

PEDRO-BAUTISTA MARTÍN MOLINA

*Licenciado en Derecho y en Ciencias Económicas por la Universidad Pontificia Comillas (ICADE)
Profesor Ayudante de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la UNED*

ABEL BENITO VEIGA COPO

*Licenciado en Derecho por la Universidad Pontificia Comillas (ICADE)
Becario del Programa FPI*

Extracto:

EN este artículo se hace un minucioso estudio de los libros contables tanto desde un punto de vista mercantil como tributario. Partiendo de una breve reseña histórica, se analizan las obligaciones de los empresarios en cuanto a llevanza, y conservación de los libros de contabilidad, referidos a sociedades, empresarios individuales o profesionales, con las particularidades que cada uno de ellos tiene en cuanto a los diferentes libros que tienen obligación de llevar.

Sumario:

- I. Un apunte histórico.

- II. La situación actual de los libros de contabilidad.
 1. Análisis de los libros en la normativa mercantil: los «libros de los empresarios».
 - 1.1. Los libros contables del empresario.
 - 1.2. Los libros corporativos del empresario.

 2. Análisis de los libros de contabilidad en el ámbito tributario.
 - 2.1. Los libros contables en el Impuesto sobre Sociedades.
 - 2.2. Los libros contables en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
 - 2.3. Los libros contables en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

- Bibliografía.

I. UN APUNTE HISTÓRICO

Aunque los albores de la técnica contable hunden sus raíces en la más remota antigüedad, entrelazándose con la historia de la economía, será con el desarrollo del comercio en la Edad Media, cuando se irá produciendo la confrontación de la técnica y del derecho de la contabilidad, a la par de una emergente e incipiente organización empresarial como unidad productiva. Se ha dicho, con razón, que el salto desde las anotaciones simplemente nemotécnicas al solo servicio personal del comerciante, a la contabilidad propiamente dicha, se da con la aparición de la «cuenta» (1). Ésta introduce una ordenación sistemática en torno al título que, por sí misma, implica una pretensión de racionalidad.

A lo largo de la *Edad Media*, junto con el desarrollo de la actividad mercantil, encontramos documentos gráficos que nos permiten seguir el devenir histórico de la técnica contable. Así, el siglo XII señala el comienzo de una nueva era, que está llamada a alcanzar su más alta expresión en los siglos venideros. Del siglo XII al XV, Italia del Norte y Flandes fueron, desde el punto de vista económico, las regiones más florecientes de Europa, en tanto que se encontraban en el término de las líneas comerciales marítimas. Gracias a la actividad comercial, industrial y financiera que se desarrolló fundamentalmente en Italia del Norte, podemos seguir a través de sus documentos las etapas históricas de la técnica contable. Una de las grandes contribuciones para la contabilidad moderna vendrá por el *Liber Abaci* de FIBONACCI (1202) al que se debe la introducción en Europa de la numeración indo-árabe y la aplicación de la aritmética a los negocios (2).

En la evolución de la técnica contable en la Edad Media se podrían diferenciar tres fases:

- a) En una primera etapa, los documentos contables tenían como finalidad suplir los fallos de la memoria cuando, por la amplitud de las operaciones de crédito, los comerciantes se vieron compelidos a consignar por escrito algunas de sus transacciones. Es la contabilidad de tipo *memorial*.

(1) GIRÓN TENA, J., «Las cuentas anuales de la Sociedad Anónima», *Revista de Sociedades*, 1993.1, pág. 9 y ss.

(2) VICENT CHULIÁ, F., *Compendio crítico de Derecho Mercantil*, Barcelona, 1986, pág. 103.

- b) En una segunda fase -paulatinamente- y obligados por la necesidad, se fueron desgajando del memorial primitivo diversas cuentas concretas: de personas primeramente y de valores más tarde. Se asiste a la formación de la contabilidad por *partida simple*, que al final de su evolución estará integrada por un considerable número de libros, llevados cada vez de manera más racional.
- c) Por último, a partir del siglo XIV o, tal vez, incluso del XIII, nace en Italia el sistema de *partida doble*, y se perfecciona hasta la aparición, en 1494, de la primera obra impresa de contabilidad.

En su primitiva forma los asientos del memorial se suceden en un orden puramente cronológico, sin ninguna clasificación. Se carga o abona a los clientes cada vez que se les presta una cantidad o depositen dinero, y junto a estas partidas, se anotan ciertos gastos domésticos y alguna que otra transacción mercantil. Después de la anotación inicial se dejaba un espacio en blanco para añadir en su día el asiento complementario que cerrase la operación. Es importante indicar que en estas cuentas aparecen ya los términos *dare* y *avere*. Estos vocablos, se transformaron más tarde en *debe* y *haber*, dando lugar a no pocas interpretaciones caprichosas.

Respecto a la partida doble, VLAEMMINCK atribuye a PACIOLI (3) la condición de «promotor» de la partida doble, ya que su inventor es desconocido. Sabemos que mucho antes de la publicación del tratado del monje franciscano, la partida doble se utilizaba en numerosas empresas comerciales, pero no puede precisarse con certeza quién la utilizó por vez primera. Ahora bien, ello no obsta en méritos la obra de este monje a quien se debe la exposición de la ciencia de la contabilidad ya consolidada. Pierre GARNIER (4) ha puesto de relieve que la expresión «contabilidad por partida doble» designaba sucesivamente:

- 1.º La división de la cuenta en dos mitades: debe y haber.
- 2.º El pase de dos anotaciones -un cargo y un abono- por cada operación, de donde deriva la identidad de cargos y abonos, del debe y del haber.
- 3.º La existencia de dos registros que recogen por separado el detalle de todas las operaciones en dos formas distintas: el Diario y el Mayor.
- 4.º La existencia de cuentas de terceros, que representan a las personas, y de cuentas de valores, que representan a los bienes.
- 5.º La oposición existente entre las cuentas de Balance y las de resultado.

(3) VLAEMMINCK, J., *Histoire et Doctrines de la Comptabilité*, (Versión española, revisada y ampliada, por GONZÁLEZ FERRANDO, J. M.^a), Madrid, 1961, pág. 119 y ss.

(4) GARNIER Pierre, *Le Méthode Comptable*, Paris, 1940, pág. 5 y ss.

Federigo MELIS (5) señala que este método de registro se denominó inicialmente «asiento doble», y a partir de 1500 «libro doble». Fuera de Italia se llamó, hasta fines del siglo XVIII, «método italiano». En 1755, SCALI introdujo la expresión «partidas dobles». En el siglo XIX la expresión empezaría a usarse en singular: «partida doble».

La España del siglo XVI, ofrece un marco idóneo para la observación del desarrollo de la contabilidad. No en vano la importancia de su comercio y el amplio intercambio que mantenía con los países más avanzados en el aspecto económico en aquella época, hacen suponer que la contabilidad por partida doble debió conocerse muy pronto, y desde luego antes del siglo XVI, dadas las constantes relaciones de nuestros comerciantes con los de Venecia, Florencia y Flandes. Así aparece en Castilla una regulación general con las *Pragmáticas de 4 de diciembre de 1549* y *de 11 de marzo de 1552*, que exigían la contabilidad por partida doble y ordenada, bajo sanción de pérdida de los bienes no registrados, y de multa si no se realizan los asientos en lengua castellana, o en ésta o toscana, si «fuera de estos Reynos» (6).

En un primer momento, en el texto o cuerpo de los libros de cuentas, el importe de los asientos se expresaba en «cuenta romana» y en la columna de las cantidades, también se anotaban éstas en numeración romana. Con la introducción de la «cuenta castellana», se reemplazó, tanto en el cuerpo como en la columna de cantidades, el sistema de numeración romana por el nuevo, bien en los libros «manuales» y de «*caxa*», bien en los «comunes» o en los de «pliego horadado» (7). Posteriormente, en el siglo XVI, se comienza a introducir, en los libros de cuentas, cifras arábigas o guarismos, que motivaron la aparición de la «cuenta guarisma» (8). Esta nueva forma de cuenta sustituye a la castellana, inicialmente, en el cuerpo de los asientos de los libros Diario y los libros Mayores de bancos y mercaderes, pues en la columna de las cantidades se seguía empleando la «cuenta castellana». Pero no tardó en cambiar esta costumbre, de manera que tanto el texto como la columna de cantidades, unificaran criterios y utilizaran sólo la «cuenta guarisma». Hay que esperar hasta el siglo XVII, para encontrar nuestro sistema de numeración actual en los libros contables.

Con respecto a la España del siglo XVII, si pobre fue en el siglo anterior la literatura contable de la península, aún lo es más, si cabe, la de este siglo, pues los dos únicos libros que hacen referencia a la contabilidad nada tienen que ver con la técnica contable (9).

(5) MELIS Federigo, *Storia della Ragioneria (Contributo alla conoscenza e interpretazione delle fonti più significative della storia economica)*, Bologna, 1950, pág. 420 y ss.

(6) BLANCO CAMPAÑA, *Régimen jurídico de la contabilidad de los empresarios*, Madrid, 1980, pág. 110.

(7) GONZÁLEZ FERRANDO, J.M.^a, «Los numerales en los libros de cuentas y documentos españoles de los siglos XII al XVIII», *Revista Técnica Contable*, n.º 531, 1993/45, págs. 235-236.

(8) Este tipo de cuenta sustituye a la «cuenta castellana», cambiando las seis letras numerales por guarismos, añadiendo los ceros que faltaban.

(9) La obra de Francisco MUÑOZ DE ESCOBAR, *De Ratiociniis Administratorum et alliis cariis computationibus tractatus*, y la de Juan de Hevia y Bolaños, *Laberinto de comercio Terrestre y Naval*, en cuyo libro II del «Comercio Terrestre» dedica los capítulos VII y VIII respectivamente, a los libros y a las cuentas.

En la España del siglo XVIII, destacan dos obras básicas sobre la contabilidad y la partida doble: *El Arte de Partida Doble* a cargo de Luis DE LUQUE y LEYVA, quien propugnaría el empleo de diez libros para llevar la contabilidad, y la *Disertación crítica y apologética del arte de llevar cuenta y razón* de Sebastián DE JÓCANO y MADARIA quien publica un alegato a favor de la contabilidad en general y de la partida doble en particular; además realiza un importante estudio de lo que pudo haber sido la evolución de la contabilidad desde el sencillo libro común o de pliego horadado (el «memorial» de la Edad Media) hasta la partida doble (10).

En la España del siglo XIX, el pensamiento contable oscilaría entre la influencia francesa y la italiana. La genuina obra que marcaría un punto de inflexión en la difusión de la contabilidad en España es *La verdadera contabilidad o sea Curso completo, teórico y práctico de la teneduría de libros por partida doble* de Francisco CASTAÑO DIÉGUEZ. Partidario del principio fundamental de la partida doble, señala que todos los negocios o transacciones mercantiles consisten en cambios de cosas por otras entre dos o más personas, y que estos cambios pueden reducirse a dos categorías: «completos» e «incompletos», división que se ha hecho clásica en la literatura contable española.

Un opositor frontal al sistema de la partida doble a la par que la logismografía es Bonifacio GONZÁLEZ LADRÓN DE GUEVARA, que publica *Descubrimiento de la ciencia de la contabilidad o Teneduría de libros demostrativa*. Cinco años después ve la luz *La contabilidad técnica* que expone ampliamente la evolución doctrinal del autor. Para GONZÁLEZ LADRÓN DE GUEVARA, la contabilidad no sólo es una ciencia exacta, sino que incluso considera que la ciencia del Derecho es parte de la ciencia de la contabilidad. Para él, el error de la partida doble radica en el hecho de que la existencia de cuentas de valores cuyo saldo carece de todo significado, quita exactitud a la contabilidad. Por otra parte, estima necesario que el Diario permita conocer, en todo momento, el capital líquido de la empresa. El método que propone y denomina *Contabilidad Demostrativa*, es una parte de las matemáticas que se funda en la cuenta de restar. Para el desarrollo de su sistema emplea los denominados Diario demostrativo o técnico y libro general, equivalentes, respectivamente, al Diario y Mayor de la partida doble, aunque distintos en cuanto al fondo y a la forma. Al margen de estos dos, habrían de llevarse los libros de los Encargados.

II. LA SITUACIÓN ACTUAL DE LOS LIBROS DE CONTABILIDAD

La contabilidad, que comenzó siendo una práctica voluntaria de los comerciantes, realizada en su propio interés, como se ha descrito anteriormente, se ha convertido en una obligación de todos los empresarios: «...el deber de la contabilidad se extiende a todos los empresarios» (art. 25 C. de C.).

