como es sabido, los profesionales en estimación objetiva sólo podían estar acogidos a la modalidad de coeficientes, nunca a la de signos, índices o módulos, que correspondía sólo a los empresarios.

Estos se hallaban obligados a llevar los siguientes libros registros<sup>25</sup>:

- Libro registro de ingresos.
- Libro registro de gastos.
- Libro registro de bienes de inversión.
- Libro registro de provisiones de fondos y suplidos.

B. *Después del uno de enero de 1998*<sup>26</sup>

a) Modalidad de signos, índices y módulos

Por primera vez, queda recogido en la normativa, la posibilidad de que los profesionales queden incluidos en esta modalidad de la estimación objetiva.

Pero la Orden Ministerial de 13 de febrero de 1998<sup>27</sup>, encargada de determinar que actividades empresariales y profesionales quedan introducidas en módulos, no incluye a ningún profesional, por lo que habrá que esperar a ver si en años posteriores se procede a la designación de las primeras actividades profesionales que puedan determinar sus bases imponibles en esta modalidad.

A pesar de todo, ello no obsta el hecho de mencionar cuáles serían las obligaciones contables y registrales para profesionales que quedasen incluidos en estimación objetiva por signos, índices y módulos<sup>28</sup>:

<sup>24</sup> Orden Ministerial de 31 de octubre de 1996, mencionada anteriormente.

<sup>25</sup> En relación al contenido de dichos libros me remito a lo indicado anteriormente.

<sup>26</sup> Vid. Artículo 67. Cinco del Real Decreto 37/1998.

<sup>27</sup> Por la que se da cumplimiento para 1998 y 1999 a lo dispuesto en los artículos 22, apartado uno, y 28 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

<sup>28</sup> Vid. Artículo 67. Cinco, párrafo segundo del Real Decreto 37/1998.

— **Libro registro de bienes de inversión**, cuando se deduzcan amortizaciones.

— **Libro registro de ventas o ingresos**, cuando determinen su rendimiento neto en función del volumen de operaciones.

#### b) Modalidad de coeficientes

Como se indicó anteriormente, en relación a los empresarios, se suprime la modalidad de coeficientes, por lo que me remito al comentario efectuado con anterioridad.

Por este motivo, los profesionales que se hallaban acogidos a la misma, pasarán a determinar sus bases imponibles en I.R.P.F. por estimación directa, normal o simplificada, y deberán cumplir las obligaciones contables y registrales correspondientes a cada modalidad, salvo que en un futuro queden incluidos en módulos.

### IV. OBLIGACIÓN DE LEGALIZACIÓN Y DILIGENCIADO DE LIBROS REGISTROS

Otra obligación que corresponde a los empresarios y profesionales que deban llevar libros registros, es la de diligenciarlos ante el órgano competente, con la finalidad de establecer un control de la veracidad de los datos reflejados en dichos libros. A tal efecto, resulta necesario diferenciar entre la obligación de legalización de dichos libros a efectos del Código de Comercio, y la de diligenciado de los mismos, impuesta por la normativa tributaria. En base a esta distinción, establezco una doble división en el contenido de este epígrafe.

#### 1. Legalización: Código de Comercio

Esta obligación que corresponde a los empresarios que deban llevar libros registros, se establece en el Código de Comercio<sup>29</sup> y el desarrollo de su regulación se encuentra en el Reglamento del Registro Mercantil<sup>30</sup>.

<sup>29</sup> Artículo 27. 1. «Los empresarios presentarán los libros que obligatoriamente deben llevar en el Registro Mercantil del lugar donde tuvieren su domicilio, para que antes de su utilización, se ponga en el primer folio de cada uno diligencia de los que tuviere el libro y, en todas las hojas de cada libro, el sello del Registro. En los supuestos de cambio de domicilio tendrá pleno valor la legalización efectuada por el Registro de origen.

2. Será válida, sin embargo, la realización de asientos y anotaciones por cualquier procedimiento idóneo sobre hojas que después habrán de ser encuadradas correlativamente para formar los libros obligatorios, los cuales serán legalizados antes de que transcurran los cuatro meses siguientes a la fecha de cierre del ejercicio. En cuanto al libro de actas, se estará a lo dispuesto en el Reglamento del Registro Mercantil. (...).

<sup>30</sup> Aprobado por el Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio. Se refiere a la legalización de los libros de los empresarios en los artículos 329 a 337 ambos inclusive.

Y según el mismo, los libros que se deben presentar para ser legalizados son: el de inventario y cuentas anuales, el Diario, todos los libros de detalle del Libro Diario, así como aquéllos que libremente puedan llevar los empresarios en el ámbito de su actividad.

Para proceder a la legalización de los libros registro, se debe efectuar una solicitud mediante instancia por duplicado dirigida al Registrador Mercantil competente, en la que se especificarán las siguientes circunstancias<sup>31</sup>:

1. Nombre y apellidos del empresario individual o denominación de la sociedad o entidad, y cuando proceda, los datos de identificación registral y domicilio.

