

TRABAJO EFECTUADO POR:

FERNANDO JAVIER FERNÁNDEZ GONZÁLEZ

Inspector de Finanzas del Estado

Sumario:

- I. Introducción.
- II. Obligaciones contables y registrales.
 - 1. Libros obligatorios según la legislación mercantil.
 - 2. Libros obligatorios según la normativa fiscal.
 - 3. Requisitos de los libros. La legalización.
 - 4. Conservación, exhibición y eficacia probatoria de los libros de contabilidad.
 - 5. Infracciones y sanciones.
- III. Obligaciones de facturación.
 - 1. Sujetos obligados a facturar (art. 1.º).
 - 2. Operaciones por las que se debe facturar (art. 2.º).

3. Contenido de las facturas (art. 3.º).
4. Emisión, rectificación y conservación de facturas (arts. 5.º a 9.º).
5. Valor probatorio de las facturas (art. 8.º).
6. Régimen sancionador.

IV. Obligaciones de información.

1. Obligaciones genéricas.
2. Obligaciones específicas.
3. Régimen sancionador de las obligaciones de información.

V. El Número de Identificación Fiscal.

1. Sujetos obligados (art. 1.º).
2. Composición (art. 2.º).
3. Obtención y acreditación (arts. 10, 11 y 14).
4. Utilización del NIF (arts. 5.º, 6.º, 12, 13 y 15).
5. Un caso especial: el número de operador intracomunitario.
6. Régimen sancionador.

VI. La declaración censal.

1. Sujetos obligados (art. 1.º, modif. por R.D. 1624/1992).
2. Clases de declaración censal.
3. Normas de gestión.
4. Infracciones y sanciones.

VII. Otras obligaciones formales.

1. Declaraciones sin ingreso.
2. La representación de los no residentes.
3. Transparencia fiscal.
4. Transparencia fiscal internacional.
5. Revalorizaciones contables.

VIII. Procedimiento sancionador general.

IX. Conclusiones.

I. INTRODUCCIÓN

Podemos definir las **obligaciones formales** como aquellas que tienen por objeto facilitar la gestión tributaria. Una de sus características principales es el hecho de que su cumplimiento no supone el ingreso de cantidad alguna en el Tesoro Público.

Sin embargo, no por eso tienen menor importancia que la obligación tributaria por excelencia, que consiste en el ingreso de la deuda tributaria. Las obligaciones formales cumplen una función fundamental aportando información a la Administración Tributaria, que permite, entre otras cosas:

- Facilitar las inspecciones, obligando a los empresarios a llevar libros de contabilidad.
- Facilitar el control cruzado de los datos de compras y ventas de los contribuyentes, mediante la exigencia de presentación de información sobre clientes y proveedores.
- Mantener y actualizar un censo de empresarios y profesionales.

El soporte legal que permite a la Administración exigir de los sujetos pasivos el cumplimiento de obligaciones accesorias a la obligación principal de ingreso de la deuda tributaria viene dado por el artículo 35 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (en lo sucesivo, LGT). Dicho artículo establece que los sujetos pasivos, además de cumplir la obligación principal de pagar la deuda tributaria, deberán formular cuantas declaraciones y comunicaciones se exijan para cada tributo; además de llevar y conservar los libros de contabilidad, registros y demás documentos que en cada caso se establezcan; facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones y proporcionar los datos, informes, antecedentes y justificantes que tengan relación con el hecho imponible.

Estas obligaciones, en cuanto que son accesorias de la obligación principal, no pueden exigirse una vez prescrita ésta.

Tradicionalmente, los contribuyentes y, por qué no decirlo, la propia Administración Tributaria han tenido una cierta actitud de desprecio respecto a las obligaciones formales, los primeros hacia su cumplimiento, y la segunda hacia su control. El hecho de que estas obligaciones no supongan dejar de ingresar cantidades en el Tesoro Público y la calificación de su incumplimiento como infracción simple ha llevado a que el mundo de la fiscalidad en general las haya relegado.

Sin embargo, no hemos de olvidar que la gestión adecuada del sistema tributario ha de basarse en un elemento fundamental: la información, y son precisamente las obligaciones formales las que aportan al mismo esta información que luego permitirá a los órganos de gestión, inspección y recaudación un desempeño más adecuado de sus funciones.

Afortunadamente, la Agencia Estatal de Administración Tributaria ha sentido la necesidad de realizar un amplio programa de comprobación y verificación de las obligaciones formales de los empresarios y profesionales, que en el año 1995 supuso la comprobación de más de 27.000 contribuyentes en toda España (de los cuales más de 4.000 se comprobaron en Madrid).

El objetivo de estas líneas es tratar de acercar al contribuyente cuáles son las obligaciones formales más importantes, así como las consecuencias de su incumplimiento. Para ello se ha estructurado el trabajo en torno a los siguientes bloques:

- a) Obligaciones de índole contable y registral.
- b) Obligaciones de facturación.
- c) Obligaciones de información.
- d) Obligaciones censales y otras obligaciones formales.

Cierra el artículo un apartado relativo al procedimiento sancionador general, con una descripción de cuáles pueden ser las vías de impugnación y recurso de los actos administrativos de imposición de sanciones.

II. OBLIGACIONES CONTABLES Y REGISTRALES

La llevanza de **contabilidad**, entendiendo por tal el conjunto de libros en los cuales se registran las operaciones relativas a la marcha de un negocio, surge históricamente de forma voluntaria ante la necesidad que tenían los comerciantes medievales de disponer de un instrumento que les permitiera conocer la situación de sus negocios. Pronto esa práctica voluntaria fue elevada a rango de obligación legal ante las ventajas que la llevanza de contabilidad ofrecía:

- a) El interés del propio empresario, que de esta forma tiene un conocimiento exacto de la marcha de su negocio.
- b) El interés de los acreedores del empresario en que los balances recojan la auténtica situación de la empresa.
- c) El interés de los socios y trabajadores del empresario, cuyos derechos están vinculados a la situación patrimonial de la empresa.
- d) El interés del propio Estado que, por razones económicas y fiscales, desea conocer los resultados de la empresa.

Ello condujo a la calificación como obligatorios de otros libros además de los estrictamente contables y a la regulación de las obligaciones contables y registrales mediante dos conjuntos de normas: el Derecho Mercantil y el Derecho Tributario o Fiscal.

1. Libros obligatorios según la legislación mercantil.

La Sección Primera del Título III del Código de Comercio (arts. 25 a 33) regula los aspectos mercantiles de la llevanza de contabilidad. El artículo 25 del Código de Comercio establece la obligación de que todo empresario (persona física o jurídica) lleve 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.

En cuanto a los libros que deberán llevar **obligatoriamente** los empresarios, el Código de Comercio diferencia en función de la forma jurídica de éstos:

1. *Empresarios individuales (personas físicas)*. Según el artículo 25 del Código de Comercio, deberán llevar:

- Libro Diario.
- Libro de Inventarios y Cuentas Anuales.

2. *Sociedades mercantiles (personas jurídicas)*. Según los artículos 25 y 26 del Código de Comercio, deberán llevar:

- Libro Diario.
- Libro de Inventarios y Cuentas Anuales.
- Libro de Actas.

A) El Libro Diario. Recogerá, día a día y operación por operación, toda la actividad de la empresa. Es, por tanto, un registro cronológico en el que mediante la técnica contable llamada de «partida doble» y en forma de asientos se inscriben todos los movimientos habidos en el patrimonio de la empresa.

No obstante, el Código de Comercio no hace referencia a la obligatoriedad de uso de la partida doble, pues el artículo 27.2 sólo habla de «cualquier procedimiento idóneo», por lo que debemos entender que sirve cualquier otro procedimiento, incluido el llamado de «partida simple».

Desde el punto de vista práctico no siempre es posible llevar el Diario día a día y operación por operación, de ahí que el artículo 28.2 del Código de Comercio permite la anotación conjunta de los totales de las operaciones por períodos no superiores al mes, eso sí, a condición de que su detalle día a día y operación por operación aparezca en otros libros o registros concordantes auxiliares.

B) El Libro de Inventarios y Cuentas Anuales. Se abrirá con el balance inicial de la empresa y al menos trimestralmente se transcribirán, con sumas y saldos, los balances de comprobación. A fin de ejercicio se transcribirán también el inventario de cierre y las cuentas anuales (balance de situación, cuenta de pérdidas y ganancias y memoria).

Para obtener **el balance**, ya sea de comprobación o de situación, que no es más que una agrupación de las distintas cuentas que recogen el valor de los bienes, derechos y obligaciones que componen el patrimonio de la empresa, es necesario el empleo de un instrumento intermedio: **el Libro Mayor**, que recoge la misma información que el Diario, pero no ordenada cronológicamente, sino agrupada por cuentas. El Libro Mayor no es obligatorio de forma explícita por el Código de Comercio, sin embargo, debemos entender que existe una obligatoriedad implícita, porque si no ¿de qué otro modo podría obtenerse la información necesaria para confeccionar los balances? Balances que, por otra parte, han de elaborarse, al menos, trimestralmente.

En cuanto a la diferencia entre el balance y **el inventario**, aunque ambos recogen el patrimonio de la empresa (conjunto de bienes, derechos y obligaciones), es el nivel de detalle lo que diferencia a uno de otro. Más exhaustivo en el inventario, que debe distinguir elemento por elemento. Menos exhaustivo en el balance, que basta con que se confeccione cuenta por cuenta, incluyendo una cuenta (*p.ej.*: elementos de transporte) los distintos elementos que integran la misma (*p.ej.*: camión Pegaso, camión DAF, etc.).

La cuenta de pérdidas y ganancias recoge, de forma separada, los ingresos y gastos del ejercicio, y por diferencia el resultado (pérdida o beneficio) del mismo. Debiéndose distinguir entre el resultado ordinario, propio de la explotación, y el resultado debido a circunstancias de carácter extraordinario.

Tanto en el balance como en la cuenta de pérdidas y ganancias deberá figurar, en cada partida, además de las cifras del ejercicio que se cierra, las correspondientes al ejercicio anterior.

La memoria completa, amplía y comenta la información contenida en el balance y en la cuenta de pérdidas y ganancias, incluyendo, cuando lo imponga una obligación legal, **el cuadro de financiación**, que recoge el origen de los recursos obtenidos en el ejercicio y la aplicación hecha de los mismos.

C) El Libro de Actas. Donde constarán, como mínimo, todos los acuerdos tomados por las Juntas Generales y Especiales y los demás órganos colegiados de la sociedad (Consejo de Administración, Comisión Ejecutiva, etc.), con expresión de:

- Datos relativos a la convocatoria y constitución del órgano.
- Resumen de los asuntos debatidos.
- Intervenciones de las que se haya solicitado constancia.
- Acuerdos adoptados.
- Resultados de las votaciones.

El artículo 25.2 del Código de Comercio establece que los empresarios llevarán los libros anteriores, sin perjuicio de lo establecido en las leyes o disposiciones especiales. Esto nos lleva a analizar, sin carácter exhaustivo, algunas leyes mercantiles que establecen otros libros obligatorios en función de la forma jurídica que adopten los empresarios, o del objeto de su actividad.

Sociedades Anónimas. El artículo 55 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (R.D. Legislativo 1564/1989) establece la obligación de llevar un Libro Registro de Acciones nominativas en el que se inscribirán las sucesivas transferencias de las acciones, así como la constitución de derechos reales y otros gravámenes sobre las mismas.

Este libro se llevará en el caso de que las acciones estén representadas por medio de títulos y sean nominativas. Recordemos que las acciones de una sociedad anónima pueden estar representadas por medio de títulos o por medio de anotaciones en cuenta, y en el primer caso pueden ser nominativas o al portador. Debiendo ser nominativas:

- Mientras no esté íntegramente desembolsado su importe.
- Cuando su transmisibilidad esté sujeta a restricciones.
- Cuando así lo exijan disposiciones especiales.

Sociedades Comanditarias por acciones. La aplicación subsidiaria de la Ley de Sociedades Anónimas a las sociedades comanditarias por acciones que hace el artículo 152 del Código de Comercio nos lleva a considerar aplicable a estas sociedades la obligatoriedad del Libro Registro de Acciones nominativas en los mismos términos que vimos para el caso de sociedades anónimas.

Sociedades de Responsabilidad Limitada. El artículo 27 de la Ley 2/1995, de Sociedades de Responsabilidad Limitada, establece la obligación de llevar un Libro Registro de Socios en el que se harán constar la titularidad originaria y las sucesivas transmisiones de las participaciones sociales, así como la constitución de derechos reales y otros gravámenes sobre las mismas.