(10) GONZÁLEZ FERRANDO, J.M.^a, notas a la traducción de la obra de VLAEMMINCK, págs. 230-231.

El deber de llevanza de la contabilidad nace en el Derecho Mercantil y en el Derecho Tributario de la normativa de cada tributo: «los ámbitos mercantiles y fiscales utilizan fuentes diferentes: la legislación mercantil será la que delimite el contenido de su contabilidad formal y material, incluyendo los libros obligatorios mercantiles, las leyes o reglamentos reguladores de los respectivos impuestos, determinarán la contabilidad, los libros y registros fiscales de carácter obligatorio» (11).

El contenido del deber de la contabilidad se concreta en dos aspectos, uno formal, que hace referencia a los libros de contabilidad que debe llevar el empresario así como los requisitos formales necesarios para su llevanza; y otro material, que se detiene en los principios contables que participan en la elaboración de las Cuentas Anuales.

Debido a la confusión que reina entre los empresarios, individuales o bajo forma societaria, acerca de qué libros y registros contables están obligados a llevar, en este trabajo nos centraremos en el aspecto formal del deber de la contabilidad y con él aclarar las dudas surgidas acerca de quiénes y qué libros ha de llevar cada sujeto.

Llegados a este punto nos hallamos con una serie de problemas -tales como la falta de precisión legal y doctrinal de los conceptos de comerciante, empresario o profesional, y en consecuencia, la dificultad de conocer qué obligaciones contables tiene cada sujeto; y la falta de concordancia entre la legislación mercantil y la legislación fiscal en esta materia-, por lo que este punto se divide en dos apartados: los libros según la normativa mercantil y los libros según la normativa fiscal.

En el ámbito mercantil, la especial actividad llevada a cabo por el empresario ha generado la utilización de una serie de métodos e instrumentos contables de representación documental para medir los resultados de una actividad e informar de los hechos económicos-financieros relevantes que afectan a la situación patrimonial del sujeto que la efectúa (12).

La instauración de este deber de contabilidad obedece en último término a una pluralidad de intereses, amén de las meras necesidades de conocer los resultados más significativos por parte del propio titular-empresario. Así, es fundamental para los terceros que confluyen y se incardinan profundamente en relaciones con el empresario conocer la salubridad de la gestión económica y situación patrimonial, la eventualidad de una crisis económica. Por otra parte, razones de índole tributaria a la par que meras razones y necesidades económicas atemperadas posteriormente con exigencias jurídicas, han producido la consagración definitiva de los libros de contabilidad, terminando por imbricar la simple llevanza, que en un principio era voluntaria, en un auténtico deber y obligación profesional (13).

(11) FERRE OLIVE, J.C., *El delito contable. Análisis del artículo 350 bis del Código Penal*, Praxis, Barcelona, 1988, pág. 103.

(12) VELASCO SAN PEDRO, voz: *deber de contabilidad*, Enciclopedia Jurídica Básica, Civitas, Madrid, 1996, pág. 1.538 y ss.

(13) En Francia es obligatorio desde la Ordenanza de 1673, *vid.* RIPERT, *Traité élémentaire du droit commercial*, Paris, 1980, pág. 277. Este mismo autor señala más adelante que «la comptabilité est l'art d'enregistrer, suivant certaines règles, les mouvements de valeur qui se produisent dans les éléments de l'entreprise par une figuration chiffrée de toutes les opérations qui ont été faites» (pág. 302).

Sólo así cabe entender el contenido del artículo 25.1 del Código de Comercio cuando señala que «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». Este deber cobra fuerza con carácter genérico, obligando a todo empresario ya individual, ya social, y con independencia de la relevancia o magnitud económica de la actividad y de la empresa. Obviamente la concreción de la llevanza contable, así como su desarrollo posterior difiere en el caso de grandes sociedades de capital, donde el nivel de exigencia en cuanto a la formulación de las cuentas anuales y a su «auditoría», es un requisito indispensable, que sin embargo se atenúa para sociedades más pequeñas o modestas, a quienes se permite la formulación de cuentas abreviadas y se las exime de auditoría.

1. Análisis de los libros en la normativa mercantil: los «libros de los empresarios».

En la actualidad, el Código de Comercio -reformado en materia contable por la Ley 19/1989, de Reforma y Adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la CEE en materia de sociedades- centra, en el Título III del Libro Primero del Código, todo lo relativo a la normativa contable, bajo el título «*De la contabilidad de los empresarios*». Se divide, a su vez, en tres secciones:

- Sección Primera: «*Libros del empresario*» (arts. 25 a 33).
- Sección Segunda: «*Cuentas Anuales*» (arts. 34 a 41).
- Sección Tercera: «*Presentación de las Cuentas de los grupos de sociedades*» (arts. 42 a 49).

Las dos primeras secciones, materia de nuestro estudio, presentan un marco general de normas referidas a las obligaciones contables de la llevanza de los libros de contabilidad y las correlativas obligaciones registrales, así como las reglas básicas para la formulación y verificación de la información a suministrar por todas las empresas.

La tercera sección regula la formulación de Cuentas Anuales consolidadas por los grupos de sociedades.

El Capítulo VII del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (TRLSA), denominado «*De las Cuentas Anuales*» -de 22 de diciembre de 1989- desarrolla los preceptos de naturaleza contable de los que destacamos las siguientes materias: las Cuentas Anuales en general -arts. 171 a 174, ambos inclusive-, el Balance - arts. 175 a 188, ambos inclusive-, la Cuenta de Pérdidas y Ganancias -arts. 189 a 192, ambos inclusive-, la Memoria -arts. 199 a 201, ambos inclusive-.

Su ámbito de aplicación en materia contable se extiende a otros tipos de sociedades, por remisión expresa a la misma, de las leyes reguladoras del régimen jurídico de otras formas societarias, como son:

- Sociedades de Responsabilidad Limitada (Ley 2/1995, de 23 de marzo, en su art. 84).
- Sociedades en Comandita por Acciones (Ley 19/1989, de 25 de julio, en su art. 14.2 y el C. de C., en su art. 152).
- Sociedades Anónimas Laborales (Ley 19/1989, de 25 de julio, en su art. 15 y la Ley 15/1986, en su art. 2).
- Sociedades de Garantías Recíprocas (Ley 1/1994, en su art. 54).

El Plan General de Contabilidad -aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre- se erige como el desarrollo reglamentario, en materia contable, de la legislación mercantil, esto es, de las disposiciones con rango de ley que, en el Derecho Mercantil, regulan la información contable de la empresa. Este Plan desarrolla, en la Parte IV, unas Normas para la elaboración y regulación de las Cuentas Anuales.

Nuestro ordenamiento interno se ve alterado desde el momento de la Adhesión de España a la Comunidad Económica Europea. La normativa comunitaria, en cuestiones contables, se materializó en las denominadas «Directivas de sociedades», las cuales se incorporaron a nuestra normativa. Entre todas ellas, destacamos la Cuarta Directiva 78/660/CEE sobre la formulación de las Cuentas Anuales y el control y la verificación de su representatividad en términos de imagen fiel que se integró a través de la Ley 19/1989, de Reforma y Adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la CEE en materia de sociedades.

Centrándonos en el Código de Comercio bajo el término de «**libros de los empresarios**», que sustituye al tradicional de «libros de comercio», recoge los «**libros contables**» y los «**libros corporativos**».

1.1. Los libros contables del empresario.

Los «**libros contables**», son considerados los soportes o instrumentos materiales y documentales que recogen, mediante un lenguaje técnico y de forma organizada, los hechos con trascendencia en la realidad económica y financiera de la empresa a lo largo de un período de tiempo (14).

Los preceptos relacionados con los «**libros contables**», contenidos en esta norma, son de aplicación obligatoria para toda clase de empresas, sin excepción alguna por razón de tamaño, actividad, organización, titularidad o forma jurídica: «Todo empresario deberá llevar una contabilidad...»

(14) Parece ser que el concepto de «libro» comporta exigencias materiales -hojas encuadernadas, foliadas o numeradas- y formales -legalización-. De manera que no serán libros las hojas sueltas, los *microfilms*, los *diskettes* y otros soportes de memorización interna.

(art. 25.1 C. de C.). De la redacción de este precepto, concluimos que todo empresario, 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 y de acuerdo con el Plan General de Contabilidad (15).

Destaca la utilización de la figura del empresario, como único obligado a llevar la contabilidad en los libros contables establecidos en esta disposición mercantil, sin que se haga mención expresa del profesional. En consecuencia, nos interrogamos ¿los profesionales no están obligados a llevar esos libros, salvo que estén constituidos en sociedad?

Este mismo apartado indica las condiciones de carácter general que, cualquier tipo de empresa, debe reunir a la hora de realizar las anotaciones en los libros de contabilidad, que garanticen, en lo posible, la veracidad y la exactitud de los registros que se efectúen: deben ser «...ordenadas, adecuadas a la actividad de su empresa que permita un seguimiento cronológico de todas sus operaciones, así como la elaboración periódica de balances e inventarios».

Además de estas condiciones, se han de dar unos requisitos internos que han de cumplir los libros cuando se practique la anotación contable, cualquiera que sea el procedimiento utilizado, como son «con claridad, por orden de fechas, sin espacios en blanco, interpolaciones, tachaduras ni raspaduras», «expresando los valores en pesetas», y «deberán salvarse a continuación, inmediatamente que se adviertan, los errores u omisiones padecidos», sin que puedan «utilizarse abreviaturas o símbolos cuyo significado no sea preciso con arreglo a la ley, el reglamento o la práctica mercantil de general aplicación».

Tradicionalmente, se ha clasificado a los libros contables desde tres puntos de vista distintos, que son: (16)

- Según el orden en que se efectúen los trabajos, se habla de «libros preparativos» como aquellos que recogen los hechos contables cronológicamente, efectuando las anotaciones directamente a partir de los justificantes, y los «libros elaborativos» que resumen las anotaciones que aparecen en los libros mentados.
- Según el papel que desempeñan, se clasifican en «libros principales», imprescindibles en el deber de la contabilidad; en «libros auxiliares», que sirven de detalle o desglose de alguna cuenta principal; y, «libros registros» que se destinan a recopilar los principales datos y movimientos de las cuentas.

(15) Consulta n.º 2 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas -en adelante ICAC-, Boletín Oficial del ICAC n.º 6.

(16) SANZ SANTORALIA, C.J., «Estudio normativo de los Libros contables», Revista de *Técnica Contable*, 1994, pág. 254.

- Según la normativa legal, se entiende por «**libros obligatorios**», los de obligado cumplimiento por mandato legal; y por «**libros voluntarios**», todos los demás que el empresario decida llevar para registrar con mayor detalle los hechos contables.

Los «**libros contables obligatorios**», pues, son el libro de Inventarios y Cuentas Anuales y el libro Diario, tal y como lo señala el artículo 25.1 del Código de Comercio, en un segundo inciso, «... llevará necesariamente, sin perjuicio de lo establecido en las leyes o disposiciones especiales (17), un libro de Inventarios y Cuentas Anuales y otro Diario». Además, los empresarios pueden llevar voluntariamente otros libros, como complemento o ampliación de los obligatorios, pero nunca como sustitutos, que denominamos «**libros contables voluntarios**».

El legislador, en la redacción del artículo 25 del Código de Comercio, deja la puerta abierta a la posibilidad de que se puedan exigir libros contables por cualquier tipo de ley o disposición especial -«sin perjuicio de lo establecido en las leyes o disposiciones especiales»- de carácter mercantil. En este sentido, no cabe la interpretación literal del artículo, que ya se ha barajado, de considerar las leyes y disposiciones fiscales como norma incluida en ese tipo de «ley o disposición especial» al que alude el Código de Comercio.

Por lo tanto, se consideran «**libros contables obligatorios**», el libro Diario, el libro de Inventarios y Cuentas Anuales y los libros establecidos en las leyes o disposiciones especiales de naturaleza mercantil.