2. La relación de libros presentados para ser legalizados, indicando si se presentan en blanco, o si se han formado con hojas anotadas encuadernadas<sup>32</sup>, indicando el número de folios u hojas de que se compone cada libro.

3. La fecha de apertura y, cuando proceda, de cierre de los últimos libros legalizados de la misma clase que aquellos cuya legalización se solicita.

4. La fecha de solicitud.

5. Junto con la solicitud, deberán acompañarse los libros que se presentan para ser legalizados.

6. Por último, es requisito imprescindible para la legalización de libros que los sujetos sometidos a inscripción debidamente suscrita y sellada, hayan procedido a inscribir la escritura de constitución.

Para tramitar la solicitud se practicará en el Libro Diario el correspondiente asiento de presentación, en el que se hará constar la fecha en que se presenta la instancia, los datos del empresario que lo solicita y el número y clase de los libros a legalizar<sup>33</sup>.

La legalización se efectúa, en el plazo de quince días desde su solicitud, mediante diligencia, firmada por el Registrador, que se extiende en el primer folio, donde se hace constar además los datos registrales del empresario, la clase de libro y el número de folios, así como el sistema y contenido de su sellado; y sello del Registro que se pondrá en todos los folios mediante impresión, estampillado, o incluso con perforación mecánica, o por cualquier otro método que garantice la autenticidad de la legalización<sup>34</sup>.

<sup>31</sup> *Vid.* Artículo 330 del Reglamento del Registro Mercantil.

<sup>32</sup> Ya que, los libros se pueden presentar completamente en blanco y sus folios numerados correlativamente o, pueden estar formados por hojas encuadernadas con posterioridad a la realización de asientos y anotaciones. Tratándose de este segundo supuesto, será preciso que la encuadernación se efectúe de tal forma que no sea posible la sustitución de los folios y deberán tener el primero de ellos en blanco y los demás numerados correlativamente y por orden cronológico que corresponda a los asientos y anotaciones practicados en ellas, debiendo ser legalizados, en este caso, antes de que transcurran los cuatro meses siguientes a la fecha de cierre del ejercicio. *Vid.* Artículo 333 del Reglamento del Registro Mercantil. Y en relación al plazo el artículo 27.2 del Código de Comercio.

<sup>33</sup> *Vid.* Artículo 331 del citado Reglamento.

<sup>34</sup> *Vid.* en este sentido los artículos 334 y 335 del Reglamento del Registro Mercantil.

El Registrador podrá practicar, suspender o denegar la legalización, lo que se hará constar en el Libro de legalizaciones, efectuando, en su caso, las correspondientes notas al pie de la instancia y al margen del asiento de presentación. Devolviendo un ejemplar de la instancia al solicitante, con los libros, cuando proceda, quedando otro ejemplar archivado en el Registro. Si transcurrieran tres meses de la legalización y el empresario no hubiera retirado los libros, el Registrador, a cargo de aquel, podrá remitirlos a su domicilio<sup>35</sup>.

## **2. Diligenciado: normas tributarias**

La normativa tributaria establece la obligación del diligenciado de los libros hasta ahora mencionados, debiendo ser presentados a tal efecto ante el órgano competente de la Administración tributaria<sup>36</sup>, que es la Dependencia de Gestión Tributaria de las Delegaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y, en su caso, la Sección de Gestión Tributaria de las Administraciones de la Agencia<sup>37</sup>.

De tal forma, que una vez cumplimentados los libros<sup>38</sup>, deberán diligenciarse entre el cierre del período impositivo, que generalmente coincide con el 31 de diciembre, salvo aquellas empresas cuyo ejercicio social no coincide con el año natural, y la finalización del plazo de declaración del impuesto, es decir, durante el mes de junio.

A efectos del diligenciado de libros, deben quedar reflejados los siguientes datos<sup>39</sup>:

1. Apellidos y nombre o razón social del titular de los libros, así como su número de identificación fiscal.
2. Datos identificativos del presentador de los mismos.
3. Fecha de presentación.
4. Epígrafe correspondiente al alta de la actividad empresarial o profesional en el Impuesto de Actividades Económicas.
5. Clase de libro registro a diligenciar y número de ellos.
6. Período impositivo al que se refieren las anotaciones, indicando los días primero y último.
7. Número de folios utilizados, y número de apuntes realizados, así como la fecha del último de éstos.
8. Por último, fecha en que se practica la diligencia y la firma del funcionario.

<sup>35</sup> Vid. Artículo 336 del Reglamento del Registro Mercantil.

<sup>36</sup> A excepción de los libros exigidos por el Código de Comercio, que son el Diario e Inventarios y Cuentas Anuales, que deben llevar los empresarios en estimación directa.

<sup>37</sup> Cfr. Apartado 8 de la Orden Ministerial 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.

<sup>38</sup> Y nunca antes de su utilización, como ocurría en el régimen anterior.

<sup>39</sup> Vid. apartado 11.2 de la Orden de 4 de mayo de 1993.