Sociedades Cooperativas. Los artículos 90 y 91 de la Ley 3/1987, General de Cooperativas, establecen como libros obligatorios, además del Diario, Inventarios y Cuentas Anuales y Actas, los siguientes:

- Libro de Informes de la Censura de Cuentas.
- Libro Registro de Socios y, en su caso, Libro Registro de Asociados.
- Libro Registro de Aportaciones al capital social.
- Los libros que establezca la legislación especial aplicable por razón de su actividad empresarial.

Sociedades de Garantía Recíproca. El artículo 24 de la Ley 1/1994, reguladora de las mismas, establece la obligación de llevar como libro específico de su actividad el Libro de Socios y de garantías otorgadas.

Además de examinar aquellas leyes mercantiles que establecen la obligación de llevar otros libros obligatorios distintos de los mencionados en el Código de Comercio, hemos de hacer mención a las normas fiscales que establecen nuevos libros obligatorios.

Estos libros, exigidos por las normas fiscales, han de considerarse también como obligatorios por la legislación mercantil, en cuanto que el artículo 25.2 del Código de Comercio dice «sin perjuicio de lo establecido en leyes o disposiciones especiales».

2. Libros obligatorios según la normativa fiscal.

El sistema tributario español exige la llevanza de libros de contabilidad o libros registros únicamente en cuatro impuestos:

- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF).
- Impuesto sobre Sociedades (IS).
- Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).
- Impuesto General Indirecto Canario (IGIC).

2.1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La Ley 18/1991, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas impone obligaciones de índole contable o registral, no a la totalidad de los sujetos pasivos del impuesto, sino a aquellas personas físicas que realizan actividades empresariales o profesionales. Entendiendo por tales las que implican la ordenación por cuenta propia de factores de producción, materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

La normativa reguladora del impuesto impone distintos libros obligatorios según cuál sea el régimen de tributación al que se acogen las personas físicas y en función de la actividad, profesional o empresarial, que ejercen.

2.1.1. Empresarios en régimen de estimación directa.

El artículo 67 del Reglamento del IRPF diferencia las obligaciones contables de los empresarios según el tipo de actividad que realicen, distinguiendo:

- **Actividad empresarial mercantil.** Están obligados a llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio, es decir, Libro Diario y Libro de Inventarios y Cuentas Anuales.
- **Actividad empresarial no mercantil.** No tienen que llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio, limitándose a llevar los siguientes libros registros:
 - Libro registro de ventas e ingresos.
 - Libro registro de compras y gastos.
 - Libro registro de bienes de inversión.

Cabe preguntarse quiénes son los empresarios que realizan una actividad no mercantil, pudiendo señalar, a título de ejemplo, los siguientes:

- a) **Agricultores y ganaderos.** Son considerados empresarios a efectos fiscales (ejercen actividad empresarial), pero sus ventas no tienen carácter mercantil (art. 326.2.º del C. de Co.), por lo que ejercen una actividad empresarial no mercantil, y por tanto no están obligados a llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio.
- b) **Determinados arrendadores.** Son considerados empresarios únicamente a efectos de IVA (*p.ej.*: arrendador de inmuebles, sin trabajadores), mientras que no lo son a efectos mercantiles, y, por tanto, es suficiente con que lleven los tres libros antes citados.

2.1.2. Empresarios en régimen de estimación objetiva por coeficientes.

Según el artículo 67.5 del Reglamento del IRPF, están obligados a llevar los siguientes libros:

- Libro registro de ventas e ingresos.
- Libro registro de compras y gastos.
- Libro registro de bienes de inversión, incluyendo los elementos del inmovilizado material e inmaterial, las cuotas de amortización y, en su caso, la dotación al fondo de reversión (si el inmovilizado está afecto a una concesión que debe revertir).

2.1.3. Empresarios en régimen de estimación objetiva por signos, índices o módulos.

El Reglamento del IRPF diferencia dentro de estos empresarios dos grupos:

- a) **Empresarios no agricultores o ganaderos.** Por las actividades acogidas a esta modalidad, no están obligados a llevar libros o registros.
- b) **Empresarios agricultores o ganaderos.** Están obligados a llevar un libro registro de ventas o ingresos, incluidas las subvenciones corrientes y de capital y las indemnizaciones.

2.1.4. Profesionales en régimen de estimación directa o en régimen de estimación objetiva por coeficientes.

No están obligados a llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio, que sólo se refiere a los empresarios, pero no a los profesionales. Según el artículo 67.3 y 5 del Reglamento del IRPF, estos profesionales están obligados a llevar los siguientes libros:

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

2.1.5. Entidades en régimen de atribución de rentas.

Están sometidas a este régimen especial de tributación las sociedades civiles, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades carentes de personalidad jurídica pero que constituyen una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición.

Con excepción de las sociedades civiles, que gozan de personalidad jurídica, las entidades en régimen de atribución de rentas carecen de dicha personalidad y por tanto no tributan en el IS.

Parece, pues, existir la regla general de que las entidades que tienen personalidad jurídica propia tributan por el IS y las entidades que no la tienen tributan en régimen de atribución. Sin embargo, esta regla tiene dos excepciones:

- 1.º Las sociedades civiles que aunque tienen personalidad jurídica propia, por mandato expreso de la Ley del IRPF, no tributan por el IS, sino en régimen de atribución de rentas.
- 2.º Determinadas entidades, que aunque carecen de personalidad jurídica, no tributan en régimen de atribución, sino por el IS (Uniones Temporales de Empresas, Fondos de Pensiones, de Inversiones o de Titulaciones, Grupos de Sociedades, etc.).

El régimen de atribución de rentas consiste en imputar las rentas obtenidas por la entidad en la base imponible del partícipe, quien tributará por IRPF o IS, según proceda.

Las entidades en este régimen están obligadas a llevar unos únicos libros obligatorios (es decir, no tienen que llevar unos libros por cada uno de sus partícipes) conforme al régimen de estimación directa del IRPF.

No obstante, cuando todos sus miembros sean personas físicas, los rendimientos pueden determinarse por cualquiera de los regímenes de estimación objetiva vigentes (coeficientes o signos, índices o módulos), estando obligada la entidad, en este caso, a llevar los libros exigidos para dicha modalidad.

2.2. Impuesto sobre Sociedades.

Según el artículo 10.3 de la Ley 43/1995, reguladora del Impuesto sobre Sociedades, la base imponible en este impuesto se obtiene a partir del resultado contable, corregido mediante los ajustes fiscales previstos en la propia ley del impuesto.

Además, la deducibilidad fiscal de los gastos está supeditada a su contabilización (art. 19.3).

Por todo ello la necesidad de contar con una contabilidad adecuada se hace imperiosa y de ahí que el artículo 139.1 de la Ley 43/1995 obligue a los sujetos pasivos del impuesto a llevar su contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio, es decir:

- Libro Diario.
- Libro de Inventarios y Cuentas Anuales.
- Libro de Actas.

Este régimen general tiene una serie de excepciones:

Las entidades con exención total (Estado, Comunidades Autónomas, Corporaciones Locales, Organismos Autónomos, Banco de España, etc. -art. 9.º de la Ley 43/1995-) están relevadas del cumplimiento de los requisitos contables y registrales.

Las entidades parcialmente exentas (entidades sin ánimo de lucro: Iglesia Católica, partidos políticos, sindicatos, colegios profesionales, etc.) **y las fundaciones y asociaciones** están obligadas a llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio.

Con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 43/1995 (1-1-1996), estaban obligadas a llevar la contabilidad simplificada prevista en el artículo 282 del derogado Reglamento del IS, consistente en los siguientes libros: registro de ingresos, de gastos, de retenciones practicadas y de inventarios de bienes afectos.

Los sujetos pasivos no residentes en España que actúen por medio de establecimiento permanente han de llevar contabilidad separada, referida a las operaciones que realicen y a los elementos patrimoniales que tengan afectos al establecimiento permanente, en iguales términos que los sujetos pasivos por obligación personal. Es decir, han de llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio, y ello a pesar de que el establecimiento permanente no tiene personalidad jurídica.

Cuando actúen sin mediación de establecimiento permanente, no están obligadas al cumplimiento de las obligaciones de índole contable y registral de carácter general.

UN CASO ESPECIAL: LAS SOCIEDADES AGRARIAS DE TRANSFORMACIÓN.

Son sociedades civiles reguladas por el Real Decreto 1776/1981 y, subsidiariamente, por el Código Civil. El artículo 4.º del citado Real Decreto establece como libros obligatorios, además de los exigidos por la normativa fiscal (por remisión al Código de Comercio: Diario, Inventarios y Cuentas Anuales y Actas), un Libro Registro de Socios.

Fiscalmente, constituyen una excepción a la regla general, establecida en el artículo 6.º 1, de que las sociedades civiles tributan en régimen de atribución de rentas, y el apartado 2 del citado artículo dispone que las sociedades agrarias de transformación tributarán por el IS.

2.3. *Impuesto sobre el Valor Añadido.*

2.3.1. Régimen general de IVA.

La normativa del IVA en materia de obligaciones contables y registrales persigue un doble objetivo:

- 1.º Determinar el importe total de IVA que el sujeto pasivo ha repercutido a sus clientes.
- 2.º Determinar el importe total de IVA que ha soportado de sus proveedores.

Para ello, el reglamento obliga a los empresarios y profesionales, sujetos pasivos del impuesto, a llevar los siguientes libros:

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

Libro registro de facturas emitidas (art. 63 RIVA). Recoge todas las facturas y documentos equivalentes que hayan sido emitidos por el sujeto pasivo. Incluyendo, con la debida separación, los correspondientes a operaciones:

- Sujetas.
- Sujetas pero exentas.
- Autoconsumo.
- Adquisiciones intracomunitarias, y
- Supuestos de inversión del sujeto pasivo.

Se inscribirán, por orden cronológico, haciendo constar el número, fecha, destinatario, base imponible y, en su caso, tipo impositivo y cuota repercutida.

Se permite la realización de asientos resúmenes en los que se hagan constar los números, fecha, base, tipo impositivo y cuota global, siempre que las facturas tengan la misma fecha y su importe total (IVA incluido) no exceda de 375.000 pesetas.

De igual forma se permite que una factura se asiente varias veces, cuando incluya distintos tipos impositivos y siempre que los asientos sean correlativos.

Libro registro de facturas recibidas (art. 64 RIVA). En él se contabilizan los siguientes documentos:

- Facturas recibidas.
- Documentos aduaneros de importación, y
- Facturas o documentos autoexpedidos en los casos de:
 - Autoconsumo.
 - Adquisiciones intracomunitarias.
 - Supuestos de inversión del sujeto pasivo.

Las normas de registro de las facturas o documentos son similares a las emitidas, sustituyendo el número de factura por el número de recepción que le da el destinatario. También se permite la realización de asientos resúmenes, que han de referirse a facturas recibidas en la misma fecha y siempre que el conjunto de ellas no exceda de 375.000 pesetas y ninguna de ellas supere las 75.000 pesetas (IVA incluido).

Libro registro de bienes de inversión (art. 65 RIVA). En él se registran, individualizadamente, los bienes de inversión adquiridos por el sujeto pasivo, que hayan de ser objeto de regularización por estar sometidos a la regla de prorrata.

Se harán constar los datos necesarios para identificar de forma precisa las facturas o documentos de aduanas relativos a su adquisición, la fecha de comienzo de su utilización (que fija el comienzo del período de regularización), la prorrata anual definitiva y, si procede, la regularización anual de las deducciones.

En el supuesto de entrega de los bienes de inversión durante el período de regularización, se anotará la referencia que permita identificar la factura en el libro de facturas emitidas, así como la regularización practicada con motivo de dicha entrega.

Libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias (art. 66 RIVA, modif. R.D. 80/1996). Se contabilizarán en el mismo las siguientes operaciones:

- Envíos o recepciones de bienes para la realización de trabajos, informes periciales, valoraciones y dictámenes sobre bienes muebles.

Estos trabajos, que a partir de 1996 se consideran prestaciones de servicios, dejan de incluirse en las declaraciones recapitulativas (*modelo 349*), limitándose el control de los mismos a este libro registro.

- Transferencias de bienes y adquisiciones intracomunitarias previstas en los artículos 9.º 3.º y 16.2.º de la Ley del IVA.

No están obligados a llevar los libros anteriores, los sujetos pasivos acogidos a los siguientes regímenes especiales:

- a) Régimen especial simplificado.
- b) Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.
- c) Régimen especial de recargo de equivalencia.

Con las salvedades establecidas en las normas reguladoras de dichos regímenes especiales.