El **libro Diario**, de carácter dinámico y obligatorio para toda empresa, registra cronológicamente, día a día, todas las operaciones relativas a la actividad de la empresa (art. 28.2 C. de C.), que altera o puede alterar la composición cuantitativa y cualitativa de su patrimonio, y que utiliza el «asiento» como medio material para realizar la anotación contable. Toda modificación de índole patrimonial se debe plasmar en este libro, síntoma inequívoco de una función narrativa del ejercicio continuado de una actividad. Igualmente permite al empresario la anotación conjunta de los totales de las operaciones, siempre que se agrupen por períodos no superiores a un mes y que, además, su detalle aparezca reflejado en otros libros o registros concordantes -mayor, diarios auxiliares, libros registros de IVA, libros registros de gastos e ingresos, de bancos, etc.-. La norma legal no exige el mantenimiento sistemático de una periodicidad concreta, por lo que se pueden practicar asientos resúmenes semanales en un momento dado y mensuales en otro. El principio de la «partida doble» y el de cuándo debe ser cargada o abonada una cuenta (18), tienen plena vigencia en el registro de las operaciones en este libro.

(17) Existen determinados sectores económicos cuyas empresas, además de cumplir con las disposiciones contenidas en los textos legales precedentes, están sujetas a obligaciones sobre libros contables incluidas en leyes especiales, como sucede con las entidades bancarias y de seguros, las cooperativas, los comisionistas, entre otras. Por ejemplo, la Ley 3/1987, General de Cooperativas, en sus artículos 90 y 91, establece como libros obligatorios para las cooperativas, además del Diario y del libro de Inventarios y Balances, otros cuatro libros más y «los que establezca la legislación especial aplicable por razón de su actividad empresarial».

(18) OMEÑACA GARCÍA, J., *Contabilidad General adaptada al nuevo Plan*, Deusto, Bilbao, 1990, pág. 42. Este libro recoge los hechos económicos que van desarrollándose en el marco de la actividad de la empresa, partiendo de su estruc-

El *libro de Inventario y Cuentas Anuales* mencionado en el artículo 25 del Código de Comercio, -«llevará necesariamente ... un Libro de Inventarios y Cuentas Anuales»- encuentra descrito su contenido en el artículo 28.1 de esta norma, al indicar que en dicho libro figurarán, el Balance inicial detallado de la empresa, los Balances trimestrales de comprobación de sumas y saldos, el Inventario de cierre del ejercicio y las Cuentas Anuales.

Si además sabemos que las Cuentas Anuales comprenden el Balance de situación, la Cuenta de Perdidas y Ganancias y la Memoria -según el art. 34.1 C. de C. y el 172.1 TRLSA-, se puede concluir que el objeto de este libro es el registro de:

- El Balance inicial (que abrirá el libro).
- Los Balances de comprobación (al menos trimestralmente).
- El Inventario de cierre de ejercicio.
- Las Cuentas Anuales: Balance, Cuenta de Pérdidas y Ganancias y Memoria.

El libro de Inventario y Cuentas Anuales nos muestra del empresario y de su empresa «lo que tiene, lo que le deben y lo que él debe», así como «en qué ha ganado y en qué ha perdido» (19). Se convierte en el barómetro de información general que mide la situación de la empresa, que encuentra el soporte necesario y vital para su elaboración tanto en el libro Diario como en toda la amalgama de documentos auxiliares que el empresario puede haber decidido incorporar a las fuentes formales contables (20).

El Inventario se define como un «libro contable analítico y descriptivo» que recoge la relación detallada, completa, ordenada, clasificada, y debidamente valorada (21) de todos los bienes y derechos del empresario, así como de sus deudas y obligaciones, para fijar, por diferencia, el Patrimonio Neto, pues, en principio, este documento no incluye la descripción de los fondos propios de la empresa (22).

tura dicotómica del «debe» -entradas y operaciones deudoras- y del «haber» -salidas y operaciones acreedoras-, y en todo caso, haciendo valer el viejo axioma de que no hay deudor sin acreedor, y que la suma del debe siempre ha de ser igual a la suma del haber.

(19) OMEÑACA GARCÍA, J., *op. cit.*, pág. 19 y ss.

(20) FERRARA-CORSI, *Gli imprenditori e le società*, Milano, 1995, pág. 109. «L'inventario deve contenere l'indicazione a la valutazione delle attività e passività relativa all'impresa, nonché, distintamente delle attività e delle passività dell'imprenditore estranee alla medesima. Esso ha carattere descrittivo».

(21) Dentro de cada elemento patrimonial se detallarán las unidades físicas, de peso, de longitud, de volumen... que lo componen. Cada uno de ellos se valorará detallando el precio unitario, las cantidades parciales y el total del valor del elemento.

(22) RIPERT-ROBLOT, *Traité de Droit Commercial*, 16.^a ed., Paris, 1996, pág. 296. Expresa que «l'inventaire est un tableau descriptif et estimatif des divers éléments de l'actif et du passif ... On remarque qu'en droit comptable l'inventaire réunit les éléments qui expliquent la situation de l'entreprise».

Se hace uso del Inventario, obligatorio dos veces en cada ejercicio económico (art. 28 C. de C.), entre otras cosas, para practicar «asientos de ajuste» que corrijan las desviaciones que pueden haberse producido en la representatividad de las cuentas respecto del valor reflejado en inventario del elemento patrimonial que subrogan o para identificar elementos patrimoniales no reflejados contablemente.

El *Balance de Comprobación*, que también recibe el nombre de *Balance de Sumas y Saldos*, se limita a presentar, en cualquier momento, sin necesidad de practicar registros de ajuste al cierre del ejercicio, la totalidad de las cuentas -de Balance y de gestión- que integran el sistema contable de una determinada entidad. Documento que se debe formular con una periodicidad, cuando menos trimestral (23), y que forma parte del libro de Inventarios y Cuentas Anuales -«al menos trimestralmente se transcribirán con sumas y saldos los balances de comprobación»- y cuyo contenido se obtiene directamente del libro Mayor.

Principalmente, cumple una función de control de la corrección formal del proceso contable, al fijar los valores de las cuentas en determinados momentos y al permitir comprobar la inexistencia de errores aritméticos en la introducción, clasificación y agregación de valores; y, una función de comprobación de que se cumple con el principio de la «partida doble». Para ello cumple con unas propiedades aritméticas simples que establecen que:

- La suma de los valores registrados en el debe de todas las cuentas es igual a la suma de los registrados en el haber, y
- La suma de los saldos deudores de todas las cuentas que tengan ese saldo es igual a la suma de los saldos acreedores de todas las que lo posean.

La información contable del Balance de comprobación procede del libro Mayor. Cabe, en este momento, cuestionarnos la obligatoriedad o no de este libro.

El *Libro Mayor* formaba parte de los libros contables, expresamente obligatorios antes de la reforma del Código de Comercio por la Ley 16/1973. En la actual redacción, no consta, de forma expresa, la exigencia de la llevanza de este libro a las sociedades mercantiles. Sin embargo, aunque no se cite explícitamente como obligatorio, resulta poco menos que ineludible y se considera que su necesidad está implícita en el artículo 28 del Código de Comercio -«se transcribirán con sumas y saldos los balances de comprobación»-. En este sentido, nos preguntamos que la empresa que no lleva el libro Mayor, de dónde obtiene las sumas y los saldos de las cuentas.

(23) Aunque la norma legal menciona el trimestre como período de formulación de este documento, ello no impide que estos balances se redacten en intervalos más cortos de tiempo -mensualmente o en períodos de tiempo inferiores al mes- con el único objetivo de atajar, con mayor rapidez, los posibles errores cometidos. La periodicidad elegida no impide que la empresa pueda transcribir, además, cuantos otros se estimen convenientes, relativos a cualquier otra fecha en que se considere de interés fijar la situación económica y financiera de la empresa.

Las **Cuentas Anuales** son documentos de síntesis de la información contable de la sociedad mercantil e instrumentos de comunicación de la «imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa» (art. 34.2 C. de C. y Norma 1.^a de la elaboración de las Cuentas Anuales del Plan General de Contabilidad) (24).

El artículo 34 del Código de Comercio impone a los empresarios la redacción de las Cuentas Anuales como medio para establecer, periódicamente, sus resultados y la situación patrimonial de la entidad mercantil. Las Cuentas Anuales están integradas por tres documentos contables, el Balance -de Situación-, la Cuenta de Pérdidas y Ganancias -arts. 34.1 C. de C. y 172.1 TRLSA- y se incluirán en el libro de Inventarios y Cuentas Anuales formando una «unidad» (25), un todo único.

El contenido de esta «unidad», transcrita en el libro de Inventarios y Cuentas Anuales y la obligación de firmar las Cuentas, reconocida en el artículo 37 del Código de Comercio, y también manifiesta en otras normas mercantiles, recae sobre:

- Los empresarios -«al cierre del ejercicio, el empresario deberá formular las cuentas anuales de su empresa» (art. 34.1 C. de C.) y «las Cuentas Anuales deberán ser firmadas: 1.º por el propio empresario, si se trata de persona individual» (art. 37.1 C. de C.)-.
- Los administradores de una sociedad anónima -«los administradores de la sociedad están obligados a formular ... las cuentas anuales» (art. 171 TRLSA) y «las Cuentas Anuales deberán ser firmadas: 3.º por todos los administradores, en caso de sociedad anónima» (art. 37.1 C. de C.)-.
- Los administradores de una sociedad de responsabilidad limitada -«será de aplicación a las sociedades de responsabilidad limitada lo establecido en el Capítulo VII de la Ley de sociedades anónimas (lo relativo a las disposiciones generales de las Cuentas Anuales)» (art. 84 LSRL) y «las Cuentas Anuales deberán ser firmadas: 3.º por todos los administradores, en caso de sociedad ... de responsabilidad limitada» (art. 37.1 C. de C.)-, y
- Los correspondientes a una sociedad comanditaria por acciones -«se aplicará a la sociedad en comandita por acciones la ley de sociedades anónimas» (art. 171 C. de C.) y «las Cuentas Anuales deberán ser firmadas: 2.º por todos los socios ilimitadamente responsables por las deudas sociales, en caso de sociedad colectiva o comanditaria» (art. 37.1 C. de C.)-.

El Código de Comercio elabora unas normas para la elaboración de las Cuentas Anuales en sus artículos 35 a 41, ambos inclusive. OMEÑACA GARCÍA (26) realiza una síntesis de estas normas de elaboración mercantiles, las cuales reproducimos a continuación:

(24) SÁEZ TORRECILLA, *Contabilidad General*, vol. II, 3.^a ed. McGraw-Hill, Madrid, 1991. Comenta que realmente no se tratan de verdaderas cuentas, sino más bien de documentos contables, que reúnen la información que se encuentra contenida en las «cuentas», además de explicaciones complementarias.

(25) En otro ordenamiento esta «unidad» se expresa mediante un único término: «bilancio», «Jahresabschluss».

(26) OMEÑACA GARCÍA, J., *op. cit.*, págs. 411 a 413.

1. Separación entre los bienes y los derechos, las obligaciones y los fondos propios (art. 35.1).
2. Separación entre ingresos y gastos, y entre resultados ordinarios y extraordinarios (art. 35.2).
3. Correspondencia entre Balances de apertura y cierre (art. 35.1).
4. La Memoria, como complemento y ampliación de la información contable (art. 35.3).
5. Inclusión de las cifras del ejercicio anterior (art. 35.4).
6. Exclusión de las partidas sin saldo (art. 35.5).
7. Prohibición de compensación (art. 35.6).
8. Estructura del Balance y de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias (art. 35.7).
9. Consistencia de un ejercicio a otro en la estructura (art. 36).
10. Firma de las cuentas anuales (art. 37).
11. Valoración conforme a los principios de contabilidad (art. 38).
12. Sometimiento de las cuentas a auditoría (art. 40).
13. Formulación, sometimiento a auditoría y publicación de las cuentas anuales de las sociedades (art. 41).

Estas disposiciones se desarrollan reglamentariamente con detalle, en el Plan General de Contabilidad. La Cuarta Parte del Plan expresa tanto la forma y los modelos esquemáticos de Balance y de Cuenta de Pérdidas y Ganancias como el contenido mínimo de la Memoria, además de las reglas necesarias para la elaboración de las Cuentas Anuales (27).

(27) El Plan General de Contabilidad establece doce reglas necesarias para su elaboración:

1. Documentos que integran las Cuentas Anuales.
2. Formulación de Cuentas Anuales.
3. Estructura de las Cuentas Anuales.
4. Cuentas Anuales abreviadas.
5. Balance.
6. Cuenta de Pérdidas y Ganancias
7. Memoria.
8. Cuadro de financiación.
9. Cifra anual de negocios.
10. Número medio de trabajadores.
11. Operaciones intersocietarias.
12. Estados financieros intermedios.