El Ministro de Economía y Hacienda dispone de una autorización para establecer plazos específicos de diligenciado para grupos o sectores de contribuyentes, plazos que se iniciarán después de transcurridos tres meses desde el cierre del período impositivo, así como para excluir a determinados sectores de esta obligación, siendo éstos<sup>40</sup>:

- a) Los contribuyentes que desarrollen actividades empresariales cuyo rendimiento se determine por la modalidad de signos, índices y módulos del método de estimación objetiva, respecto de los libros o registros llevados en el ejercicio inmediatamente anterior a aquel en que se comience a aplicar esta modalidad.
- b) Los agricultores y ganaderos que determinen su rendimiento por la modalidad de signos, índices y módulos.
- c) Los contribuyentes que desarrollen actividades empresariales sin personal asalariado.

En estos momentos, en relación al diligenciado de libros, habrá de estarse a lo que disponga a tal efecto el Ministerio de Economía y Hacienda, resultando de aplicación entre tanto, en los aspectos en que resulte aplicable, la Orden de 4 de mayo de 1993.

Pero se ha de destacar el hecho de que el actual artículo 67 del Reglamento del I.R.P.F., no menciona en ninguno de sus apartados la obligación del diligenciado de los libros registros, cuando en su anterior redacción<sup>41</sup>, sí se establecía expresamente. Por este motivo, estimo que se puede cuestionar la validez de la Orden Ministerial de 4 de mayo de 1993, así como el resto de Ordenes que la han ido reformando, pues al desaparecer del Reglamento la obligación de diligenciar este tipo de libros, carece de sustento mantener dicha Orden, por lo que habrá que estar a la espera de que bien tácita, o expresamente el legislador de una solución al respecto.

## V. LA OBLIGACIÓN DE LLEVAR CONTABILIDAD SEGÚN EL CÓDIGO DE COMERCIO

Tanto la Ley del IRPF, como el Reglamento que la desarrolla establecen la obligación de los empresarios que determinen sus bases imponibles en estimación directa, de llevar la contabilidad ajustada al Código de Comercio<sup>42</sup>, por lo que no cabe la menor duda de la plena eficacia jurídico-tributaria que para tales sujetos pasivos tiene el cumplimiento o incumplimiento de tal obligación, al venir ésta impuesta por una norma de carácter tributario.

<sup>40</sup> *Vid.* el apartado 10.1 del capítulo segundo de la Orden de 4 de mayo de 1993, modificado por la Orden de 4 de mayo de 1995.

<sup>41</sup> En su apartado 7.

<sup>42</sup> En este sentido véanse los artículos 25 y siguientes de este texto normativo.

Sin embargo, la situación es diferente para quienes, siendo empresarios según el Código de Comercio, y estando por tanto obligados a llevar la contabilidad en los términos establecidos por dicho Código, tributan en el IRPF en régimen de estimación objetiva, a quienes el artículo 67 del Reglamento impone la obligación de llevar de unos libros registro, entre los que no se incluyen los del Código de Comercio.

Al respecto, como señala MONTALVO SANTAMARÍA «si dichos sujetos incumplen la obligación de llevar de los libros requeridos por el Código de Comercio, pero cumplen correctamente con las normas tributarias sobre llevar de contabilidad, no podrán derivarse para ellos consecuencias tributarias de tal incumplimiento»<sup>43</sup>.

Y no cabrá, pues, pretender por tal causa la existencia de una infracción simple, de un criterio de agravación de las sanciones por infracciones graves, o de una anomalía contable sustancial que, en su caso, abra una vía a la aplicación del régimen de estimación indirecta.

Por último, recuérdese que ni a los profesionales ni a los agricultores o ganaderos les es de aplicación el Código de Comercio<sup>44</sup>, por lo que lógicamente no vienen obligados al cumplimiento de las obligaciones contables establecidas en dicho cuerpo legal.

## BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA

- AAVV.: *Memento Práctico Fiscal 1997*, Ed. Francis Lefebvre, Madrid, 1997.
- ALONSO ALONSO, R.: «Reforma de la fiscalidad de las Pymes», *Revista de Contabilidad y Tributación, C.E.F.*, n.º 179, febrero 1998, págs. 29 y ss.
- GONZÁLEZ GONZÁLEZ, A. I., y HERRERO DE LA ESCOSURA, P.: *Apuntes de la fiscalidad de la empresa*, Ed. Servicio de Publicaciones de la Universidad de Oviedo, 1996.
- MERINO JARA, I.: *Facturas y registros: requisitos y efectos fiscales*. Ed. Lex Nova, Valladolid, 1996.
- MONTALVO SANTAMARÍA, M., y otros: *Los nuevos métodos de estimación objetiva del IRPF y el régimen simplificado del IVA*, Ed. Siete, Valencia, 1992.
- PONT MESTRES, M.: «Los rendimientos empresariales ante la reforma del Impuesto sobre la Renta», *Revista Técnica Tributaria*, n.º 11, octubre-diciembre de 1990, págs 11 y ss.

---

<sup>43</sup> Cfr. MONTALVO SANTAMARÍA, M.: *Los nuevos métodos de estimación objetiva del IRPF y el régimen simplificado del IVA*, Ed. Siete, Valencia 1992, pág. 184.

<sup>44</sup> Artículos 1.1 y 326.2.