Tampoco están obligados quienes realicen a título ocasional entregas exentas de medios de transporte nuevos.

2.3.2. Regímenes especiales de IVA.

a) *Régimen simplificado (art. 40 RIVA)*. Los sujetos pasivos acogidos a este régimen no están obligados a llevar libros registros de IVA, limitándose a conservar:

- Las facturas recibidas de los proveedores.
- Los justificantes de los índices o módulos aplicados.
- Los documentos que contengan la liquidación del impuesto en el caso de adquisiciones intracomunitarias y supuestos de inversión del sujeto pasivo.

En el caso de empresarios que además realicen otras actividades incluidas en los regímenes especiales de agricultura o de recargo de equivalencia, habrán de llevar el libro registro de facturas recibidas, anotando, de forma diferenciada, las facturas de cada actividad, incluidas las relativas al régimen simplificado.

b) *Régimen de la agricultura, ganadería y pesca (art. 47 RIVA)*. Los sujetos pasivos acogidos a este régimen no están obligados a llevar libros registros de IVA, salvo que realicen además operaciones sujetas al régimen simplificado o al de recargo de equivalencia, en cuyo caso deben llevar el libro registro de facturas recibidas, diferenciando las distintas actividades.

c) *Régimen de bienes usados (art. 51 RIVA, modif. R.D. 267/1995)*. Los acogidos a este régimen especial deben llevar un libro registro específico en el que anotarán cada una de las adquisiciones o importaciones y las entregas afectadas por este régimen especial, indicando:

- Descripción del bien adquirido o importado.
- Número de factura de compra o de venta.
- Precio de compra o de venta (excluido IVA).
- Cuota de IVA repercutida en la venta.

- d) *Régimen de agencias de viajes (art. 53 RIVA)*. Los sujetos pasivos acogidos a este régimen especial están obligados a llevar los mismos libros registros que en el régimen general, debiendo anotar separadamente en el libro registro de facturas recibidas aquellas que se refieren a las adquisiciones y servicios efectuados en interés del viajero para la realización del viaje.
- e) *Régimen del recargo de equivalencia (art. 61 RIVA)*. Los sujetos pasivos sometidos a este régimen especial no están obligados, con carácter general, a llevar registros contables de IVA, excepto:
- Si realizan otras actividades a las que sean aplicables los regímenes de la agricultura o simplificado, en cuyo caso deberán llevar el libro registro de facturas recibidas, anotando de forma separada las facturas que correspondan a adquisiciones relativas a cada actividad.
 - Si realizan otras actividades a las que sea de aplicación el régimen general o cualquiera de los regímenes especiales distintos de los dos anteriores, en cuyo caso deberán cumplir las obligaciones formales establecidas en ellos. En todo caso, en el libro registro de facturas recibidas deberán anotarse de forma diferenciada las relativas al régimen especial de recargo de equivalencia.
- f) *Régimen de determinación proporcional de bases imponibles (art. 58 RIVA)*. Los sujetos pasivos acogidos a este régimen especial están obligados a llevar los libros registros exigidos por el régimen general, sin perjuicio de lo cual deberán anotar en el libro registro de facturas recibidas, con la debida separación, las adquisiciones o importaciones de bienes efectuadas a cada uno de los tipos impositivos.

2.4. Impuesto General Indirecto Canario.

El IGIC, es un tributo indirecto estatal que grava las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios y profesionales y las importaciones de bienes, realizadas en el archipiélago de las islas Canarias.

Es un impuesto de gran semejanza con el IVA, que entró en vigor el 1 de enero de 1993 y que está regulado por la Ley 20/1991 (modificada posteriormente) y el Reglamento, aprobado por Real Decreto 2538/1994.

Los sujetos pasivos acogidos al régimen general del IGIC están sometidos a la obligación de llevar los mismos libros registros que en el régimen general de IVA (facturas emitidas, facturas recibidas y bienes de inversión).

En cuanto a los regímenes especiales, la obligación anterior no es aplicable respecto de los sujetos pasivos acogidos a los regímenes especiales simplificado, agricultura y ganadería y comercio minorista cuando realicen exclusivamente operaciones exentas del IGIC.

3. Requisitos de los libros. La legalización.

La normativa mercantil regula no sólo la exigencia de llevanza de libros de contabilidad, sino que también establece una serie de requisitos que garanticen la fiabilidad de la misma y la veracidad de su contenido. Dentro de los mismos podemos distinguir dos grupos:

A) Requisitos internos.

Recogidos en el artículo 29 del Código de Comercio, podemos distinguir los siguientes:

- a) Claridad. Se otorga libertad para la elección del procedimiento contable, siempre que éste permita una fácil verificación de la contabilidad. El Código admite que los libros contables puedan ser llevados por cualquier procedimiento, debiendo entenderse esta libertad, tanto en cuanto al soporte de la contabilidad, ya se lleve ésta sobre papel o mediante procesos informáticos, si bien ello no exime de la materialización en forma de libro, como en cuanto a la técnica contable a utilizar, admitiéndose tanto el sistema tradicional de partida doble, como el procedimiento de partida simple.
- b) Fiabilidad. El Código de Comercio exige que la contabilidad refleje el resultado del ejercicio y la verdadera situación patrimonial, en definitiva, la imagen fiel de la empresa.
- c) Inalterabilidad. Las anotaciones han de ser cronológicas, sin espacios en blanco, interpolaciones, tachaduras o raspaduras. No obstante, se admite que en los casos en que se produzcan errores éstos sean subsanados inmediatamente después de haber sido apreciados.
- d) Expresión. La contabilidad deberá expresarse en pesetas y no pueden utilizarse abreviaturas o denominaciones que puedan inducir a error.
- e) Presentación. Al tratarse de «libros», no es suficiente la llevanza de soportes magnéticos u hojas sueltas, es necesario que se trate de hojas encuadernadas y foliadas, ya que sólo así formarán un «libro de contabilidad» y la ley no habla de «diskettes de contabilidad» u «hojas de contabilidad».
- f) Periodicidad. No puede existir un retraso en la llevanza de contabilidad superior a cuatro meses. Además, los balances y cuentas anuales se deberán obtener, al menos, con la periodicidad exigida por la normativa mercantil y contable (balances de comprobación trimestrales y balance de situación, cuenta de pérdidas y ganancias y memoria al cierre del ejercicio).

B) Requisitos externos.

La legalización constituye el requisito externo por excelencia. Consiste, según el artículo 27.1 del Código de Comercio, en presentar, antes de su utilización, los libros obligatorios de contabilidad en el Registro Mercantil para que se estampe en el primer folio de cada libro una diligencia haciendo constar la identificación del empresario, la clase de libro y el número de folios que contiene. Además, en cada hoja del libro se pondrá el sello del Registro. Se persigue con ello un doble objetivo:

- Que el empresario reconozca como suyos esos libros, requisito imprescindible para que tengan valor probatorio.
- Dificultar la posterior sustitución de unas hojas por otras.

La llevanza de contabilidad mediante procedimientos informáticos, cada día más utilizado por las empresas, ha llevado al artículo 27.2 del Código a permitir la legalización de los libros después de su utilización. Para lo cual, una vez confeccionada la contabilidad sobre hojas, que habrán de ser encuadradas para formar los libros obligatorios, pueden presentarse éstos en el Registro Mercantil antes de que transcurran los cuatro meses siguientes a la fecha de cierre del ejercicio.

Sólo están sujetos al requisito de la legalización los libros obligatorios (Diario, Inventarios y Cuentas Anuales y Actas, en el caso de sociedades), por tanto no hay que legalizar ni los libros auxiliares que pueda utilizar la empresa (entre ellos el Mayor), ni tampoco los libros exigidos por la normativa del IVA y del IGIC. Sin embargo, el artículo 293.2 del Reglamento del Registro Mercantil admite la posibilidad de que el empresario legalice, de forma voluntaria, cualesquiera otros libros que lleve en el ejercicio de su actividad.

En cuanto al lugar donde deben ser legalizados los libros de contabilidad, con carácter general será en el Registro Mercantil del lugar donde tuviere su domicilio el empresario. No obstante, algunas sociedades tienen normas específicas:

Sociedades Agrarias de Transformación. Según el artículo 4.º del Real Decreto 1776/1981, la legalización le corresponde al Juez de Primera Instancia del domicilio social.

Las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades en régimen de atribución de rentas que realicen una actividad empresarial deberán legalizar su contabilidad:

- a) Si la actividad no es de carácter mercantil. Los libros obligatorios según IRPF se legalizan ante la Administración Tributaria (art. 67.7 RIRPF y Cons. 2-3-1995).
- b) Si la actividad es de carácter mercantil. Los libros se legalizan por el Juzgado de Primera Instancia, cuando así se establezca y en su defecto por un notario. (Cons. 2-3-1995)

La normativa fiscal, por su parte, establece normas especiales en materia de legalización. Los sujetos pasivos que estén obligados a llevar contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio, deberán diligenciar los libros de contabilidad de acuerdo con la normativa mercantil vista en los párrafos anteriores.

Los sujetos pasivos que no estén obligados a llevar contabilidad según el Código de Comercio:

- Profesionales en régimen de estimación directa o en régimen de estimación objetiva por coeficientes,
- Empresarios en régimen de coeficientes, y
- Entidades en régimen de atribución de rentas, cuando los partícipes sean personas físicas en régimen de coeficientes,

están obligados a presentar los libros exigidos por la normativa del IRPF para su diligenciado ante la Administración o Delegación de la Agencia Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal. No obstante, esta obligación puede cumplirse presentando el *modelo 04* sin tener que llevar físicamente los libros.

El plazo para diligenciar estos libros es el comprendido entre el cierre del período impositivo (31 de diciembre, con carácter general) y la finalización del plazo de presentación de la declaración del IRPF (20 ó 30 de junio siguiente).

Los contribuyentes que con anterioridad a 1 de enero de 1992 (fecha de entrada en vigor del Reglamento del IRPF) tuvieran legalizados los libros registros, tienen que diligenciarlos en lo sucesivo todos los años. (Cons. 2-3-1995)

Cuando durante un ejercicio no se hayan producido operaciones y no existan anotaciones en los libros, no hay que presentarlos para su diligenciado.

Quedan excluidos de la obligación de diligenciado:

- a) Los empresarios en régimen de estimación objetiva por signos, índices o módulos, respecto de los libros llevados en el ejercicio inmediato anterior a la aplicación de esta modalidad.
- b) Los agricultores y ganaderos en régimen de signos, índices o módulos.
- c) Los empresarios sin personal asalariado, cualquiera que sea el régimen de tributación en IRPF.

- d) Las entidades en régimen de atribución de rentas que desarrollen, en las mismas condiciones, alguna de las actividades señaladas en las letras a), b) y c) anteriores.
- e) Las comunidades de propietarios constituidas al amparo de la Ley de Propiedad Horizontal de 1960.

4. Conservación, exhibición y eficacia probatoria de los libros de contabilidad.

4.1. Conservación.

El artículo 30 del Código de Comercio establece un plazo de **seis años** durante el cual los empresarios deberán conservar los libros, correspondencia, documentación y justificantes concernientes a su negocio. El plazo de seis años comienza a contarse a partir de la fecha del último asiento realizado en los libros.

Este plazo de conservación viene determinado por la necesidad de coordinar las normas mercantiles con las normas fiscales, que establecen un plazo de prescripción de cinco años.

1

Ejemplo:

Una empresa que finaliza el ejercicio a 31 de diciembre de 1991 tiene que guardar la contabilidad durante seis años, hasta 31 de diciembre de 1997. Esa misma empresa presenta la declaración del impuesto de sociedades hasta el 25 de julio de 1992, y como el plazo de prescripción del impuesto empieza a contarse desde esa fecha, prescribirá el 25 de julio de 1997. Si ambos plazos fueran iguales y la Administración Tributaria intentara inspeccionar a esa empresa el 15 de abril de 1997, la empresa podría alegar que en cumplimiento de la legislación mercantil había destruido sus libros el 31 de diciembre de 1996, por eso ambos plazos son diferentes.

Otro tanto sucede con los empresarios individuales, ya que la declaración del IRPF se presenta hasta el 30 de junio del ejercicio siguiente.

Sin embargo, en los casos en que se produce la interrupción del período de prescripción, se da una desconexión entre la norma mercantil y la norma fiscal ya que la naturaleza de ambos plazos es diferente. El primero (seis años) es un plazo de caducidad y no puede ser interrumpido, mientras el segundo (cinco años) es un plazo de prescripción, que puede ser interrumpido y en ese caso ha de comenzarse a contar un nuevo plazo de cinco años.