La finalidad de la contabilidad es ofrecer información de la empresa no sólo a sus responsables para la forma de decisión sino también a terceras personas con intereses legítimos en ella. El estudio de esta información contable a través de los libros Diario y Mayor se convertirá en un trabajo administrativo y costoso. Con objeto de facilitar esta tarea, se elabora un «libro contable sintético» de fácil accesibilidad y manejo que posee carácter obligatorio: el Balance de situación. El **Balance**, obligatorio al cierre del ejercicio económico (art. 34 C. de C.), es una representación del patrimonio de la empresa, de su situación económica y financiera, en un momento concreto -visión estática y sintética-, que recoge toda la información procedente de las operaciones de la actividad empresarial (28).

El contenido del Balance, reflejado en la Norma Quinta de elaboración de las Cuentas Anuales, se ajusta al artículo 35.1 del Código de Comercio, que dispone que este documento contable «comprenderá, con la debida separación, los bienes y derechos que constituyen el activo de la empresa, y las obligaciones que forman el pasivo de la misma, especificando los fondos propios».

La estructura básica del Balance, de forma esquemática, se recoge en el artículo 175 del TRLSA (29), y se desarrolla en los artículos 176 a 183 de esta norma legal. La estructura del Balance

(28) RIPERT - POBLOT, *op. cit.*, pág. 297. «Le bilan décrit séparément les éléments actifs e passifs de l'entreprise, et fait apparaître, de façon distincte, les capitaux... Il constitue une sorte de résumé de l'inventaire, exprimant les mêmes résultats sous la forme d'un tableau synthétique en deux colonnes: les éléments actifs dans la colonne de gauche, les éléments passifs dans la colonne de droite».

(29) El artículo 175 TRLSA dispone que «el Balance de las sociedades anónimas deberá ajustarse al esquema siguiente:

ACTIVO: A) ACCIONISTAS POR DESEMBOLSOS NO EXIGIDOS

B) INMOVILIZADO

- I. Gastos de establecimiento
- II. Inmovilizaciones inmateriales
- III. Inmovilizaciones materiales
- IV. Inmovilizaciones financieras

C) ACTIVO CIRCULANTE

- I. Accionistas por desembolsos exigidos
- II. Existencias
- III. Deudores
- IV. Valores mobiliarios
- V. Tesorería
- VI. Ajustes por periodificación

PASIVO: A) FONDOS PERDIDOS

- I. Capital suscrito
- II. Prima de emisión
- III. Reserva de revalorización
- IV. Reservas
- V. Resultados de ejercicios anteriores
- VI. Pérdidas y Ganancias (Beneficio)

B) PROVISIONES PARA RIESGOS Y GASTOS

C) ACREEDORES A LARGO PLAZO

D) ACREEDORES A CORTO PLAZO».

también debe ajustarse a la Cuarta Directiva del Consejo (78/660), de 25 de julio de 1978, que establece la posibilidad de optar por dos esquemas distintos, como reconoce expresamente su artículo 8, que «para la presentación del balance, los miembros prescribirán uno de los esquemas o los dos esquemas previstos en los artículos 9 y 10. Si un Estado miembro prescribe los dos esquemas, podrá dejar a las sociedades la elección de ambas». Los preceptos 9 y 10 (30) se limitan a presentar y desarrollar cada una de las partidas que pueden integrar el Balance.

El Balance de las sociedades anónimas, incluidas las laborales, de las sociedades de responsabilidad limitada y de las sociedades en comandita por acciones, deberán adaptarse al modelo normal que desarrolla el Plan y la normativa legal (Norma Tercera de la elaboración de las Cuentas Anuales del PGC). Esto no es óbice para que a un determinado grupo de sociedades de una dimensión concreta se le ofrezca la oportunidad de elaborar un modelo abreviado de Balance.

La Cuarta Directiva desarrolla los criterios que los Estados miembros han de adoptar para que las sociedades puedan presentar un Balance abreviado. El artículo 11 de esta Directiva dispone que «los Estados miembros podrán permitir que las sociedades que, en la fecha de cierre del balance, no superen los límites numéricos de dos de los tres siguientes criterios:

(30) El artículo 9 de la Cuarta Directiva del Consejo (78/660), de 25 de julio de 1978, relativa a las Cuentas Anuales de determinadas formas de sociedad, señala como partidas más importantes del Activo y del Pasivo, respectivamente:

ACTIVO:	A) Capital suscrito no desembolsado.	PASIVO:	A) Capital y reservas.
	B) Gastos de establecimiento.		B) Provisiones para riesgos y gastos.
	C) Activo inmovilizado.		C) Deudas.
	D) Activo circulante.		D) Cuentas de regularización.
	E) Cuentas de regularización.		E) Beneficios del ejercicio.
	F) Pérdidas del ejercicio.		

El artículo 10 de la Cuarta Directiva no distingue las masas de Activo y de Pasivo, y se limita a enumerar una serie de partidas:

- A) Capital suscrito no desembolsado.
- B) Gastos de establecimiento.
- C) Activo inmovilizado.
- D) Activo circulante.
- E) Cuentas de regularización.
- F) Deudas cuya duración residual no sea superior a un año.
- G) Activo circulante (incluidas las cuentas de regularización si se indican en la partida E) superior a las deudas cuya duración residual no sea superior a un año (incluidas las cuentas de regularización si se indican en la partida K).
- H) Importe total de los elementos del activo después de la reducción de las deudas cuya duración residual no sea superior a un año.
- I) Deudas cuya duración residual sea superior a un año.
- J) Provisiones para riesgos y gastos.
- K) Cuentas de regularización.
- L) Capital y reservas.

- Total del balance: 2.500.000 de unidades de cuenta europea (31),
- Importe neto del volumen de negocios: 5.000.000 de unidades de cuenta europea (32),
- Número medio de empleados durante el ejercicio: 50,

establezcan un balance abreviado que comprenda únicamente las partidas ... previstas en los artículos 9 y 10 ...».

El TRLSA desarrolla un modelo abreviado de Balance del que pueden disfrutar las entidades que reúnan unas determinadas condiciones. El artículo 181.1 (33) dispone que «podrán formular Balance abreviado las sociedades que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes:

- a) Que el total de las partidas del activo no supere los trescientos millones de pesetas.
- b) Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los seiscientos millones de pesetas.
- c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cincuenta».

La Norma Cuarta de elaboración de las Cuentas Anuales del Plan General de Contabilidad señala los requisitos que deben reunir las sociedades anónimas, las de responsabilidad limitada y las sociedades en comandita por acciones, para utilizar el modelo de Balance abreviado: «Las sociedades en las que en la fecha de cierre de ejercicio concurren, al menos, dos de las circunstancias siguientes:

- Que el total de las partidas del Activo no supere 230 millones de pesetas. A estos efectos se entenderá por total activo el total que figura en el modelo de balance.
- Que el importe neto de la cifra anual de negocios sea inferior a 480 millones de pesetas.
- Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a 50.

(31) El artículo 1 de la Directiva 94/8, de 21 de marzo de 1994, por la que se modifica la Directiva 78/660/CEE en lo relativo a la revisión de los importes expresados en Ecus, fija el importe en 2.500.000 Ecus.

(32) El artículo 1 de la Directiva 94/8, de 21 de marzo de 1994, por la que se modifica la Directiva 78/660/CEE en lo relativo a la revisión de los importes expresados en Ecus, fija el importe en 5.000.000 Ecus.

(33) Artículo redactado conforme a la Ley 21/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada. Con arreglo a la disposición final segunda de dicha ley, esta modificación se aplicará a las Cuentas Anuales a partir de los ejercicios sociales que se den comienzo el día 1 de enero de 1995 o en el transcurso de dicho año. Mientras tanto, rige la antigua redacción.

La **Cuenta de Pérdidas y Ganancias** «comprenderá, también con la debida separación, los ingresos y los gastos del ejercicio y, por diferencias, el resultado del mismo» (art. 35.2 C. de C. y Norma Sexta de elaboración de las Cuentas Anuales del PGC). Continúa este precepto indicando que «distinguirá los resultados ordinarios propios de la explotación, de los que no lo sean o de los que se originen en circunstancias de carácter extraordinario» (34), de manera que esta Cuenta informará de la composición cualitativa y cuantitativa del resultado de un período.

En la misma línea que lo desarrollado en el Balance, el TRLSA en sus artículos 189 (35) a 192, ambos inclusive, establece la estructura de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias. Además, la

(34) La Cuenta de Pérdidas y Ganancias se divide en los siguientes segmentos:

- + / - I Resultados de la explotación.
- + / - II Resultados financieros.
- + / - III Resultados de las actividades ordinarias.
- + / - IV Resultados extraordinarios.
- = V Beneficios antes de impuestos.
- Impuestos.
- = VI Resultados del ejercicio.

(35) El artículo 189 del TRLSA dispone que «la cuenta de Pérdidas y Ganancias de las sociedades anónimas deberá ajustarse al esquema siguiente:

- A) GASTOS:
1. Reducción de las existencias de productos terminados y en curso de fabricación.
 2. a) Consumo de materias primas y otras materias consumibles; b) Otros gastos externos.
 3. Gastos de personal. a) Sueldos, salarios y asimilados; b) Cargas sociales ...
 4. a) Dotaciones para amortizaciones y provisiones de los gastos de establecimiento y de las inmobilizaciones materiales e inmateriales. b) Dotaciones para provisiones del circulante.
 5. Otros gastos de explotación.
 6. Dotaciones para provisiones y amortizaciones de las inmobilizaciones financieras y de los valores mobiliarios del activo circulante.
 7. Intereses de gastos asimilados ...
 8. Resultado de las actividades ordinarias.
 9. Gastos extraordinarios.
 10. Impuesto sobre sociedades.
 11. Otros impuestos.
 12. Resultado del ejercicio.
- B) INGRESOS:
1. Importe neto de la cifra de negocios.
 2. Aumento de las existencias de productos terminados y en curso de fabricación.
 3. Trabajos efectuados por la empresa para sí misma reflejados en el activo.
 4. Otros ingresos de explotación.
 5. Ingresos de participaciones ...
 6. Ingresos de otros valores mobiliarios y de créditos del activo inmovilizado...
 7. Otros intereses e ingresos asimilados ...

Cuarta Directiva, en su artículo 22, plantea varias configuraciones de la estructura de esta Cuenta de Pérdidas y Ganancias: «Para la presentación de la cuenta de Pérdidas y ganancias, los Estados miembros preverán uno o varios de los esquemas que figuran en los artículos 23 a 26 (36). Si un Estado miembro previera varios esquemas, podrá dejar a las sociedades la elección entre varios esquemas».

La Cuenta de Pérdidas y Ganancias también se puede presentar en un modelo normal o en un modelo abreviado. La Cuarta Directiva dispone las pautas para autorizar el uso de estos modelos. Su artículo 27 señala que «los Estados miembros podrán autorizar a las sociedades que, en la fecha de cierre del balance, no rebasen los límites numéricos de dos de los tres criterios siguientes:

8. Resultado de las actividades ordinarias.
9. Ingresos extraordinarios.
10. Resultado del ejercicio».

(36) Por no hacer demasiado extenso, transcribimos uno de los cuatro artículos que se refieren a la estructura de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias.

Artículo 23 : «1. Importe neto del volumen de negocios.

2. Variación de las existencias de productos acabados y en curso de fabricación.
3. Trabajos efectuados por la empresa para sí misma y reflejados en el activo.
4. Otros ingresos de explotación.
5. a) Cargas de materias primas y consumibles; b) Otras cargas externas.
6. Gastos de personal: a) Salarios y emolumentos; b) Cargas sociales...
7. a) Correcciones de valor sobre gastos de establecimiento y sobre inmovilizaciones corporales e incorporales; b) Correcciones de valor de elementos del activo circulante ...
8. Otras cargas de explotación.
9. Productos procedentes de participaciones ...
10. Ingresos procedentes de otros valores mobiliarios y de créditos del activo inmovilizado ...
11. Otros intereses e ingresos asimilados ...
12. Correcciones de valor sobre inmovilizaciones financieras y sobre valores mobiliarios que formen parte del activo circulante.
13. Intereses y cargas asimiladas ...
14. Impuestos sobre el resultado procedente de las actividades ordinarias.
15. Resultado procedente de las actividades ordinarias, después de deducir impuestos.
16. Ingresos excepcionales.
17. Cargas excepcionales.
18. Resultado excepcional.
19. Impuestos sobre el resultado excepcional.
20. Otros impuestos que no figuren en las partidas anteriores.
21. Resultado del ejercicio.»

- Total del balance: 10 millones de unidades de cuenta europea (37).
- Importe neto del volumen de negocios: 20 millones de unidades de cuenta europea (38),
- Número medio de empleados durante el ejercicio 250,

a no aplicar los esquemas que figuran en los artículos 23 al 26 ...».

El artículo 190 del TRLSA dispone que «podrán formular cuenta de Pérdidas y Ganancias abreviada ..., las sociedades en las que durante dos años consecutivos en la fecha del cierre del ejercicio concurren dos de las circunstancias siguientes» y el Plan General de Contabilidad también expresa que sólo se puede utilizar el modelo abreviado por las sociedades «en las que a la fecha del cierre del ejercicio, concurren, al menos, dos de las circunstancias siguientes». Los criterios que ambas disposiciones establecen son los mismos:

- «a) Que el total de las partidas del activo del balance no supere los 920 millones de pesetas.
- b) Que el importe neto de su cifra anual de negocios sea inferior a 1.920 millones de pesetas.
- c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a 250».

La **Memoria** completa, amplía y comenta la información contenida en el Balance y en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias (art. 35.3 C. de C., art. 199 TRLSA y Norma Séptima de elaboración de las Cuentas Anuales del PGC).

La Cuarta Directiva concede al contenido de la Memoria un único precepto (art. 43) en el que, de una forma extensa, detalla las partidas que deben componer esta Cuenta Anual, sin obviar que además existen otras indicaciones prescritas en otros apartados de esta Directiva.

El artículo 200 del TRLSA señala el contenido básico de la Memoria, sin olvidar «las indicaciones específicas previstas por el Código de Comercio (39) y por esta Ley (LSA)». En la Cuarta

(37) El artículo 1 de la Directiva 94/8, de 21 de marzo de 1994, por la que se modifica la Directiva 78/660/CEE en lo relativo a la revisión de los importes expresados en Ecus, fija el importe en 10.000.000 Ecus.

(38) El artículo 1 de la Directiva 94/8, de 21 de marzo de 1994, por la que se modifica la Directiva 78/660/CEE en lo relativo a la revisión de los importes expresados en Ecus, fija el importe en 20.000.000 Ecus.

(39) Las informaciones específicas expuestas en el Código de Comercio, entre otras, son:

- Las indicaciones necesarias para mostrar la imagen fiel, cuando ésta no se alcance mediante los principios de contabilidad y las normas de valoración (art. 34.3).
- La falta de aplicación de un principio contable, «motivarse suficientemente y explicarse su influencia sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa» (art. 34.4).
- La modificación de la estructura del Balance o de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias respecto del ejercicio anterior (art. 36).

Parte del Plan nos encontramos con un estudio pormenorizado y un extenso desarrollo del contenido de esta Cuenta Anual.

Por último, hay que indicar que la Memoria puede redactarse de forma abreviada y que sólo pueden formularla aquellas sociedades capaces de presentar un Balance abreviado (art. 201 TRLSA). Los criterios, idénticos a los del modelo abreviado de Balance, se recogen en la Norma Cuarta del Plan General de Contabilidad, ya mencionada.

«Cuando lo imponga una disposición legal, la Memoria incluirá el **Cuadro de Financiación**, en el que se inscribirán los recursos obtenidos en el ejercicio y sus diferentes orígenes, así como la aplicación o el empleo de los mismos en inmovilizado o en circulante» (art. 35.4 C. de C.; también reproduce parte de esta redacción el art. 200.4 TRLSA).

Este documento contable tiene por finalidad medir la variación del capital circulante de una empresa durante un período y reflejar, a su vez, la composición de los flujos. El Cuadro de Financiación, pues, forma parte del libro de Inventarios y Cuentas Anuales, y su formulación es obligatoria dentro de la Memoria de determinadas empresas, que revisten la forma jurídica de sociedades -anónimas, de responsabilidad limitada, comanditaria por acciones y anónimas laborales-, que no cumplen con las condiciones para poder redactar el Balance y la Memoria abreviadas (art. 201 TRLSA).

La Cuarta Directiva Comunitaria no hace referencia al Cuadro de Financiación a pesar de la utilización de este estado financiero como complementario del Balance y de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias.

La Norma Octava de elaboración de las Cuentas Anuales lo concibe como un documento contable en el que se describe el origen de los recursos financieros obtenidos en el ejercicio, con su aplicación y el efecto que han producido tales operaciones sobre el capital circulante. Propone el Plan un modelo normalizado de Cuadro de Financiación, que exigirá, con carácter previo, la selección de operaciones en las que han intervenido cuentas de fondos propios, de financiación a largo plazo y de inversión en elementos de inmovilizado, su traslado a términos de flujos -de origen o de aplicación- y, por último, la comparación de las partidas de circulante en dos Balances sucesivos.

La Ley de Sociedades Anónimas reconoce, explícitamente, en su artículo 171, que los Administradores de la sociedad están obligados a formular, junto a las Cuentas Anuales, el **Informe de Gestión** y la **propuesta de aplicación del resultado**.

El **Informe de Gestión** es un documento extracontable (40) cuyo ámbito de aplicación se reduce a aquellas sociedades -anónimas, de responsabilidad limitada, comanditaria por acciones y anónimas laborales-, que formulen el modelo normal de Balance.

(40) Tras la Ley 19/1989, el Informe de Gestión vino a sustituir a la Memoria explicativa para las sociedades anónimas.

Este Informe contendrá una exposición fiel -sintética y completa- sobre la evolución de los negocios y la situación de la sociedad. También informará acerca de los acontecimientos importantes sucedidos, para la entidad, después del cierre del ejercicio; de su evolución previsible, hasta la fecha de formulación de dicho Informe; y de las actividades en materia de investigación y desarrollo y de las adquisiciones de acciones propias (arts. 202.1 y 202.2 TRLSA).

Por otro lado, la propuesta de aplicación de resultados constituye un documento obligatorio para las sociedades anónimas, de responsabilidad limitada, comanditaria por acciones y anónimas laborales, que informa sobre la distribución de los beneficios (arts. 213 a 216 TRLSA). Legalmente, nada se establece sobre su forma y contenido, aunque, desde el punto de vista contable, se ha optado por incluirlo en la Memoria.

1.2. Los libros corporativos del empresario.

El Código de Comercio establece, a su vez, como libros obligatorios del empresario, sin el carácter de «contable», los «**libros obligatorios corporativos**» que reflejan las decisiones internas de sus órganos y los cambios de socios y de participaciones, limitándose a documentar negocios jurídicos, acuerdos sociales o contratos de disposición o de gravamen sobre acciones o participaciones. Se consideran como tales, los **libros de Actas de los órganos colectivos** y los **libros de socios** -en concreto, el **libro registro de acciones nominativas de las Sociedades Anónimas** y el **libro de socios de las Sociedades de Responsabilidad Limitada**-.

El artículo 26.1 del Código de Comercio contempla la obligación de que las sociedades mercantiles lleven un **libro o libros de Actas**, en los que constarán, al menos, todos los acuerdos tomados por las Juntas, generales y especiales, y los demás órganos colegiados de la sociedad (Consejos de Administración, Comisiones Ejecutivas, etc.), debiendo reflejarse los datos relativos a las convocatorias y a la constitución del órgano, un resumen de los asuntos debatidos, las intervenciones de las que se haya solicitado constancia, los acuerdos adoptados y los resultados de las votaciones. La Ley de Sociedades Anónimas reconoce expresamente la utilización del libro de Actas, como fiel reflejo de las discusiones y los acuerdos adoptados por el Consejo, el cual debe ser firmado por el Presidente y el Secretario (art. 142 TRLSA).

El **libro registro de acciones nominativas** es obligatorio para las sociedades anónimas, las comanditarias por acciones y las anónimas laborales. La Ley de Sociedades Anónimas le reserva un precepto -art. 55- el cual indica la obligatoriedad de un libro-registro en el que se inscriban las acciones nominativas, sus continuas transferencias, así como la constitución de derechos reales y cualquier otro gravamen que recaiga sobre ellas (41).

(41) La Ley derogada de 17 de julio de 1951 indicaba que todas las acciones, cualquiera que fuera su clase, se extenderían en libros talonarios; y que las acciones nominativas se inscribirían, además, en un libro especial, en el cual se irían anotando las sucesivas transferencias y la constitución de los derechos reales sobre ellas.

Los asientos en el libro registro de socios producen tanto legitimación activa de quien resulta inscrito, como pasiva, de la sociedad frente a él. Se trata de un fenómeno de apariencia estable y vinculante de titularidad a favor de quien acredite su título de adquisición ante la sociedad. Mediante la inscripción se da seguridad y certeza a las relaciones entre la sociedad y los socios, facilitando frente a ella un ágil medio de prueba y permitiendo, en todo momento, disponer a la sociedad de un titular idóneo para relacionarse tanto activa como pasivamente con ella (Resolución de la Dirección General del Registro y Notariado de 2 de marzo de 1965) (42).

Toda sociedad de responsabilidad limitada está obligada a llevar **un libro registro de socios**, en el que «se harán constar la titularidad originaria y las sucesivas participaciones, voluntarias o forzosas, de las participaciones sociales, así como la constitución de derechos reales y otros gravámenes sobre las mismas» (art. 27 LSRL) (43).

2. Análisis de los libros de contabilidad en el ámbito tributario.

El deber de llevar la contabilidad es aplicable a todo empresario, sin distinción de tamaño, actividad o forma jurídica, a los que se exige la llevanza de unos libros contables obligatorios -Diario e Inventario y Cuentas Anuales- y de unos libros corporativos obligatorios, cuyas formas y contenidos son homogéneos para todo tipo de empresas.

Nuestro sistema tributario se caracteriza, entre otras cuestiones, por los deberes de registro de determinadas operaciones. En este sentido, los impuestos centrales configuran una «contabilidad paralela» respecto de la principal, es decir, la que la legislación mercantil prevé para toda clase de empresarios.

La legislación tributaria, al establecer qué libros deberán llevar obligatoriamente los empresarios, no sólo distingue entre personas físicas y jurídicas, sino que, además, dentro de las personas físicas impone distintas obligaciones registrales-contables en función del régimen fiscal al que están sujetas y en función de la actividad que ejercen -empresarial o profesional-. Ciertos sujetos pasivos gozarán de una exoneración total del deber de la contabilidad y otros disfrutarán de una exoneración parcial, reduciendo sus obligaciones contables y utilizando otros libros distintos a los establecidos en el Código de Comercio (44).

(42) PAZ-ARES / PERDICES HUETOS, voz: «*Libro registro de socios*», Enciclopedia Jurídica Básica, vol. III, Civitas, Madrid, 1995, pág. 4.096 y ss.

(43) En el caso particular de que se trate de una sociedad unipersonal, aparece un nuevo **libro registro de contratos entre el socio único y la sociedad**. El artículo 128 de la LSRL en su apartado primero dispone que «los contratos celebrados entre el socio único y la sociedad deberán constar por escrito o en la forma documental que exija la Ley de acuerdo con su naturaleza, y se transcribirán a un libro-registro de la sociedad que habrá de ser legalizado conforme a lo dispuesto para los libros de Actas de las sociedades».

(44) El ICAC se pronuncia al respecto y señala que la obligación general de llevanza de la contabilidad no se ve restringida por el hecho de que la normativa fiscal prevea aligeramientos de las obligaciones contables, a efectos estrictamente tributarios, para determinados empresarios individuales o entes sin personalidad jurídica plena, a los que, en cualquiera de las modalidades del régimen de estimación objetiva, permite anotar sus operaciones en registros contables no previstos en el Código de Comercio, o incluso no llevar registro alguno (ICAC Consulta n.º 2, Boletín Oficial del ICAC n.º 6).

2.1. Los libros contables en el Impuesto sobre Sociedades.

El Impuesto sobre Sociedades ha estado tradicionalmente ligado con la contabilidad. La Ley 43/1995 ha incidido de forma más profunda que sus antecedentes legislativos en la conexión del resultado fiscal con el resultado contable. Así, pues, la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades a partir del resultado contable, corregido por las excepciones legalmente establecidas, se ha erigido como uno de los objetivos primordiales de la reforma del impuesto (art. 10.3 Ley 43/1995).

2.1.1. Sociedades mercantiles.

Los sujetos pasivos de este impuesto están obligados a llevar una contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio o con lo establecido en las normas por las que se rigen (art. 139 de la nueva Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades). A efectos de este impuesto, los **libros contables obligatorios** que tienen que llevar las sociedades mercantiles son todos los mencionados en el apartado anterior referente a la legislación mercantil -el libro Diario y el libro de Inventarios y Cuentas Anuales-.