El cese del empresario en la actividad no le exime del deber de conservación antes citado y en caso de fallecimiento el deber recae sobre sus herederos.

En el supuesto de disolución de sociedades, son los liquidadores los obligados a conservar los libros de contabilidad mientras dura el período de liquidación. Transcurrido el cual, los liquidadores procederán a depositar los libros de comercio y la documentación de la empresa en el Registro Mercantil (art. 278 de la LSA).

4.2. Exhibición.

El artículo 32.1 del Código de Comercio establece como regla general el secreto de la contabilidad de los empresarios. Se pretende así proteger la actividad empresarial, ya que si la contabilidad fuese pública los competidores podrían acceder a informaciones valiosas sobre el funcionamiento de las empresas.

No obstante, este principio no es absoluto. Por una parte el propio Código establece la posibilidad de que mediante ley se autorice el acceso a la información contable de las empresas. De esta forma se permite:

- 1º La actuación de los distintos órganos de la Administración que tienen atribuidas competencias inspectoras en el curso de las cuales tienen que examinar la contabilidad de las empresas (inspección de los tributos, inspección de seguros, inspección del Banco de España, etc.), y
- 2.º El examen de los libros de contabilidad por parte de los Auditores de Cuentas, en cumplimiento de lo dispuesto por el artículo 203 de la Ley de Sociedades Anónimas.

Además de los casos en que una ley específica levante el secreto de la contabilidad, los artículos 32.2 y 33 establecen la posibilidad de que el Juez, de oficio o a instancia de parte, pueda acordar la **comunicación** o reconocimiento general de los libros y demás documentación de los empresarios, en los casos siguientes:

- Sucesión universal.
- Suspensión de pagos y quiebras.
- Liquidaciones de sociedades o entidades mercantiles.

- Expedientes de regulación de empleo.
- Cuando los socios o representantes legales de los trabajadores tengan derecho a su examen directo.

El Juez también podrá decretar, según el artículo 32.3, la **exhibición** [reconocimiento parcial] de los libros y documentos de los empresarios, de oficio o a instancia de parte, cuando la persona a quien pertenezcan tenga interés o responsabilidad en el asunto en que proceda la exhibición. Dicha exhibición se limitará a los puntos que tengan relación con la cuestión de que se trate.

4.3. Eficacia probatoria de los libros.

Según el artículo 31 del Código de Comercio, el valor probatorio de los libros y demás documentos contables será apreciado por los Tribunales según las reglas generales del Derecho.

Dado que la contabilidad de los empresarios no tiene naturaleza jurídica pública (STS 30-6-1976), deberá estarse a lo dispuesto por el Código Civil, según el cual: los asientos y documentación contable hacen prueba contra el que los ha escrito en todo aquello que conste con claridad, pero el que quiera aprovecharse de ellos habrá de aceptarlos en la parte que le perjudiquen (art. 1.228 del Código Civil).

La contabilidad no es más que la transcripción, a través de una técnica, de toda una serie de documentos (facturas, contratos, etc.), de forma que el valor probatorio de aquélla queda sensiblemente disminuido cuando falta el soporte documental de los asientos y de ahí que el Código de Comercio mencione siempre, junto con los libros, a los demás documentos contables.

Por otro lado, la contabilidad sólo prueba las operaciones en ella reflejadas, sin que de la misma pueda deducirse la existencia o no de otras operaciones no reflejadas. La contabilidad goza, por tanto, de presunción de certeza y, en cualquier caso, la prueba de la existencia de operaciones no contabilizadas no corresponde al comerciante sino a quien alegue ese extremo.

El valor probatorio de la contabilidad no se ve disminuido por la existencia de errores puntuales u omisiones o falsedades de escasa significación en un libro, sino que deberá apreciarse del conjunto de los libros.

Por último, aunque los asientos contables carecen de fuerza para acreditar directamente actos jurídicos, es decir, no son por sí mismos fuente de obligaciones y derechos, en ocasiones producen ciertos efectos jurídicos (*p.ej.*: en la fecha de cierre de las corrientes, la determinación contable del saldo lo convierte en exigible para el acreedor).

5. Infracciones y sanciones.

El incumplimiento de las obligaciones de índole contable y registral lleva aparejado infracciones y sanciones de distinto carácter. Vamos a distinguir 4 grandes bloques en el estudio de las mismas.

5.1. Infracciones mercantiles.

Aunque sea brevemente haremos mención de las consecuencias mercantiles que tiene el incumplimiento de la obligación de llevanza de contabilidad.

El efecto principal que produce es que, de acuerdo con el artículo 890 del Código de Comercio, la quiebra del comerciante se reputará fraudulenta en caso de no llevar libros, o llevarlos con graves anomalías (incluir bienes, derechos u obligaciones supuestas; incluir partidas no sentadas, con daño de tercero; rasgar, borrar o alterar el contenido de libros, en perjuicio de tercero, etc.).

La consecuencia de la quiebra fraudulenta es que constituye un delito perseguible y el quebrado fraudulento nunca podrá ser rehabilitado (nunca puede volver a ejercer el comercio, ni ser tutor ni curador, etc.).

Pueden plantearse problemas ante la posible colisión existente entre el artículo 890 del Código de Comercio y la normativa fiscal que permite que los empresarios acogidos al régimen de estimación objetiva por signos, índices o módulos del IRPF no estén obligados a llevar ningún libro o registro contable en relación con dicho impuesto.

La contradicción parece salvarse a través del artículo 101 de la Ley 18/1991, reguladora del IRPF, que autoriza a los sujetos pasivos a llevar únicamente los libros o registros que reglamentariamente se establezcan. Desarrollo que lleva a cabo el Reglamento del IRPF, cuyo artículo 67 autoriza que los empresarios acogidos al régimen de signos, índices o módulos no lleven ningún libro o registro. Por tanto entendemos que debe considerarse derogado el requisito de los libros de contabilidad para estos sujetos pasivos.

La legislación mercantil, en este caso la Ley de Sociedades Anónimas, también tipifica una infracción relacionada con las obligaciones contables. El artículo 218 de la Ley de Sociedades Anónimas obliga a los administradores a depositar en el Registro Mercantil del domicilio social, dentro del mes siguiente a la aprobación de las cuentas anuales, un ejemplar de dichas cuentas, así como del informe de gestión y, en su caso, del informe de los auditores.

El incumplimiento de la obligación anterior es sancionado por el artículo 221 de la Ley de Sociedades Anónimas con multa a la sociedad (no a los administradores) de **200.000 a 2.000.000 de pesetas** por cada año de retraso en el cumplimiento de la obligación. Por tanto no es sancionable el retraso inferior a un año.

Esta infracción **no es una infracción tributaria** y por tanto su tramitación se llevará a cabo de acuerdo con el procedimiento establecido en la Ley 30/1992 y el Real Decreto 1398/1993.

5.2. Infracciones tributarias.

El incumplimiento de las obligaciones de índole contable y registral constituye **infracción simple**, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 78.1 c) de la LGT.

En cuanto a la sanción aplicable, el artículo 83.3 sanciona con multa de **25.000 a 1.000.000 de pesetas** las siguientes infracciones:

- a) Inexactitud u omisión de una o varias operaciones en la contabilidad y registros fiscales.
- b) Utilización de cuentas con significado distinto del que les corresponda, dificultando la comprobación de la situación tributaria.
- c) Transcripción incorrecta en las declaraciones de los datos que figuran en los libros y registros obligatorios.
- d) Incumplimiento de la obligación de llevanza de contabilidad o de los registros fiscales.
- e) Retraso en más de cuatro meses en la llevanza de contabilidad o de los registros fiscales.
- f) Llevanza de contabilidades diversas que no permitan conocer la verdadera situación de la empresa.
- g) Falta de aportación de pruebas y documentos contables requeridos por la Administración Tributaria o negativa a su exhibición.

La Circular 1/1986, de 29 de abril, de la Secretaría General de Hacienda, fija criterios de graduación específicos para algunas de las infracciones sancionadas por el artículo 83.3 de la LGT.

Aunque dictada en desarrollo de la Ley 10/1985, en cuanto que no se opone a lo establecido en la vigente Ley 25/1995, entendemos que establece unos criterios de graduación que son aplicables a las infracciones simples cometidas a partir del 22 de julio de 1995 hasta tanto no se dicten las normas reglamentarias que desarrollen aquélla y máxime cuando el régimen sancionador de las

infracciones simples apenas se ha modificado respecto al anterior y las sanciones propuestas por la Circular nunca exceden del tipo sancionador fijado por la Ley 25/1995 y por tanto no se da la condición de oposición a la misma que daría lugar a su derogación.

Otro tanto sucede también con la Circular 8/1988, de 22 de julio, de la Secretaría General de Hacienda.

Incumplimiento de la obligación de llevanza de contabilidad (Instrucción II.8.^a). Se propondrá una sanción de **350.000 pesetas**.

En caso de **reiteración** en la comisión de la infracción, si el sujeto infractor hubiese sido sancionado en virtud de resolución administrativa firme por infracción tributaria simple de la misma naturaleza, se propondrá una sanción de **675.000 pesetas** para el segundo expediente sancionador y de **1.000.000 de pesetas** para el tercero.

Llevanza de contabilidades diversas que no permitan conocer la verdadera situación de la empresa (Instrucción II.9.^a). Se propondrá una sanción de **1.000.000 de pesetas**.

No llevanza de Libros Registros de IVA (Instrucción II.7.^a). Se propondrá una sanción entre **25.000 y 350.000 pesetas**.

En caso de **reiteración** en la comisión de la infracción, se propondrá una sanción entre **350.000 y 675.000 pesetas** para el segundo expediente sancionador y de **675.000 a 1.000.000 de pesetas** para el tercero.

Inexactitudes u omisiones en los Libros Registros de IVA (Instrucción II.10.^a). Se propondrá una multa única, por el total de inexactitudes u omisiones apreciadas entre **25.000 y 87.500 pesetas**.

En caso de **reiteración** en la comisión de la infracción la sanción propuesta dependerá del grado de reiteración dentro de los siguientes límites:

EXPEDIENTE SANCIONADOR	MÍNIMO	MÁXIMO
Segundo	87.500	175.000
Tercero	175.000	350.000
Cuarto	350.000	675.000
Quinto	675.000	1.000.000

Las omisiones o inexactitudes deben aparecer conjuntamente en los libros de IVA y en la contabilidad, ya que en otro caso no sería aplicable el artículo 83.3 a), sino el tipo general del artículo 83.1 y la sanción aplicable sería de 1.000 a 150.000 pesetas.

Retraso en la llevanza de los Libros Registros de IVA (Instrucción II.11.^a). La infracción está contemplada en el artículo 166.2 de la Ley 37/1992, reguladora del IVA, y en el artículo 69 del Reglamento del Impuesto.

En cuanto a la sanción aplicable, será la multa de **1.000 a 150.000 pesetas** prevista con carácter general en el artículo 83.1 de la LGT.

La Circular gradúa la sanción en función del retraso producido: se propondrá una sanción entre **1.000 y 50.000 pesetas** cuando el retraso afecte al último período de liquidación. Entre **50.000 y 100.000 pesetas** cuando se refiera a los dos últimos períodos y entre **100.000 y 150.000 pesetas** cuando afecte a los tres últimos.

5.3. Delito contable.

La importancia de la llevanza de contabilidad por parte de las empresas es tal que ha llevado al legislador fiscal a introducir en nuestro ordenamiento tributario la figura del delito contable.

Este tipo, introducido en el Código Penal a través de la Ley Orgánica 2/1985, se mantiene en el nuevo Código cuyo artículo 310 castiga con **pena de arresto de 7 a 15 fines de semana y multa de 3 a 10 meses** a quien estando obligado por ley tributaria a llevar contabilidad mercantil o libros o registros fiscales incurra en alguna de las siguientes conductas:

- a) Incumplir absolutamente dicha obligación en régimen de estimación directa.
- b) Llevar contabilidades distintas que oculten o simulen la verdadera situación de la empresa.
- c) No anotar en los libros obligatorios negocios, actos, operaciones o, en general, transacciones económicas, o anotarlas con cifras distintas a las verdaderas.
- d) Practicar en los libros obligatorios anotaciones contables ficticias.

En los supuestos c) y d), para ser considerados como delito, deberán haberse omitido las declaraciones tributarias o que las presentadas fuesen reflejo de su falsa contabilidad y que la cuantía, en más o menos, de los cargos o abonos omitidos o falseados exceda, sin compensación aritmética entre ellos, de **30.000.000 de pesetas** por cada ejercicio.

El nuevo Código Penal fija las multas mediante un nuevo sistema, mediante el cual la sanción definitiva se consigue aplicando al número de días-multa una cantidad variable, que según el artículo 50 del Código Penal oscila entre las 200 y 50.000 pesetas por día.

5.4. El régimen de estimación indirecta de bases imponibles.

Aunque propiamente no cabe hablar de infracción ni sanción tributaria en este caso, no podemos dejar de mencionar una de las consecuencias que puede llegar a tener el incumplimiento de las obligaciones contables y registrales.

El régimen de estimación indirecta de bases imponibles tiene carácter subsidiario respecto del de estimación directa y sólo es aplicable en aquellos casos en que a la Administración Tributaria le resulte imposible conocer los datos necesarios para determinar la base imponible.

El artículo 50 de la LGT y el artículo 64.1 c) del Reglamento de la Inspección de los Tributos establecen como causa de aplicación del régimen de estimación indirecta los supuestos en que el sujeto pasivo o retenedor haya incumplido sustancialmente sus obligaciones contables. No es suficiente con este requisito, es necesario además que la Administración no pueda conocer los datos para estimar la base imponible.

Es decir, si una empresa no lleva contabilidad alguna, pero aporta todas las facturas de ingresos y de gastos, podrá sancionarse la no llevanza de contabilidad, pero en ningún caso será aplicable el régimen de estimación indirecta.

Dicho régimen es de naturaleza objetiva, pues no se conocen con certeza los datos de ingresos y gastos, y se basa en la aplicación de signos, índices o módulos, así como cualquier otro dato o antecedente que sea relevante para el cálculo de las bases o rendimientos.

III. OBLIGACIONES DE FACTURACIÓN

La factura es el documento privado acreditativo de una transacción económica. Una gestión tributaria correcta exige que la Administración Tributaria disponga de la información adecuada, especialmente en lo referente a las transacciones económicas derivadas de las actividades empresariales y profesionales. Además, los contribuyentes necesitan documentos claros y precisos para justificar los gastos y deducciones.

Todo ello hace necesario que exista una normativa que regule la obligación de los empresarios y profesionales de expedir y entregar factura en cada una de sus operaciones.

Dicha normativa está recogida en el artículo 164.Uno.3.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, y desarrollada por el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, modificado posteriormente por las siguientes disposiciones:

- Real Decreto 1642/1992, de 29 de diciembre.
- Real Decreto 1811/1994, de 2 de septiembre.
- Real Decreto 267/1995, de 24 de febrero.
- Real Decreto 80/1996, de 26 de enero.

1. Sujetos obligados a facturar (art. 1.º).

Están obligados a expedir y entregar factura por las operaciones que realicen y **a conservar copia o matriz de la misma** todos los empresarios y profesionales.

En la prestación de un servicio realizada por un profesional que percibe ingresos a través del respectivo colegio profesional (arquitectos, ingenieros, etc.) la factura debe ser emitida por el profesional que es quien presta el servicio.

No obstante, se permite que determinados sujetos no emitan factura, sino un **documento equivalente**, en los casos siguientes (art. 8.º bis):

- 1.º *Inversión del sujeto pasivo.* El sujeto pasivo emitirá un documento donde, además de la serie y número, identificación del expedidor y destinatario, descripción de la operación, contraprestación total y lugar y fecha de emisión, se hará constar la liquidación del IVA. Una vez ingresado el IVA el documento tiene igual valor que la factura para el ejercicio del derecho a la deducción.
- 2.º *Adquisiciones intracomunitarias.* Los sujetos pasivos pueden emitir un único documento por todas las operaciones realizadas con un mismo proveedor en un mes, desglosando las bases que tributen a distintos tipos y las fechas en que se realizan las distintas adquisiciones.
- 3.º *Adquisiciones a sujetos acogidos al régimen especial de agricultura, ganadería y pesca.* El adquirente de los bienes debe emitir un recibo equivalente a la factura haciendo constar: serie y número, identificación del expedidor y destinatario, descripción de la operación, precio de los bienes y servicios, porcentaje de compensación (4%) y cantidad compensada.

4.º *Talonarios de vales y tickets*. Las facturas pueden ser sustituidas por talonarios de vales numerados o, en su defecto, *tickets* expedidos por máquinas registradoras en las siguientes operaciones:

- a) Ventas al por menor, entendiéndose por tales las entregas de bienes muebles corporales o semovientes cuando el destinatario de la operación no actúe como empresario o profesional, sino como consumidor final.

Con carácter general los restaurantes están autorizados a sustituir las facturas por *tickets* con independencia de su régimen de tributación por IVA y sin necesidad de solicitar autorización previa. (Cons. 27-2-1995)

- b) Ventas o servicios en ambulancia.
- c) Ventas o servicios a domicilio del consumidor.
- d) Transportes de personas y sus equipajes.
- e) Servicios de hostelería y restauración prestados por restaurantes, bares, cafeterías, horchaterías, chocolaterías y establecimientos similares.
- f) Suministros de bebidas o comidas para consumir en el acto, prestados por los establecimientos antes citados.
- g) Salas de baile y discotecas.
- h) Servicios telefónicos.
- i) Servicios de peluquerías e institutos de belleza.
- j) Utilización de instalaciones deportivas.
- k) Revelado de fotografías y estudios fotográficos.
- l) Las que autorice el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Tributaria.

2. Operaciones por las que se debe facturar (art. 2.º).

Los empresarios y profesionales están obligados a emitir factura por **todas** sus operaciones, tanto habituales como ocasionales, incluso los casos calificados como autoconsumo en el IVA.

Sin embargo, **no existe obligación de expedir factura** por las siguientes operaciones:

- a) Las realizadas por sujetos pasivos de IVA a los que sea aplicable el régimen de recargo de equivalencia (*p.ej.*: el carnicero de un mercado a sus clientes).
- b) Las operaciones exentas de IVA, salvo las que se enumeran a continuación por las que sí habrá que emitir factura:
 - Los servicios de hospitalización y asistencia.
 - Los servicios de profesionales médicos o sanitarios.
 - Las entregas de elementos del cuerpo humano.
 - Los servicios y demás operaciones realizadas por estomatólogos, protésicos dentales, etc.
 - El transporte de enfermos en ambulancias.
- c) La utilización de autopistas de peaje.
- d) Las que con referencia a sectores o empresas determinadas, autorice el órgano competente de la Administración Tributaria.
- e) Las realizadas por sujetos pasivos del IRPF acogidos al régimen de estimación objetiva por signos, índices o módulos, salvo que, por dichas actividades, tributen en régimen general de IVA.
- f) Las realizadas por sujetos pasivos del IVA acogidos al régimen simplificado, salvo que tributen por las mismas operaciones en régimen de estimación directa en el IRPF.

No obstante este conjunto de excepciones, están obligados a expedir, en todo caso, una factura completa los empresarios o profesionales que realicen las siguientes operaciones:

- a) Aquellas en las que el destinatario de la operación así lo exija para poder practicar las minuciones o deducciones en la base y en la cuota de los tributos de los que sea sujeto pasivo. (*p.ej.*: el carnicero de un mercado no tiene que emitir factura, pero si hace una venta a un restaurante, como éste necesita un justificante de sus compras, puede exigirle una factura al carnicero y éste ha de emitirla).
- b) Las entregas de bienes destinados a otro Estado miembro de la Unión Europea.
- c) Las entregas de bienes destinadas fuera de la Comunidad (exportaciones), excepto las realizadas por las tiendas libres de impuestos.

- d) Las entregas de bienes a personas jurídicas domiciliadas en otro Estado miembro que no actúen como empresarios o profesionales.
- e) Aquellas cuyos destinatarios sean:
- Administración General del Estado.
 - Administraciones de las Comunidades Autónomas.
 - Entidades que integran la Administración Local, y
 - Entidades de Derecho público vinculadas o dependientes de las anteriores.

3. Contenido de las facturas (art. 3.º).

Toda factura y sus copias o matrices han de contener, como mínimo, los siguientes datos:

- a) Número, que será correlativo, y serie, especialmente cuando existan diversos centros de facturación.
- b) Nombre y apellidos o denominación social, NIF atribuido por cualquier Estado comunitario, y domicilio, del expedidor y del destinatario. En caso de no residentes, debe indicarse la localización del establecimiento permanente.

No se considera factura completa aquella en la que figura el nombre comercial de la empresa en lugar de la razón social. (Cons. 25-7-1995)

Cuando el destinatario sea una persona física que no realice actividades empresariales o profesionales, no es necesario consignar el domicilio.

En el caso de factura con dos destinatarios de los cuales uno de ellos es persona física no empresario o profesional, constará obligatoriamente nombre y apellidos y NIF de ambos y domicilio del empresario o profesional. (Cons. 28-2-95)

Tratándose de operaciones por cuantía inferior a 15.000 pesetas realizadas para quienes no sean empresarios o profesionales en el desarrollo de su actividad, o cuando lo autorice el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Tributaria, no será obligatorio la consignación en factura de los datos de identificación del destinatario.

c) Descripción de la operación y contraprestación total.

Cuando la operación está sujeta y no exenta de IVA, deberá consignarse en la factura la base imponible, el tipo de gravamen y la cuota repercutida.

Cuando la cuota se repercuta dentro del precio, se indicará el tipo de gravamen aplicado, o bien la expresión «IVA incluido», si así está autorizado.

Las estaciones de servicio (gasolineras) que actúan por cuenta de sociedades beneficiarias de la escisión de CAMPSA o de otras estaciones con acuerdo específico de la Agencia Tributaria no es preciso que emitan documento de facturación alguno (factura o *ticket*) a quien no exija factura completa. En las operaciones en las que se exija factura, tienen autorización para expedirla sin que conste expresamente repercutido el IVA, siendo suficiente la expresión «IVA incluido». (Cons. 21-11-1995)

Si en la factura existen operaciones a distintos tipos de gravamen, habrá de diferenciarse la parte de la operación que corresponde a cada tipo.

d) Lugar y fecha de emisión.

CASOS ESPECIALES:

Medios de transporte nuevos. En las entregas de los mismos realizadas a título ocasional y exentas de IVA por estar destinados a otro Estado miembro, se ha de hacer constar en la factura, además de los requisitos anteriores:

- Las características de los medios de transporte.
- La fecha de su puesta en servicio.
- La distancia recorrida u horas de navegación hasta su entrega.

Bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección. En las entregas de estos bienes sujetas a sus regímenes especiales de IVA deberá hacerse constar en factura esta circunstancia.

Anticipos. Se deben expedir y entregar facturas por los pagos anteriores a la realización de la operación, haciendo indicación expresa de esta circunstancia.

Operaciones triangulares. Son aquellas en las que un intermediario (empresario o profesional) español realiza con un NIF español una compra de mercancías en un Estado miembro y luego vende esas mercancías en otro Estado miembro, ordenando al proveedor que envíe directamente las mercancías a su cliente.

El intermediario que realice esta operación tiene la obligación de consignar en la factura, además de los datos generales:

- Indicación expresa de que la factura corresponde a una operación triangular.
- NIF con el que realiza las adquisiciones intracomunitarias y entregas subsiguientes.
- NIF suministrado por el destinatario de la entrega subsiguiente.

Vales y tickets. Se harán constar en la parte talonaria y en la matriz de los vales, así como en los *tickets*, los siguientes datos:

- a) Número, correlativo, y, en su caso, serie.
- b) NIF del expedidor.
- c) Tipo impositivo aplicable o la expresión «IVA incluido».
- d) Contraprestación total.

Facturas telemáticas. Desarrolladas por Orden de 22 de marzo de 1996. Son facturas no emitidas en soporte de papel, sino que se transmiten (emisión y recepción) a través de redes de telecomunicaciones. Tienen la misma validez que las facturas originales siempre que la información contenida en la factura emitida y recibida sea idéntica. La Administración podrá exigir al empresario o profesional emisor o receptor su emisión en soporte de papel.

4. Emisión, rectificación y conservación de facturas (arts. 5.º a 9.º).

1.º EMISIÓN (art. 5.º y 6.º). Las facturas o documentos sustitutivos deberán emitirse en el mismo momento de realizarse la operación. No obstante, cuando el destinatario sea empresario o profesional, pueden emitirse en el plazo de 30 días a partir de dicho momento.

Las facturas deben remitirse a sus destinatarios en el momento de su expedición, o, cuando sean empresarios o profesionales, en el plazo de 30 días.

CASOS ESPECIALES:

- a) Se puede emitir una sola factura para las operaciones llevadas a cabo en el plazo de un mes natural para un mismo destinatario. En cuyo caso el plazo de 30 días para su remisión comienza a contarse desde el último día del mes natural de referencia.