Con la entrada en vigor de la Ley 43/1995 y su posterior desarrollo reglamentario -Real Decreto 537/1997, de 14 de abril-, desaparecen de la regulación de este impuesto, ciertos preceptos contenidos en el anterior reglamento (45):

- Deja de existir la obligación de llevar registros auxiliares. La norma reglamentaria derogada reconocía la coexistencia de una contabilidad principal y una contabilidad auxiliar. La principal estaba integrada por los **libros de contabilidad requeridos por el Código de Comercio**, mientras que la auxiliar estaba compuesta por los **registros de compras** (46) [art. 281.1 a)], por los **registros de ventas y de rendimientos normales** (47) [art. 281.1 b)], por los **registros de cobros y pagos** (48) [art. 281.1 c)], y por los **registros de gastos** (49) [art. 281.1 d)].

(45) Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, que desarrollaba la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del mentado impuesto.

(46) En el **registro de compras** se anotarán, por orden cronológico, todas las operaciones de aprovisionamiento de mercaderías y demás bienes adquiridos por la empresa para revenderlos, bien sea sin alterar su forma o sustancia, o previo sometimiento a procesos industriales de adaptación, transformación o construcción, así como los gastos accesorios relacionados con ellas.

(47) En este **registro de ventas y rendimientos normales** se van reflejando a medida que se vayan realizando, los importes de la enajenación de bienes o prestación de servicios que son objeto de tráfico de la empresa, registrando las facturas o documentos análogos expedidos con expresión de su número, naturaleza y cuantía, así como el global de las operaciones realizadas cada día.

(48) En el **registro de cobros y pagos** se anotan, por orden cronológico, los movimientos de caja y de cuentas bancarias de la empresa por toda clase de operaciones.

(49) En el **registro de gastos** se registran, debidamente clasificados, según se vayan produciendo, todos los gastos normales que ocasione a la empresa la explotación de sus negocios.

- También desaparece el régimen simplificado de los registros contables de las sociedades mercantiles exentas de tributar por este impuesto (arts. 282.1 y 282.2) (50).

2.2. Los libros contables en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Los sujetos pasivos del IRPF, ya sean personas físicas o entes sin personalidad jurídica, que desarrollen actividades empresariales o profesionales tienen unas obligaciones contables y registrales que dependen del régimen de determinación de sus bases imponibles.

Estos sistemas de determinación de la base imponible se han modificado recientemente, y en consecuencia también se han transformado las obligaciones formales, con la aprobación y entrada en vigor de la Ley 65/1997, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1998, la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social 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 los empresarios y profesionales.

En este apartado, haremos un estudio paralelo de las obligaciones contables para las modalidades vigentes hasta el 31 de diciembre de 1997 y las correspondientes al ejercicio de 1998 con la entrada en vigor de la normativa aludida anteriormente.

2.2.1. Empresarios en estimación directa (hasta 31 de diciembre de 1997).

A la hora de valorar a los empresarios en régimen de estimación directa es preciso conocer si la actividad empresarial que desempeñan tiene o no carácter mercantil. Para ello puede servir de criterio, la concurrencia de dos notas, una, la actuación en nombre propio, y otra, la actividad constitutiva de empresa, comercial, industrial, de servicios o de organización de elementos precisos para producir bienes o servicios para el mercado (51).

(50) Ambos preceptos, pertenecientes al anterior reglamento del impuesto, reducían la llevanza de la contabilidad a los siguientes libros-registros:

- «a) Cuando obtengan exclusivamente ingresos sometidos a retención, un registro de ingresos y retenciones practicadas.
- b) Cuando obtengan exclusivamente rendimientos derivados de la cesión de su patrimonio, un registro de ingresos y otro de los gastos correspondientes.
- c) Cuando obtengan rendimientos de explotaciones económicas, los señalados en los artículos precedentes adaptados a la importancia de las actividades desarrolladas».

(51) Dirección General de Tributos de 27 de noviembre de 1992.

En el primer supuesto, esto es, cuando la actividad es de naturaleza mercantil, el IRPF hace una remisión expresa a las obligaciones contables previstas para las entidades mercantiles a efectos del Impuesto sobre Sociedades, lo que comporta la exigencia de los «**libros contables obligatorios**» establecidos por el Código de Comercio [arts. 101 de la Ley del IRPF (52) y 67.Uno del Reglamento del IRPF (53)].

Las obligaciones contables de los empresarios con actividad mercantil, en función del contenido del artículo 67.1 del Reglamento del IRPF, no se limitan a la llevanza de los libros exigidos por el Código de Comercio, sino que añade algunos más como son «los registros auxiliares establecidos o que se establezcan a efectos del Impuesto sobre Sociedades». En consecuencia, el total de libros contables obligatorios, según el precepto del Reglamento del IRPF, ascienden a siete: libro Diario, libro de Inventarios y Cuentas Anuales, registro Mayor, registro auxiliar de Compras, registro auxiliar de Ventas e Ingresos, registro auxiliar de Cobros y Pagos, registro auxiliar de Gastos (54).

La remisión que hace este artículo del IRPF a los libros-registros que se ajustan al Impuesto sobre Sociedades, hace referencia a la norma legal y reglamentaria derogadas, esto es, a la Ley 61/1978 y al Real Decreto 2631/1982. Sin embargo, esta remisión no tiene cabida con la nueva regulación del Impuesto sobre Sociedades -Ley 43/1995 y Real Decreto 537/1997-, pues, como hemos comprobado, se omite cualquier mención a libros-registros auxiliares.

En el segundo caso, si la actividad desarrollada por el empresario no tiene carácter mercantil, como sucede en el caso de los agricultores y de los ganaderos (55), las obligaciones contables se reducen a la llevanza de los siguientes libros:

- a) **Libro-registro de ventas e ingresos**: en él se consignarán los ingresos derivados del ejercicio de la actividad empresarial (56) -sólo las partidas que pertenecen al grupo VII del PGC-.

(52) Precepto que pertenece a la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

(53) La redacción vigente de este precepto está dada por el artículo séptimo del Real Decreto 2414/1994, de 16 de diciembre.

(54) La Resolución de la Dirección General de Tributos de 23 de diciembre de 1978, por la que se dictan normas sobre las obligaciones registrales de los sujetos pasivos del IRPF que desarrollan actividades empresariales, profesionales o artísticas, establece en sus apartados II y III, lo siguiente:

«Tercero. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que realicen actividades empresariales están obligados a llevar su contabilidad ajustándose a los preceptos del Código de Comercio, de forma que permita el conocimiento exacto de los rendimientos reales, positivos o negativos, producidos durante el período impositivo y la formación de un balance al final del año económico».

(55) Los sujetos pasivos que desarrollen actividades agrícolas cuyo rendimiento se determine en estimación directa no están obligados a llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio (art. 326.2), sino los tres libros que a continuación se van a mencionar (Dirección General de Tributos de 23 de diciembre de 1992 y 1 de enero de 1996).

(56) El **libro-registro de ventas e ingresos** debe reflejar, al menos, los siguientes datos:

- el número de anotación,
- la fecha de devengo del ingreso, conforme al criterio de imputación temporal adoptado,

- b) **Libro-registro de compras y gastos:** en este libro se recogerán los gastos en que ha incurrido el empresario a la hora de llevar a cabo su actividad (57) -partidas correspondientes al grupo VI del PGC-.
- c) **Libro-registro de bienes de inversión:** en él se registrarán, de forma individualizada, todos los bienes de inmovilizado material e inmaterial que estén afectos a la actividad empresarial (58).

2.2.2. Empresarios en estimación directa (a partir de 1 de enero de 1998).

El artículo 101 de la Ley 18/1991, en su apartado, sólo dispone de un único párrafo, que señala que «... 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». La Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, en su artículo 1 (59), establece las modificaciones de algunos artículos de la Ley 18/1991, para el ejercicio 1998, con efectos desde el 1 de enero. El punto décimo de este artículo 1, modifica la redacción del artículo 101, introduciendo un nuevo párrafo en el apartado 2 de este artículo 101, que dice: «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».

-
- el número de la factura o documento equivalente que refleje el ingreso, y
 - el concepto y el importe del mismo, con separación de la cuota del IVA repercutido.

(57) En el **libro-registro de compras y gastos** se anotarán los siguientes datos:

- 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 e importe del gasto, con separación del IVA soportado, y
- el nombre y apellidos o la razón social del expedidor (a partir del 1 de enero de 1997).

(58) El **libro-registro de bienes de inversión** distingue los siguientes apartados:

- 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, y
- la fecha de baja del bien (mes y día) y el motivo.

(59) Artículo que pertenece al Título Primero, Capítulo Primero, Sección Primera de la Ley 66/1997.

Esta novedad introducida por la Ley 66/1997, de Acompañamiento, apoyada también en la nueva redacción del artículo 68 de la Ley 18/1991, que determina que la estimación directa se aplicará como regla general «... y que admitirá dos modalidades: la normal y la simplificada ...», induce a establecer una nueva clasificación:

1. Empresarios en estimación directa en la modalidad normal con actividad de carácter mercantil. Estarán obligados a llevar «*los libros del empresario*» *de la legislación mercantil*. Así lo dispone la nueva redacción del artículo 67 apartado 1.º del Reglamento del IRPF (60) «Los sujetos pasivos que desarrollen actividades empresariales cuyo rendimiento se determine en la modalidad normal del régimen de estimación directa estarán obligados a llevar contabilidad ajustada a lo dispuesto en el Código de Comercio».

2. Empresarios en estimación directa en la modalidad normal con actividad sin carácter mercantil. Están exceptuados de la obligación de llevar los libros de contabilidad ajustados al Código de Comercio y sus obligaciones contables «...se limitan a la llevanza de los siguientes libros-registros:

- a) Libro-registro de ventas e ingresos.
- b) Libro-registro de compras y gastos.
- c) Libro-registro de bienes de inversión.» [nueva redacción del art. 67, apartado 2, del Reglamento del IRPF (61)].

El contenido y la estructura de estos libros-registros son idénticos a los que debe llevar el empresario en estimación directa antes de 31 de diciembre de 1997.

3. Empresarios en estimación directa en la modalidad simplificada con actividad de naturaleza mercantil o no. En ambos casos, no tienen la obligación de ajustarse a los libros contables del Código de Comercio, sino de utilizar los mismos libros-registros mencionados para los sujetos pasivos que se acogen a la estimación directa en la modalidad normal cuando su actividad empresarial no tenga carácter mercantil (62). Esto es, están obligados a llevar los siguientes libros-registros:

(60) Redacción según Real Decreto 37/1998, de 16 de enero.

(61) Véase nota anterior.

(62) La nueva redacción del artículo 67, apartado 3, del Reglamento del IRPF señala que «los sujetos pasivos que desarrollen actividades empresariales cuyo rendimiento se determine en la modalidad simplificada del régimen de estimación directa estarán obligados a la llevanza de los libros señalados en el apartado anterior».(Según Real Decreto 37/1998, de 16 de enero).

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

2.2.3. Profesionales en estimación directa (hasta el 31 de diciembre de 1997).

Los profesionales no están obligados a llevar una contabilidad conforme al Código de Comercio (63). Limitan sus obligaciones contables a los libros-registros que la legislación fiscal establece para estas figuras.

El anterior artículo 67.3 del Reglamento del IRPF disponía que «los sujetos pasivos que ejerzan actividades profesionales cuyo rendimiento se determine en régimen de estimación directa estarán obligados a llevar los siguientes libros-registros:

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

- a) **Libro-registro de ingresos:** se registrarán los ingresos derivados del ejercicio de la actividad profesional (64), esto es, por la prestación de sus servicios -partidas que pertenecen al grupo VII del PGC-.
- b) **Libro-registro de gastos:** se recogerán los gastos en que ha incurrido el profesional a la hora de desempeñar su actividad (65) -partidas del grupo VI del PGC-.
- c) **Libro-registro de bienes de inversión:** en él se registrarán todos los elementos de inmovilizado material e inmaterial que estén afectos a la actividad profesional (66).

(63) Dirección General de Tributos de 31 de julio de 1989.

(64) El **libro-registro de ingresos** debe reflejar, al menos, los mismos datos que los mencionados en el libro-registro de ventas e ingresos.

(65) En el **libro-registro de gastos** se anotan los mismos datos que en el libro-registro de compras y gastos.

(66) El contenido del **libro-registro de bienes de inversión** del profesional coincide con el del empresario.