La emisión de una sola factura mensual no es obligatoria para el emisor, sino una opción de éste, que no puede venir impuesta por los destinatarios. (Cons. 26-1-1996)

- b) Las facturas o documentos análogos, incluidos los de carácter mensual, correspondientes a operaciones intracomunitarias deben emitirse, en todo caso, antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que termine el período de liquidación en que se hayan devengado las operaciones.

Los empresarios y profesionales sólo pueden emitir un original de cada factura o documento análogo. No obstante, es admisible la expedición de ejemplares duplicados de los originales, en los siguientes casos:

- Cuando en una misma operación concurren varios destinatarios.
- Cuando se produzca la pérdida del original.

En cada uno de los ejemplares duplicados se hará constar la expresión «duplicado» y la razón de su expedición, teniendo la misma eficacia que los documentos originales. Si se emiten copias de las facturas deberá constar en todas ellas su carácter de tal.

2.º RECTIFICACIÓN (art. 9.º). Los empresarios o profesionales deben rectificar sus facturas o documentos análogos en los siguientes casos:

- a) Incorrecta fijación de las cuotas repercutidas.
- b) Variación de las circunstancias determinantes de su cuantía (*p.ej.*: revisión de precios).
- c) Cuando, con arreglo a Derecho, queden sin efecto las operaciones gravadas por el IVA.

No obstante, **no pueden rectificarse** las cuotas impositivas en los siguientes supuestos (fijos por el art. 89 de la Ley del IVA):

1. Cuando la rectificación implique aumento de las cuotas repercutidas y los destinatarios no actúen como empresarios o profesionales. Salvo en los casos de elevación legal del tipo impositivo en que la rectificación sí puede hacerse en el mes que entren en vigor éstos y en el siguiente.
2. Cuando la Administración Tributaria ponga de manifiesto cuotas impositivas devengadas y no repercutidas y ello constituya infracción tributaria.

2**Ejemplo:**

A una empresa la Inspección le levanta un acta con una cuota de 1.600.000 pesetas por no haber repercutido IVA en una venta de 10.000.000. Esta empresa no puede cobrarle el IVA al cliente ya que no se lo cobró en su momento.

La rectificación debe hacerse inmediatamente después de advertir la circunstancia que la motiva, pudiendo realizarse siempre que no hayan transcurrido cinco años a partir del momento en que se devengó el IVA correspondiente, o, en su caso, de la fecha en que se hayan producido las circunstancias modificativas de la contraprestación.

La rectificación debe realizarse mediante la emisión de una nueva factura o documento equivalente, perteneciente a una serie especial de numeración, en el que se hagan constar los datos identificativos de los originales y la rectificación efectuada.

El tipo aplicable a las facturas rectificativas correspondientes a operaciones cuyo devengo se produjo a un tipo de gravamen diferente será el mismo que el aplicado en las facturas objeto de rectificación.

Cuando los empresarios y profesionales concedan descuentos u otros beneficios a sus clientes, podrán emitir notas de abonos numeradas correlativamente, siempre que dichos clientes no sean empresarios o profesionales ni hubiesen exigido factura inicial completa.

Tratándose de descuentos o bonificaciones por volumen de operaciones (*rappels*), y en los demás casos que se autoricen por el Departamento de Gestión de la Agencia Tributaria, no será necesaria la especificación de las facturas rectificadas, bastando la simple determinación del período a que se refieran.

3

Ejemplo:

Un empresario concede a fin de año un *rappel* por compra a un cliente a quien ha emitido 30 facturas durante el año. No es necesario que en la factura de rectificación haga constar el número de las 30 facturas rectificadas, bastando con que se haga referencia al año al que corresponde el *rappel*.

3.º CONSERVACIÓN (arts. 7.º y 8.º). Los empresarios y profesionales están obligados a conservar las copias de las facturas o documentos sustitutivos, emitidos por ellos, durante el período de prescripción del derecho de la Administración para determinar las deudas tributarias afectadas por las operaciones correspondientes (cinco años según el art. 64 de la LGT).

Esta obligación puede sustituirse por la utilización de películas microfilmadas o soportes magnéticos que contengan todos los datos de aquéllas. Aunque no es posible la sustitución de la obligación de conservar los originales de las facturas recibidas de los proveedores, o documentos análogos, por películas microfilmadas o cintas magnéticas. (Cons. 20-11-1992)

El deber de conservación también alcanza a los rollos de las máquinas registradoras en que se anoten las operaciones documentadas mediante *tickets* y a las matrices de los talonarios de vales.

5. Valor probatorio de las facturas (art. 8.º).

Todos los gastos y deducciones practicadas en la base o en la cuota y cuyo origen sean operaciones realizadas por empresarios o profesionales deben justificarse mediante la factura completa expedida por éstos.

No obstante, esta regla general tiene una serie de **excepciones**:

a) Operaciones realizadas por quien no sea empresario o profesional establecido en España. El destinatario de la operación ha de justificar los gastos o deducciones imputados del siguiente modo:

1.º Si el destinatario no es empresario ni profesional, mediante los medios de prueba admitidos en Derecho siempre que consten la identidad y domicilio de las partes, la naturaleza de la operación, el precio y condiciones para su pago y el lugar y fecha de su realización.

2.º Si el destinatario es empresario o profesional, mediante documento público o privado si se trata de adquisición de bienes inmuebles, y mediante una autofactura extendida por el destinatario, firmada por el transmitente o prestador del servicio y con todos los datos de una factura completa.

Cuando la operación esté sujeta a los regímenes especiales de bienes usados o al de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, la factura de compra se ajustará a lo dispuesto en sus respectivas normativas específicas de IVA.

b) Adquisiciones efectuadas a empresarios acogidos al régimen especial de agricultura, ganadería y pesca del IVA. Los gastos o deducciones que procedan se justifican mediante el recibo exigido por la normativa del IVA y que emite el destinatario de la operación.

Cuando la adquisición la realizan personas o entidades no establecidas en España, sirve de justificante el documento que contenga la liquidación de IVA, o si no procede expedirlo, alguno de los documentos señalados en el apartado a) anterior.

c) Adquisiciones de valores mobiliarios. Se justifican mediante el documento público extendido por el fedatario interviniente o el justificante bancario de la operación.

d) Operaciones realizadas por entidades bancarias o crediticias. Se justifican a través del documento, extracto o nota de cargo expedido por la entidad en el que consten los datos propios de una factura salvo su número y serie.

e) El Departamento de Gestión de la Agencia Tributaria puede autorizar que determinados empresarios o profesionales o sectores económicos, atendiendo a sus características específicas, sustituyan la factura por otro documento equivalente. En estos casos los destinatarios de las operaciones sólo podrán exigir dicho documento equivalente.

Las facturas hechas para alterar lo pactado, o que no produzcan lo establecido en una escritura pública, que haya surtido efectos frente a la Hacienda Pública para la misma operación, no sirven para justificar gastos o deducciones de mayor cuantía.

4

Ejemplo:

Una empresa hace una compra a un proveedor por 50.000.000 de pesetas mediante escritura pública, pagando los impuestos correspondientes. Posteriormente el vendedor emite una factura por 60.000.000 de pesetas, pero el comprador no podrá deducirse esa factura pues altera el precio pactado en una escritura pública que ha surtido efectos frente a la Hacienda Pública.

6. Régimen sancionador.

El incumplimiento de las obligaciones de facturación y, en general, de emisión, entrega y conservación de justificantes o documentos equivalentes, constituye **infracción simple**, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 78.1 d) de la LGT.

En cuanto a la sanción aplicable, el artículo 83.1 de la LGT, sanciona, con carácter general, las infracciones simples con multa de **1.000 a 150.000 pesetas** cada una.

En el caso de las obligaciones de facturación, cada factura no emitida o emitida incorrectamente supone una infracción simple.

No obstante, el artículo 83.5 de la LGT, limita la cuantía total de las multas impuestas al **5 por 100** del importe total de las contraprestaciones del conjunto de las operaciones que hayan originado las infracciones correspondientes.

En caso de **incumplimiento generalizado** del deber de facturación, o cuando la Administración no pueda por causa del sujeto infractor conocer el número de operaciones, facturas o documentos análogos que hayan originado una infracción simple, aquél será considerado responsable de una única infracción simple y sancionado con multa entre **25.000 pesetas y una cantidad igual al 5 por 100 del volumen de operaciones** en el período de tiempo al que la comprobación se refiera.

La Circular 1/1986, de la Secretaría General de Hacienda, estableció los siguientes criterios de graduación de sanciones:

- **NO EMISIÓN DE FACTURA O DOCUMENTO EQUIVALENTE** (Instrucción II.3.^a): **5.000 pesetas por cada factura** o documento equivalente. Cuando se trate de sujetos pasivos acogidos al régimen simplificado de IVA: **1.000 pesetas**.
- **EMISIÓN INCORRECTA DE FACTURA O DOCUMENTO EQUIVALENTE** (Instrucción II.4.^a): régimen general de IVA. En función de los errores detectados:
 - Ausencia de NIF del emisor **3.000 ptas./factura**
 - Identificación incorrecta emisor **1.000 ptas./factura**
 - Omisión del número, serie en su caso, lugar o fecha **1.000 ptas./factura**
 - No consignar tipo impositivo y cuota separadamente de la base imponible **1.000 ptas./factura**

En ningún caso la sanción por cada factura incorrecta podrá superar la cifra de **5.000 pesetas**.

En el caso de contribuyentes acogidos al Régimen Simplificado de IVA: **1.000 ptas./factura**, cualquiera que sean los defectos observados.

- NO EMISIÓN O EMISIÓN INCORRECTA DE VALES O *TICKETS* (Instrucción II.5.^a). **1.000 pesetas por vale o ticket** incorrecto o no emitido.
- INCUMPLIMIENTO DEL DEBER DE REPERCUTIR LA CUOTA DE IVA (Instrucción II.6.^a). **5.000 pesetas por cada factura** o documento equivalente. Esta infracción es incompatible con la no emisión de factura o documento equivalente, ya que si no se emite la factura no se repercute la cuota de IVA (una infracción subsume a la otra). También es incompatible con la infracción grave consistente en dejar de ingresar las cuotas de IVA. Por tanto sólo se aplica cuando se haya ingresado un IVA no repercutido (*p.ej.*: complementaria de IVA por unas ventas que se facturaron sin IVA).

La normativa específica de IVA (Ley 37/1992) establece las siguientes infracciones simples, en relación con el deber de facturación de empresarios y profesionales:

- a) Adquisición de bienes por parte de sujetos pasivos acogidos al régimen especial del Recargo de equivalencia sin que en las correspondientes facturas o liquidaciones de importación figuren expresamente repercutidos el IVA y el Recargo de equivalencia, salvo que el adquirente hubiera dado cuenta de ello a la Administración Tributaria mediante escrito presentado en la Delegación en la que radique su domicilio fiscal (art. 170.Dos.1.^o).

SANCIÓN APLICABLE: **200 por 100** del Recargo de equivalencia que debió repercutirse. Mínimo: **5.000 pesetas** por cada adquisición o importación sin Recargo de equivalencia (art. 171.Uno.1.^o).

- b) Repercusión improcedente en factura o documento equivalente, por personas que no sean sujetos pasivos de IVA, de cuotas impositivas que no hayan sido objeto de ingreso en el plazo correspondiente (art. 170.Dos.3.^o).

SANCIÓN APLICABLE: **300 por 100** de las cuotas indebidamente repercutidas. Mínimo: **50.000 pesetas** por cada factura o documento en que se produzca la infracción (art. 171.Uno.3.^o).

IV. OBLIGACIONES DE INFORMACIÓN

La obligación de proporcionar a la Administración Tributaria información con trascendencia tributaria, aparece consagrada en los artículos 111 y 112 de la LGT. El apartado 1 del artículo 111 establece que: «Toda persona natural o jurídica, pública o privada, estará obligada a proporcionar a la Administración Tributaria toda clase de datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria, deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas».

Por su parte, el apartado 2 del mismo artículo dispone que: «Las obligaciones a las que se refiere el apartado anterior deberán cumplirse, bien con carácter general, bien a requerimiento individualizado de los órganos competentes de la Administración Tributaria, en la forma y plazos que reglamentariamente se determinen».

Podemos así distinguir entre dos tipos de obligaciones de información con trascendencia tributaria:

- a) Obligaciones genéricas. Se producen en aquellos casos en que la norma establece la obligación de proporcionar determinados datos sin necesidad de que la Administración Tributaria los requiera. También se conocen con el nombre de obtención de información «por suministro».
- b) Obligaciones específicas. Se dan cuando la Administración realiza una actuación singularizada que exige a una persona determinada que le proporcione unos determinados datos. Algunos autores denominan a esta forma de obtención de información: «por captación».