- d) **Libro-registro de provisiones de fondos y suplidos:** en este libro se anotarán las provisiones -cantidad entregada a cuenta por el cliente- dadas por el cliente al profesional, con objeto de cubrir los gastos en que se incurran a cuenta suya; y, a su vez, se registrarán los suplidos -gastos en que ha incurrido el profesional en nombre del cliente, previa provisión de fondos o posterior reembolso- que se han ocasionado (67).

Mención particular tienen las entidades en atribución de rentas que desarrollan actividades empresariales o profesionales. Entidades a las que se refiere el artículo 33 de la Ley General Tributaria -«... comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyen una unidad económica o un patrimonio separado, susceptibles de imposición»-. Todas ellas deberán llevar unos únicos libros-registros obligatorios correspondientes a la actividad realizada -un único libro de gastos, de ingresos, de bienes de inversión, y por último, de provisiones de fondos y suplidos, sólo para los profesionales- «sin perjuicio de la atribución de rendimientos que corresponda efectuar en relación con sus socios, herederos, comuneros o partícipes» (art. 67.6 del Reglamento del IRPF. El contenido de este apartado coincide con la nueva redacción de este precepto en el Real Decreto 37/1998).

2.2.4. Profesionales en estimación directa (a partir del 1 de enero de 1998).

Según la Ley 66/1997, de Medidas Fiscales, en el supuesto de los profesionales incluidos en el régimen de estimación directa, es preciso distinguir entre:

1. Los **profesionales bajo la modalidad normal de estimación directa**, y
2. Los **profesionales bajo la forma simplificada de estimación directa**.

El Real Decreto 37/1998 determina que las obligaciones contables para ambos casos van a ser las mismas, y consistirán en la llevanza de los siguientes libros-registros, manteniéndose inalterables su contenido y estructura:

- a) Libro-registro de ingresos.

(67) En el **libro-registro de provisiones de fondos y suplidos** se recogerán los siguientes datos:

- el número de anotación,
- la naturaleza de la operación -provisión o suplido-,
- la fecha (mes y día) en que se produce la provisión o se paga el suplido,
- el importe de la provisión o del suplido,
- el nombre o la denominación social del pagador de la provisión o del perceptor del suplido,
- el número de la factura o documento equivalente o sustitutivo donde se recoge su importe.

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

Estas obligaciones se recogen en la nueva redacción del artículo 67, apartado 4, que dice: «Los sujetos pasivos que ejerzan actividades profesionales cuyo rendimiento se determine en régimen de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades (normal o simplificada), estarán obligados a llevar los siguientes libros-registros:

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

2.2.5. Empresarios en estimación objetiva por coeficientes (hasta el 31 de diciembre de 1997).

El artículo 67.5 del Reglamento del IRPF -cuya redacción ha sido modificada por el Real Decreto 37/1998-, obligaba a los empresarios, que tributasen bajo la modalidad de estimación objetiva por coeficientes (68), a llevar los siguientes libros, que coinciden en estructura y contenido con los libros contables de estos sujetos pasivos en el régimen de estimación directa:

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

Esta modalidad de coeficientes ha desaparecido con la aprobación de la Ley 66/1997 y el Real Decreto 37/1998, pues no la reconocen como tal modalidad.

(68) La Orden de 13 de marzo de 1984, por la que se desarrolla el régimen de estimación objetiva singular y pagos a cuenta establece en su artículo decimoséptimo, apartado primero, los libros-registros obligatorios para los sujetos pasivos (empresarios) sometidos a este régimen:

- «a) Registro de ingresos o ventas, en el que se reflejarán correlativamente las facturas o documentos análogos expedidos, haciendo constar su número, fecha y nombre y domicilio del cliente, así como el importe de la operación...
- b) Registro de gastos en el que se consignarán los expresamente reconocidos como deducibles...».

2.2.6. Profesionales en estimación objetiva por coeficientes (hasta el 31 de diciembre de 1997).

El anterior apartado 5 del artículo 67 del Reglamento del IRPF disponía que los profesionales incluidos en este sistema objetivo (69), estaban obligados a llevar los mismos libros contables que los profesionales en la estimación directa.

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

Igualmente esta modalidad de coeficientes ha desaparecido con la aprobación de la Ley 66/1997 y el Real Decreto 37/1998.

2.2.7. Empresarios en estimación objetiva por signos, índices y módulos (hasta el 31 de diciembre de 1997).

Los empresarios acogidos a esta modalidad (70) ven sustancialmente reducidas sus obligaciones contables, pues, no están obligados a llevar ningún libro ni registro contable (art. 67.4, párrafo 2.º del Reglamento del IRPF). Este párrafo añade, *in fine*, una salvedad a esta regla general, pues dispone que sólo un tipo de actividad, la agrícola y ganadera, está obligada a llevar un *libro-registro de ventas o ingresos*.

El párrafo primero de este precepto obliga a los sujetos pasivos que desarrollen actividades empresariales exclusivamente a «conservar, numeradas por orden de fechas y agrupadas por trimestres, las facturas emitidas ... Igualmente deberán conservar los justificantes de los signos, índices o módulos aplicados».

(69) La Orden de 13 de marzo de 1984, sobre el régimen de estimación objetiva singular y pagos a cuenta, establece en su artículo decimoséptimo, apartado primero, los libros-registros obligatorios para los sujetos pasivos (profesionales, artistas y deportistas) sometidos a este régimen:

- «a) ... Los profesionales, artistas y deportistas sustituirán el registro de ingresos o ventas por el Libro de ingresos profesionales, en el que se anotarán la fecha y el concepto del ingreso, así como el importe del mismo.
- b) Registro de gastos en el que se consignarán los expresamente reconocidos como deducibles...».

(70) La Orden de 13 de marzo de 1984 establece en su artículo decimoséptimo, apartado primero, los libros-registros obligatorios para los sujetos pasivos sometidos a la modalidad simplificada de estimación objetiva singular:

- «c) En la modalidad simplificada de estimación objetiva singular será suficiente, a efectos de llevanza de libros, solamente el registro de ventas. También deberán conservarse debidamente clasificadas las facturas o documentos análogos recibidos de los proveedores y las correspondientes hojas de salarios y nóminas».

2.2.8. Empresarios en régimen de estimación objetiva (a partir de 1 de enero de 1998).

En septiembre de 1997, la Comisión Interministerial nombrada para el estudio y la propuesta de medidas sobre la fiscalidad de las pequeñas y medianas empresas, redacta un Informe en el que recomienda que los sujetos pasivos que desarrollen actividades empresariales acogidas al régimen de estimación objetiva bajo la modalidad de signos, índices y módulos, cuya obligación formal en la actualidad se limita a conservar las facturas y los justificantes, estén obligados a la llevanza de un **único libro-registro que aglutine compras, gastos y bienes de inversión**, con lo que se conseguirá el control de las inversiones y, por tanto, de las amortizaciones. Como ha quedado expuesto, en la situación actual ya existe la obligación a cargo de ciertos sujetos de conservar todas las facturas recibidas, por lo que el cambio sólo implicaría su registro. Esta medida debe entenderse sin perjuicio de la llevanza del actual libro de ventas o ingresos, obligatorio para las actividades agrícolas y ganaderas. Esta actuación tendría también una gran trascendencia en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido.

El Real Decreto 37/1998, de 16 de enero, incide en el apartado 5 del artículo 67 en la obligatoriedad de conservar las facturas, los justificantes de los signos, índices o módulos, en la creación de un **libro-registro de bienes de inversión** para los sujetos pasivos que se deduzcan amortizaciones y en el mantenimiento del **libro-registro de ventas o ingresos** para las actividades cuyo rendimiento neto se calcule teniendo en cuenta el volumen de operaciones.

2.2.9. Profesionales en estimación objetiva (a partir del 1 de enero de 1998).

La nueva redacción del artículo 22.1 del Reglamento del IRPF (71) dispone que «el régimen de estimación objetiva se aplicará a las actividades empresariales y profesionales que determine el Ministerio de Economía y Hacienda...». En base a este precepto, los profesionales que se encuentren en esta modalidad tendrán unas obligaciones contables idénticas que las mencionadas para los empresarios en estimación objetiva, tal y como lo recoge el artículo 67.5 del Reglamento del IRPF.

2.3. Los libros contables en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Hasta el momento se han comentado las obligaciones contables previstas en la normativa mercantil para todos los empresarios; también se han reseñado las obligaciones introducidas por la normativa reguladora de algunos impuestos, como son el Impuesto sobre Sociedades y el IRPF, para determinadas categorías de empresarios y profesionales. Para terminar este estudio cabe destacar las obligaciones contables que la normativa del IVA establece.

(71) Redacción perteneciente al Real Decreto 37/1998, de 16 de enero.

Las obligaciones contables de los sujetos pasivos de este impuesto se centran en la llevanza de la contabilidad y de los registros que se establezcan, «sin perjuicio de lo dispuesto en el Código de Comercio y demás normas contables» [art. 164.Uno, punto 4.º de la Ley del IVA (72)]. Además esta contabilidad deberá permitir determinar con precisión, por un lado, el importe total del IVA que el sujeto pasivo haya repercutido a sus clientes -representado en la cuenta 477 del PGC «Hacienda Pública, IVA repercutido»-, y por otro, el importe total del impuesto soportado por el propio sujeto pasivo -a través de la cuenta 472 del PGC «Hacienda Pública, IVA soportado»- (art. 166.Uno de la Ley del IVA).

2.3.1. Régimen General.

El artículo 62 del Reglamento del IVA (73) establece que tanto los empresarios como los profesionales que sean sujetos pasivos del IVA, deberán llevar, en debida forma, los siguientes libros-registros (74):

- a) Libro-registro de facturas emitidas.
- b) Libro-registro de facturas recibidas.
- c) Libro-registro de bienes de inversión.
- d) Libro-registro de determinadas operaciones intracomunitarias.

(72) Precepto que pertenece a la Ley 37/1992, de 28 de diciembre.

(73) Este artículo forma parte de la redacción del Real Decreto 1811/1994.

(74) El proyecto de ley remitido en junio de 1981 al Congreso de los Diputados, entendía que los sujetos pasivos de IVA debían llevar en debida forma y conservar durante el período de prescripción del impuesto los siguientes libros y registros:

- 1.º Los libros de contabilidad exigidos por el Código de Comercio, ajustados a las normas del mismo.
- 2.º *Libro-registro de facturas emitidas*, con separación de las correspondientes operaciones sujetas, exentas, no sujetas y de autoconsumo.
- 3.º *Libro-registro de facturas recibidas*.
- 4.º *Libro-registro de bienes de inversión*.
- 5.º *Libro de cuentas corrientes con clientes y proveedores*. La necesidad de este libro-registro fue muy discutida por ser un «libro de compras y ventas por proveedores o clientes, fácilmente sustituible por las fichas de proveedores y clientes existentes en cualquier contabilidad. Ni siquiera está avalado por los antecedentes de la obligación en nuestro derecho ya que ni las relaciones de proveedores y clientes primero, ni las declaraciones de ingresos y pagos después, exigieron nunca para su control un libro de esta naturaleza» (Cruz AMORÓS).

a) ***Libro-registro de facturas emitidas***: en él se recogen, por orden cronológico, todas las facturas o documentos equivalentes o sustitutivos de ellas, que se hayan emitido por las operaciones realizadas (75) (art. 63 del Reglamento del IVA).

No obstante, podrá sustituirse la anotación individualizada de las facturas, por asientos resúmenes, en los cuales se hará constar la fecha, números, base imponible global, el tipo impositivo y la cuota global de las facturas numeradas correlativamente y expedidas en la misma fecha, sin que en ningún caso el importe total conjunto supere, IVA incluido, las 375.000 pesetas.

b) ***Libro-registro de facturas recibidas***: en este libro se consignarán, una por una y correlativamente, todas y cada una de las facturas y documentos de aduana correspondientes a los bienes adquiridos o importados, a los gastos ocasionados relacionados con la actividad, y a los servicios recibidos en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional (76) (art. 64.1 del Reglamento del IVA). También habrá que registrar en este libro las facturas o los documentos expedidos en los casos de autoconsumo, adquisiciones intracomunitarias e inversión del sujeto pasivo.