1. Obligaciones genéricas.

Dentro de las obligaciones de información genéricas vamos a estudiar una serie de declaraciones que han de presentar los contribuyentes que reúnan determinados requisitos y que se caracterizan porque la presentación de tales declaraciones no supone el ingreso de cantidad alguna en el Tesoro Público. Ello, unido al hecho de que su incumplimiento se califica de infracción simple, conduce a muchos contribuyentes a pensar que tales obligaciones, primero, al no tener la trascendencia que puede tener la falta de ingreso de los tributos, no va a ser especialmente controlado por la Administración Tributaria, cosa que, afortunadamente, no está sucediendo, como vimos en la Introducción de este artículo. Y, segundo, en caso de que se controle, la sanción a imponer va a ser muy baja (en comparación con el trabajo que supone facilitar esa información o la importancia que puede tener la misma cuando sus clientes y proveedores no cumplen con la obligación constitucio-

nal de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas), extremo que tampoco es cierto, ya que, como veremos al hablar del régimen sancionador, aunque las infracciones se califican de «simples», la sanción puede llegar hasta el 5 por 100 del volumen de ventas, y cuando se trata de una empresa pequeña-mediana que facture, por ejemplo, 400.000.000 de pesetas, un 5 por 100 son 20.000.000, que ya no es una sanción tan «simple».

Las declaraciones informativas que vamos a analizar son las siguientes:

1. Declaración anual de operaciones con terceros.
2. Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias.
3. Declaración anual de subvenciones a agricultores o ganaderos.
4. Declaración anual de partícipes y aportaciones.
5. Otras declaraciones informativas.

1.1. Declaración anual de operaciones con terceros.

Consiste en una relación, que han de presentar determinados contribuyentes, ajustada a un modelo oficial y en la que se detallan quiénes han sido los clientes y proveedores con los que han realizado operaciones de ventas y compras superiores a un determinado límite (500.000 ptas.) durante el año. La importancia de la información facilitada a través de esta declaración es tal que en el «argot fiscal» es conocida como «el chivato», pues mediante el cruce informático de la información de clientes y proveedores (cuando un contribuyente declara haber comprado a una persona una cierta cantidad, automáticamente se imputa como ventas a esta persona) se obtiene una información fundamental para la gestión tributaria, con especial incidencia en las actuaciones de comprobación e investigación que realiza la Inspección de los Tributos.

La normativa básica está constituida por los artículos 111 y 112 de la LGT, desarrollados en la actualidad a través del Real Decreto 2027/1995, de 22 de diciembre, que será aplicable a la declaración correspondiente al año natural de 1996 (a presentar en 1997).

Hasta la declaración del año 1995, inclusive, que se presentó en abril de 1996, la normativa reguladora estaba constituida por el Real Decreto 2529/1985 (para los empresarios y profesionales) y el Real Decreto 1550/1987 (para las entidades públicas que no desarrollen actividades empresariales ni profesionales).

La reforma de 1995 ha tenido por objetivos:

- 1.º Delimitar las diversas fuentes de suministro de información a la Administración Tributaria para evitar duplicaciones e incoherencias.
- 2.º Coordinar la obligación de suministrar información con los nuevos sistemas de estimación objetiva en la modalidad de signos, índices o módulos en el IRPF; y con el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca en el IVA.
- 3.º Unificar las declaraciones anuales de operaciones con terceros que antes presentaban en modelos diferentes los empresarios y profesionales, por un lado, y las entidades públicas, por otro.
- 4.º Aproximación de los criterios aplicables en la elaboración de la declaración anual de operaciones con los criterios que emanan de la normativa reguladora del IVA.
- 5.º Potenciación de la presentación de la declaración mediante otros soportes distintos del papel.

1.1.1. Sujetos obligados a presentar la declaración.

Según el artículo 1.º del Real Decreto 2027/1995, están obligados:

1. Las personas físicas, las personas jurídicas, de naturaleza pública o privada y las entidades a que se refiere el artículo 33 de la LGT (herencias yacentes, comunidades de bienes, sociedades civiles, etc.) siempre que desarrollen **actividades empresariales o profesionales**.

A estos efectos se consideran actividades empresariales o profesionales «las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios» (art. 5.º 2 de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido). También tienen la consideración de actividades empresariales o profesionales las realizadas por quienes la Ley del IVA considera empresarios o profesionales (sociedades mercantiles, arrendadores de bienes y quienes urbanicen terrenos, o promuevan, construyan o rehabiliten edificios destinados a la venta, adjudicación o cesión, aunque sea ocasionalmente) (art. 5.º 1 de la Ley 37/1992).

2. Las entidades públicas que a continuación se relacionan, que deberán incluir las **adquisiciones de bienes o servicios** que efectúen al margen de las actividades empresariales o profesionales que realicen (cuyas operaciones deben incluirse también en base al apartado 1 anterior) o, incluso, cuando no realicen actividades de esta naturaleza:

- La Administración del Estado y sus Organismos Autónomos.
- Las Comunidades Autónomas y sus organismos dependientes.
- Las entidades integradas en las demás Administraciones Públicas, territoriales o en la Administración institucional.
- Las sociedades estatales, autonómicas, provinciales o municipales.
- Las cámaras y corporaciones.
- Los colegios y asociaciones profesionales de carácter público.
- Las Mutualidades de previsión social de naturaleza pública y las demás entidades públicas, incluidas las Gestoras de la Seguridad Social.
- Los partidos políticos.
- Los sindicatos, y
- Las asociaciones empresariales.

Es decir, que estas entidades públicas tienen que presentar la declaración anual, tanto si realizan actividades empresariales o profesionales (**Ejemplo:** un Ayuntamiento que alquila unos locales comerciales que son de su propiedad), como si, no realizando actividades empresariales o profesionales, realizan adquisiciones de bienes o servicios para el cumplimiento de sus fines (**Ejemplo:** un partido político por el consumo de luz o teléfono, con los límites cuantitativos que luego veremos).

Desaparece así la Declaración Anual de Operaciones para las Entidades Públicas (*modelo 348*), regulada por Real Decreto 1550/1987, de 18 de diciembre, en la que aquéllas debían facilitar la información que ahora se refunde en la Declaración anual de operaciones con terceros, eliminándose los problemas que ambos modelos presentaban para aquellas entidades públicas que realizaban actividades empresariales o profesionales y a la hora de elaborar los *modelos 347 y 348* se les planteaba la duda de en qué modelo incluir las adquisiciones de bienes y servicios que se empleaban conjuntamente para actividades empresariales o profesionales y para el resto de sus actividades.

3. Las entidades integradas en las distintas Administraciones Públicas territoriales o en la Administración institucional por las **subvenciones, auxilios o ayudas** que concedan con cargo a sus Presupuestos Generales o gestionen por cuenta de entidades u organismos no integrados en las mismas.

No están obligadas a relacionar en la declaración anual de operaciones con terceros aquellas subvenciones concedidas a agricultores o ganaderos que se declaren en su modelo específico (*modelo 346*).

4. Las sociedades, asociaciones, colegios profesionales u otras entidades que, entre sus funciones, realicen la de cobro, por cuenta de sus socios, asociados o colegiados, de honorarios de profesionales o de otros derivados de la propiedad intelectual o industrial o de los de autor (los llamados **cobros por mediación**), si bien sólo han de incluirse cuando la cantidad satisfecha a cada asociado o colegiado supere las 50.000 pesetas, como luego veremos.

La doctrina administrativa, a través de distintas consultas ha puntualizado algunas cuestiones en relación con los obligados a presentar la declaración anual de operaciones, que recogemos a continuación:

Están obligados a presentar declaración:

- 1.º Los empresarios o profesionales, aunque se encuentren en estimación objetiva por coeficientes en el IRPF (hasta 1996 no estaban obligados los empresarios en régimen de coeficientes cuando el volumen total de operaciones -ventas, IVA incluido- no superaba los 10.000.000 de ptas.). (Cons. 26-1-1996, 18-9-1995)
- 2.º Un contribuyente, con una actividad en módulos y otra en coeficientes, debiendo presentar la declaración anual de operaciones sólo por la parte correspondiente a esta segunda actividad. (Cons. 20-9-1995)
- 3.º Un arrendador de locales de negocios que declara sus rendimientos en el IRPF como rendimientos del capital inmobiliario y no como rendimientos de actividades empresariales, ya que la obligación de presentar la declaración anual de operaciones se deriva de su calificación como empresario según el IVA [los arrendadores siempre son empresarios, art. 5.º 1 c) Ley 37/1992], con independencia del IRPF. (Cons. 6-6-1994)
- 4.º Las comunidades de propietarios que desarrollen actividades empresariales o profesionales (**Ejemplo:** alquiler de locales de negocio). (Cons. 26-2-1996)
- 5.º Los minoristas cuyas ventas en su conjunto, respecto de un mismo consumidor final, superen las 500.000 pesetas, siempre que se hubiera debido expedir y entregar factura completa. (Cons. 2-10-1995)

1.1.2. Sujetos no obligados.

El artículo 2.º del Real Decreto 2027/1995, establece las exclusiones a la obligación de presentar la declaración anual de operaciones con terceros. Según este precepto no están obligados a presentar dicha declaración:

- 1.º Quienes no hayan realizado operaciones que en su conjunto, respecto de otra persona o entidad, superen la cifra de **500.000 pesetas**, con carácter general, o **50.000 pesetas**, cuando se trate de pagos por mediación.

5**Ejemplo:**

Sociedad mercantil que ha realizado durante el año natural ventas por importe de 40.000.000 de pesetas, pero que sólo con un cliente ha superado la cifra global (no operación a operación) de 500.000 pesetas. Tendrá que presentar la declaración incluyendo únicamente en la relación de clientes a aquel con quien ha superado las 500.000 pesetas. Si no hubiera realizado ventas superiores a dicha cifra, no tendría que presentar declaración.

Las cifras anteriores se entenderán referidas al **año natural**, lo cual conlleva que aquellas empresas que tienen el ejercicio partido o encabalgado entre los años deben presentar la declaración anual incluyendo operaciones de uno y otro ejercicio.

6**Ejemplo:**

Empresa cuyo ejercicio comprende de 1.º de julio a 30 de junio del año siguiente. En la declaración anual de 1996 deberá incluir operaciones del ejercicio cerrado el 30 de junio de 1996 (operaciones del período 1-1-1996 a 30-6-1996) y operaciones del ejercicio a cerrar el 30 de junio de 1997 (operaciones del período 1-7-1996 a 31-12-1996).

La transformación de sociedades, toda vez que no supone extinción de la personalidad jurídica, implica que se considere un mismo sujeto a efectos de determinar el importe de 500.000 pesetas en la declaración anual de operaciones.

Una «sociedad anónima» que durante el ejercicio se transforma en «sociedad limitada» se considera un mismo sujeto pasivo a efectos de determinar el importe de 500.000 pesetas en la declaración anual de operaciones, toda vez que la transformación no supone extinción de la personalidad jurídica. (Cons. 2-11-1994)

La declaración sólo se presenta en aquellos casos en que exista alguna información que facilitar. No existe obligación de presentar la declaración en blanco, como sucede en otros casos (*p.ej.*: presentación de un trimestre de IVA sin actividad).

2.º Las personas físicas y entidades en régimen de atribución de rentas en el IRPF, por las actividades acogidas a la modalidad de signos, índices o módulos del método de estimación objetiva en dicho impuesto y a cualquiera de los siguientes regímenes especiales del IVA:

- Simplificado.
- Recargo de equivalencia, o
- Agricultura, ganadería y pesca.

salvo por las operaciones excluidas de estos regímenes.

La condición es doble, han de tributar en la modalidad de signos, índices o módulos y en cualquiera de los regímenes especiales del IVA citados.

La disposición adicional tercera del Real Decreto 2027/1995, ha eximido a estos obligados tributarios de presentar también la declaración anual de operaciones con terceros correspondientes al año 1995.

3.º Quienes realicen en España actividades empresariales o profesionales sin tener en territorio español:

- La sede de su actividad económica.
- Un establecimiento permanente, o
- Su domicilio fiscal.

Pues ello supondría gravar a los no residentes con una declaración informativa que prácticamente nadie realizaría.

- 4.º Los obligados tributarios que hayan realizado exclusivamente operaciones no sometidas al deber de declaración. Exclusión lógica, porque en otro caso estarían obligados a presentar una declaración en blanco.

1.1.3. Contenido.

En cuanto a la información que debe incluirse dentro de la declaración de operaciones con terceros, el artículo 3.º del Real Decreto 2027/1995, diferencia dos grandes bloques:

1. Personas físicas o jurídicas y entidades del artículo 33 de la LGT que desarrollen actividades empresariales o profesionales (art. 3.º 1).