Cuando las facturas sean inferiores a 75.000 pesetas se podrá hacer un asiento resumen global de todas las facturas recibidas en una misma fecha, haciendo constar los números asignados a las mismas por el destinatario, la base global y la cuota conjunta, siempre que la suma de las facturas, IVA incluido, no supere las 375.000 pesetas.

c) ***Libro-registro de bienes de inversión***: este libro sólo lo tendrán que llevar aquellos sujetos pasivos de IVA que tengan que practicar la regularización de las deducciones por bienes de inversión. En él se registrarán, debidamente individualizados, los bienes adquiridos por los sujetos pasi-

(75) En este ***libro-registro de facturas emitidas*** se anotarán los siguientes datos:

- la fecha de emisión de la factura,
- el número de factura emitida,
- el cliente al que se dirige la mencionada factura con el CIF o NIF correspondiente,
- la naturaleza de la operación realizada,
- el total de la factura (IVA incluido)
- las bases imponibles por tipos impositivos,
- el tipo impositivo aplicado,
- la cuota repercutida.

(76) En este ***libro-registro de facturas recibidas*** se recogerán los siguientes datos:

- la fecha del devengo del gasto,
- el número de factura recibida,
- el nombre y apellidos o la razón social del expedidor de la factura con el CIF o NIF correspondiente,
- la naturaleza de la operación,
- el total de la factura (IVA incluido),
- las bases imponibles por tipos impositivos,
- el tipo impositivo aplicado,
- la cuota soportada.

vos, calificados como de inversión (arts. 65.1 y 2 del Reglamento del IVA). Por lo tanto, la llevanza de este libro está justificada en caso de que a los sujetos pasivos de este impuesto les resulte de aplicación la regla de prorata, a efectos de las regularizaciones practicadas y a practicar sobre esta clase de bienes (77).

d) **Libro-registro de determinadas operaciones intracomunitarias**: este libro sólo recoge determinadas operaciones intracomunitarias (78), concretadas en el artículo 66 del Reglamento del IVA (79):

- Los envíos o recepciones de bienes para la realización de informes periciales o trabajos sobre bienes muebles, y las valoraciones y dictámenes efectuados sobre dichos bienes (80).
- Las transferencias de bienes, entendidas como los envíos de bienes de un Estado miembro a otro, efectuadas por un empresario para sí mismo. Se registran tanto el envío de los bienes al Estado miembro de destino y la recepción de los mencionados bienes en destino.

2.3.2. Regímenes especiales.

Los libros-registros contables descritos son de obligado cumplimiento para los sujetos pasivos acogidos al régimen general del IVA. Sin embargo, aquellos sujetos sometidos a los regímenes especiales de tributación, quedarán exentos de tales obligaciones contables, en los siguientes términos:

(77) En este **libro-registro de bienes de inversión** se anotarán todos los datos relativos a estos bienes, de forma individualizada, haciendo constar su naturaleza, las facturas o documentos de aduanas relativas a:

- la adquisición,
- la fecha de inicio de su utilización -que determina el comienzo del período de la regularización-,
- la prorata anual definitiva, y
- la regularización anual, en su caso, de las deducciones.

(78) En este libro-registro de determinadas operaciones intracomunitarias deberán constar los siguientes datos (art. 66.2 del Reglamento del IVA):

- operación y fecha de la operación intracomunitaria,
- 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 NIF a efectos del IVA, razón social y domicilio,
- estado miembro de origen o de destino de los bienes, y
- plazo que, en su caso, se haya fijado para la realización de las operaciones realizadas.

(79) Redacción del Real Decreto 80/1996.

(80) Artículo 70.Uno.7.º de la Ley del IVA de la redacción del Real Decreto-Ley 12/1995.

1. **Régimen simplificado:** según la anterior redacción del artículo 40 del Reglamento del IVA, por regla general, se hallan exceptuados de cualquier obligación contable, aunque, en todo caso, debe conservar las facturas recibidas. En los casos en que estos sujetos tributasen por otras actividades, bien en el régimen general o bien en el régimen especial de agricultura y de recargo de equivalencia, estaban obligados, en el primer caso, a llevar los *libros-registros generales*, y en el segundo, un *libro-registro de facturas recibidas*.

La Comisión sobre la fiscalidad de las PYMES, recomienda, en su Informe de septiembre de 1997, que para mantener la coordinación con la modalidad de signos, índices y módulos del IRPF, los sujetos pasivos en este régimen especial lleven un **único libro-registro que incluya las compras, gastos y bienes de inversión** -que sería común con el previsto a efectos de los signos, índices y módulos del IRPF-.

Esta nueva obligación contable, además de imprescindible para el buen funcionamiento del sistema que propone la Comisión, sólo supondría la obligación de registrar las facturas y documentos equivalentes que en la actualidad vienen obligados a conservar de conformidad con la anterior redacción del apartado 3 del artículo 40 del Reglamento del IVA.

Los agricultores incluidos en este régimen, y que hoy en día vienen obligados a anotar sólo las ventas realizadas, tendrían también que incluir en su *único libro-registro* las *compras, gastos y bienes de inversión*.

El Real Decreto 37/1998, de 16 de enero, da un nuevo contenido al artículo 40 sobre las obligaciones formales en el régimen especial simplificado:

- «1. Los sujetos pasivos acogidos 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. ... Los sujetos pasivos que realicen otras actividades a las que no sea aplicable el régimen especial simplificado deberán anotar con la debida separación las facturas relativas a las adquisiciones correspondientes a cada sector diferenciado de actividad. Los sujetos pasivos acogidos al régimen especial simplificado por actividades cuyos índices o módulos operen sobre el volumen de operaciones realizado habrán de llevar asimismo un **libro registro** en el que anotarán las operaciones efectuadas en desarrollo de las referidas actividades.
2. Los sujetos pasivos acogidos a este régimen deberán conservar los justificantes de los índices o módulos aplicados de conformidad con lo que, en su caso, prevea la Orden ministerial que los apruebe.
3. Los sujetos pasivos acogidos a este régimen especial deberán conservar, numeradas por orden de fechas, las facturas recibidas y los documentos que contengan la liquidación del impuesto correspondiente a las operaciones descritas en el artículo 123, apartado uno, párrafo segundo, números 1.º y 2.º de la Ley del Impuesto, así como los documentos que contengan la liquidación y pago del impuesto relativos a las importaciones.»

2. **Régimen especial de agricultura, ganadería y pesca:** quedan exceptuados de cualquier obligación contable, salvo que tributen por otras actividades en el régimen general *-libros-registros generales-* o en régimen simplificado y de recargo de equivalencia *-libro-registro de facturas recibidas-* (antiguo art. 47 del Reglamento del IVA). El nuevo artículo 47 del Reglamento del IVA reza de la siguiente forma:

- «1. Con carácter general, los sujetos pasivos acogidos a este régimen especial habrán de llevar, en relación con el Impuesto del Valor Añadido, un **libro registro** en el que anotarán las operaciones comprendidas en el régimen especial.
2. Los sujetos pasivos que se indican a continuación deberán, asimismo, cumplir las obligaciones siguientes:
 - 1.º Los sujetos pasivos que realicen otras actividades a las que sean aplicables el régimen simplificado o el régimen especial de recargo de equivalencia deberán llevar el **libro registro de facturas recibidas....».**

Es necesario hacer un inciso en este régimen especial, pues aquellos empresarios que efectúen adquisiciones de bienes a aquellos sujetos pasivos acogidos al régimen de la agricultura, ganadería y pesca, tendrán que llevar un *libro-registro especial de recibos emitidos* (art. 49.4 del Reglamento del IVA) (81).

3. **Régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección:** están obligados a llevar los libros-registros contables del régimen general *-de facturas emitidas, de facturas recibidas, de bienes de inversión, de operaciones intracomunitarias-*, además de un *libro-registro específico*, en el que se anotarán, de manera individualizada y con la debida separación, cada una de las adquisiciones y entregas afectadas por el régimen especial realizadas por el sujeto pasivo (art. 51.3 del Reglamento del IVA) (82).

4. **Régimen especial de las agencias de viajes:** este régimen mantiene la obligación de llevar los libros-registros del régimen general *-de facturas emitidas, de facturas recibidas, de bienes de inversión, de operaciones intracomunitarias-*, con la precisión de distinguir, en el libro-registro de facturas recibidas, las correspondientes a servicios directos a favor del viajero (art. 53 del Reglamento del IVA).

(81) En este libro-registro especial de recibos emitidos se anotarán algunos de los datos que deben constar en los recibos emitidos, como son:

- fecha, serie y número del recibo,
- la identificación del vendedor,
- el precio de los bienes o servicios adquiridos, y
- el porcentaje de compensación aplicado y la cantidad a compensar.

(82) La estructura de este libro-registro específico deberá disponer de las siguientes columnas:

- descripción del bien adquirido,
- número de factura o documento equivalente de compra de dicho bien,
- precio de compra,
- número de factura o documento equivalente, emitido por el sujeto pasivo con ocasión de la transmisión de dicho bien,
- precio de venta de dicho bien, excluido el IVA, y
- el IVA repercutido en factura al efectuar la venta.

5. Régimen especial del comercio minorista de determinación proporcional de las bases imponibles: se encuentran sujetos a las obligaciones generales de los libros-registros *-de facturas emitidas, de facturas recibidas, de bienes de inversión, de operaciones intracomunitarias-*, y se le exige, suplementariamente, que distingan las adquisiciones realizadas a cada uno de los tipos del IVA, de manera que pueda determinarse mensualmente la cuantía de los importes de las adquisiciones o importaciones efectuadas a cada uno de los referidos tipos impositivos (art. 58 del Reglamento del IVA).

6. Régimen especial del comercio minorista del recargo de equivalencia: los sujetos pasivos a los que les es aplicable este régimen, no estarán obligados a llevar los libros-registros contables descritos, salvo que tributen por otras actividades en el régimen general *-libros-registros generales-* o en los regímenes especiales simplificado y de agricultura *-libro-registro de facturas recibidas-* (art. 61.2 del Reglamento del IVA).

BIBLIOGRAFÍA

Además de la bibliografía referenciada expresamente a través de las notas a pie de página, el autor ha consultado:

- ALBIIBÁÑEZ, E. y GARCÍAARIZNAVARRETA, J.L., *Sistema fiscal español*, Ariel Economía, Barcelona, 1997.
- AMAT, O. y BLAKE, J., «Contabilidad europea: el mito de la unidad», *Business Harvard. Contabilidad & Finanzas*, 1/94.
- BLASCO MARTÍNEZ, G. y BAILACH, J.C., «Los conceptos de anomalías sustanciales en contabilidad y de incumplimiento sustancial de las obligaciones contables en nuestro ordenamiento tributario», *Técnica Tributaria*, n.º 25, 1994.
- DAUPHIN-MEUNIER, A., *La banque à travers les âges*, Paris, 1937.
- DONOSO ANES, R. y GARCÍA-AYUSO COVARSI, M., «La historia de la contabilidad a debate: una encuesta a los académicos españoles», *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, n.º 77, 1993/22.
- DRAKE, R., «La contabilidad para los profesionales en el régimen de estimación directa», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n.º 85, 1970.
- DURÁN-SINDREU BUXADE, A., *Obligaciones contables y formales en el ámbito tributario*, Librería Bosch, Barcelona, 1985.
- GARCÍA GARRIDO, M.J., *Derecho Privado Romano*, Dykinson, Madrid, 1993.
- GONZÁLEZ FERRANDO, J.M.ª, «La contabilidad de la Casa Real del Príncipe Don Juan, heredero de los Reyes Católicos», *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, n.º 77, 1993/22.
- HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F., «Divergencias en el régimen jurídico del deber de llevanza de la contabilidad en el Derecho Mercantil y en el Derecho Tributario», *Impuestos*, tomo I, 1990.
- LEFEBVRE, *Memento Práctico. Fiscal 1997*, Francis Lefebvre, Madrid, 1997.
- LEFEBVRE, *Memento Práctico. Contable 1997*, Francis Lefebvre, Madrid, 1997.
- OMEÑACA GARCÍA, J., «Los libros de contabilidad obligatorios en la empresa», *Business Harvard. Contabilidad & Finanzas*, 1/94.
- OMEÑACA GARCÍA, J., «Los libros contables y su legalización según las normativas mercantil y fiscal», *Técnica Contable*, n.º 528, diciembre, 1992.
- REISER, J., *L'organisation du contrôle et la technique des vérifications comptables*, Paris, 1937.
- SAURA PACHECO, A., *Régimen tributario de sociedades y empresas individuales*, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1944.
- VELA PASTOR, M.; MONTESINOS JULVE, V. y SERRA SALVADOR, V., *Manual de Contabilidad*, Ariel Economía, Barcelona, 1993.