DEBEN INCLUIR: relación de todas aquellas personas o entidades con quienes hayan efectuado **operaciones** que, en su conjunto y para cada una de ellas, superen las 500.000 pesetas durante el **año natural** que se declara.

Los socios de las cooperativas tienen la consideración de terceros a efectos de la declaración anual de operaciones, debiendo las cooperativas relacionar a todos sus socios con los que hayan efectuado entregas de bienes, prestaciones de servicios o adquisiciones de bienes y servicios. (Cons. 5-6-1995)

En la declaración han de diferenciarse las entregas de bienes y servicios de las adquisiciones de los mismos.

7

Ejemplo:

La empresa A realiza con la empresa B las siguientes operaciones durante el año 19X4: vende a B mercancías por importe de 400.000 pesetas y recibe prestaciones de servicios de B por importe de 600.000 pesetas. En ambos casos, IVA incluido.

A debe relacionar a B en su declaración, en el apartado de compras por importe de 600.000 pesetas, pero no debe incluirle como cliente por las ventas que le hizo ya que éstas no superaron la cifra de 500.000 pesetas.

Se consideran **operaciones**, tanto las ventas -entregas de bienes y servicios- realizadas por el declarante, como sus compras -adquisiciones de bienes y servicios-. En ambos casos se incluyen las operaciones típicas o habituales y las ocasionales, incluso las operaciones inmobiliarias.

No se consideran operaciones económicas los pagos a la Seguridad Social (tanto de la empresa como de los trabajadores), ni los tributos locales (IBI, IAE, etc.), y por tanto no deben incluirse en la declaración. (Cons. 2-11-1994)

Los pagos que efectúa un gestor administrativo en concepto de suplidos no tienen la consideración de operaciones económicas del gestor, quien no tiene que relacionarlos, ya que no son adquisiciones suyas sino de su cliente (que es quien tiene que declararlos). (Cons. 24-5-1995)

En los casos de préstamos solicitados por una empresa a una entidad bancaria, el capital del préstamo no tiene la consideración de operación económica y por tanto no debe incluirse en la declaración, sí deben incluirse los intereses (tanto en la declaración del prestatario como en la del prestamista), salvo en las operaciones cuya contraprestación haya sido objeto de retención a cuenta del IRPF o del IS. (Cons. 5-6-1995)

Las operaciones realizadas con títulos valores y los intereses de préstamos satisfechos, sólo han de incluirse en la declaración si se producen en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional. (Cons. 31-3-1987)

El descuento bancario se incluye en la declaración anual de operaciones siempre que el destinatario de la operación sea empresario o profesional, la operación tenga lugar en el desarrollo de su actividad y los importes superen las 500.000 pesetas (Cons. 13-10-1995)

Se considera el extracto o nota de cargo expedido por la entidad como documento análogo a la factura (art. 8.º 6 del R.D. 2402/1985). Cuando el banco expide tal documento y el empresario o profesional lo utiliza como justificante del gasto producido, surge la obligación de incluir el importe de la operación en la declaración anual de operaciones del empresario o profesional, ya que no deben incluirse «las operaciones por las que no se debió expedir factura», pero sí las operaciones exentas si se expidió factura o documento análogo, como sucede en este caso.

No deben incluirse en el capítulo de pagos los desembolsos efectuados por la empresa matriz en la suscripción de acciones de la participada. (Cons. 24-5-1995)

Las operaciones de compra o venta a plazos deben incluirse en la declaración por el valor total de las mismas, con independencia de las cantidades que queden pendientes de pago o cobro, respectivamente. (Cons. 31-3-1987)

Con relación al IVA, han de consignarse en la declaración tanto las operaciones sujetas y no exentas como las no sujetas o exentas del mismo.

CASOS PARTICULARES:

A) Entidades aseguradoras. Además de incluir a las personas y entidades de acuerdo con la regla general, deberán incluir en su declaración las operaciones de seguros, atendiendo al importe de las primas o contraprestaciones percibidas y a las indemnizaciones o prestaciones satisfechas. Sin que les sea aplicable en ningún caso la exclusión del deber de presentar la declaración como consecuencia de no tener que expedir factura o documento análogo.

B) Operaciones en Canarias, Ceuta y Melilla (disp. adic. primera R.D. 2027/1995). Deben incluirse en la declaración anual todas aquellas operaciones que, según la Ley del IVA (arts. 68, 69 y 70), se entiendan realizadas en Canarias, Ceuta y Melilla, si bien han de tenerse en cuenta los siguientes extremos:

- a) Por importe total de la contraprestación se entenderá el resultante de aplicar las normas de determinación de la base imponible del Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas o del Impuesto General Indirecto Canario, según proceda, añadiendo las cuotas repercutidas o soportadas por dichos impuestos.

Con la anterior normativa (R.D. 2529/1985), vigente hasta la declaración de 1995, las operaciones que relacionen las empresas radicadas en Canarias deben consignarse **sin** el IGIC. (Cons. 2-11-1994)

- b) No son exigibles a estas operaciones los requisitos de tributación en IVA exigidos para aquellos que estén acogidos al sistema de signos, índices o módulos. Es decir que los empresarios o profesionales en Canarias, Ceuta y Melilla, para no tener que presentar la declaración anual de operaciones, es suficiente con que se acojan al sistema de signos, índices o módulos. A ellos no se les exige que tributen por IVA porque este impuesto no existe allí.

NO DEBEN INCLUIRSE las siguientes operaciones (art. 3.º 2):

- a) Las que hayan supuesto entregas de bienes o prestaciones de servicios por las que los obligados a declarar **no debieron**:

- 1.º Expedir y entregar factura o documento equivalente consignando los datos de identificación del destinatario. Consecuencia lógica, pues si no tuvieron que emitir factura identificando al destinatario, no pueden saber a quién han facturado por importe superior a 500.000 pesetas.

8**Ejemplo:**

El carnicero, sujeto al régimen de Recargo de equivalencia, en el que no tiene que emitir factura ni documento equivalente, no tiene que presentar detalle de sus ventas en la declaración anual de operaciones, ya que «no sabe» a quién ha vendido por importe superior a 500.000 pesetas.

- 2.º Firmar el recibo emitido por el adquirente en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA.

Este recibo emitido por el adquirente es la factura que debería emitir el agricultor, pero que la ley obliga a emitir a su cliente (el adquirente). Como en el caso anterior, si el agricultor o ganadero no tiene que firmar el recibo, es como si no tuviese que emitir factura, y por los mismos motivos que antes, no tiene que declarar la operación.

- b) Las operaciones realizadas al margen de la actividad empresarial o profesional.

9**Ejemplo:**

Empresario que adquiere una vivienda para él y su familia. No tendrá que declararla, aunque el vendedor sí tenga que hacerlo.

La declaración anual de operaciones pretende obtener información derivada de las actividades que realizan profesionales o empresarios, no de las actividades de los particulares o consumidores finales y en este caso el empresario actúa como consumidor final, de ahí la exclusión.

- c) Las entregas de bienes, prestaciones de servicios o adquisiciones de bienes o servicios efectuadas a título gratuito no sujetas o exentas de IVA. Según la normativa del IVA se entienden por tales:
- Las entregas de muestras de mercancías sin valor comercial estimable, con fines de promoción.
 - Las prestaciones de servicios de demostración efectuadas para la promoción de actividades empresariales o profesionales.

Deben declararse las entregas y adquisiciones de bienes y servicios a título gratuito sujetas y no exentas en el IVA (*p.ej.*: transferencias gratuitas a terceros). El resto de autoconsumos (autoconsumo interno) no deben declararse, puesto que no son operaciones realizadas con otras personas o entidades.

No deben incluirse las subvenciones recibidas ya que se trata de entregas, prestaciones o adquisiciones de bienes o servicios a título gratuito. Sin embargo, sí existe obligación de incluir las subvenciones concedidas por parte de las entidades públicas. (Cons. 2-11-1994)

- d) Los arrendamientos de bienes exentos de IVA realizados por personas físicas o entidades sin personalidad (entidades del art. 33 de la LGT) al margen de cualquier otra actividad empresarial o profesional.

10**Ejemplo:**

Particular, persona física, que arrienda una vivienda por 50.000 pesetas al mes (600.000 ptas. al año).

- e) Las adquisiciones de efectos timbrados o estancados y signos de franqueo, a menos que tengan la consideración de objetos de colección conforme a la normativa del IVA.

Según dicha normativa, son objetos filatélicos de colección los sellos de correos, timbres fiscales, marcas postales, sobres de primer día, artículos franqueados y análogos, oblitrados (anulados) o no, que no tengan ni hayan de tener curso legal.

- f) Las operaciones realizadas por las entidades o establecimientos que tengan carácter social conforme a la Ley del IVA y que correspondan al sector de su actividad exento de IVA.

Según el artículo 20.Tres de la Ley del IVA, se consideran entidades o establecimientos de carácter social aquellos en los que concurran los siguientes requisitos:

- 1.º Finalidad lucrativa, dedicando los beneficios eventuales a actividades exentas de idéntica naturaleza.
- 2.º Los cargos de presidente, patrono o representante legal deberán ser gratuitos.
- 3.º Los socios, comuneros o partícipes y sus cónyuges o parientes consanguíneos, hasta el segundo grado inclusive, no podrán ser destinatarios principales de las operaciones exentas.

11**Ejemplo:**

Compras de material médico realizadas por Cruz Roja Española, que ésta no tiene que declarar, pero que sí tendrán que declarar sus proveedores, ya que la norma habla de operaciones realizadas «por», no «para», entidades de carácter social.

Los centros de la Iglesia que realizan actividades exentas de IVA no tienen que declarar las adquisiciones de bienes y servicios tanto exentas como no exentas de IVA, siempre que se dediquen al sector exento. (Cons. 18-1-1996)

- g) Las importaciones y exportaciones de mercancías, así como las operaciones realizadas directamente desde o para un establecimiento permanente del declarante, situado fuera del territorio español, **salvo** que aquél tenga su sede en España y la persona o entidad con quien se realice la operación actúe desde un establecimiento situado en territorio español.

La declaración anual de operaciones con terceros tiene por objeto la captación de información, que en el caso de la importaciones y exportaciones de mercancías se obtiene a través de la documentación aduanera. Por otro lado, la información que se obtendría serían las compras y ventas que realizan personas residentes en otros países, información que no sirve de nada para la Administración fiscal española. La única excepción que se contempla es que la operación se realice entre un establecimiento permanente en el extranjero de un residente en España y un no residente que actúe desde un establecimiento permanente situado en territorio español.

12

Ejemplo:

Empresa española que, desde un establecimiento permanente situado en Marruecos, vende mercancías a una empresa canadiense con un establecimiento permanente situado en España. Aunque se trate de una importación que hace el establecimiento permanente canadiense, a la Administración fiscal española le interesa conocer que una empresa española ha obtenido unos ingresos que están sujetos a su control, de ahí que se obligue a incluir esta operación en la declaración de la empresa canadiense y de la empresa española.

- h) Las entregas y adquisiciones de bienes que supongan envíos entre la península o Baleares y las islas Canarias, Ceuta y Melilla. El motivo de la exclusión es el mismo que en la letra anterior, la información referente a estos envíos se obtiene mediante la documentación aduanera.
- i) Las operaciones respecto de las que exista una obligación periódica de información a la Administración Tributaria estatal a través de declaraciones específicas, y en particular las siguientes operaciones:
- 1.º Aquellas cuya contraprestación haya sido objeto de retención o ingreso a cuenta del IRPF o del IS, o deba ser declarada a través de los resúmenes anuales de retenciones o ingresos a cuenta, que se incluyen en los *modelos 110, 111, 123, 124 y 126* y en sus resúmenes anuales: *modelos 190, 193, 194 y 196*.
 - 2.º Las intervenidas por fedatarios públicos o intermediarios financieros (notarios, corredores de comercio, etc.), que deben declararse en los *modelos 198 y 192*.
 - 3.º Las que deban ser objeto de suministro anual de información a la Administración Tributaria por parte de las entidades gestoras de fondos de pensiones, los promotores de planes de pensiones que efectúen contribuciones a los mismos y las empresas o entidades acogidas a sistemas alternativos a los planes de pensiones, que deben presentar el *modelo 345*.
 - 4.º Las entregas o adquisiciones intracomunitarias de bienes y las entregas interiores de bienes devengadas por inversión del sujeto pasivo, que deben relacionarse en el *modelo 349*.
 - 5.º Las subvenciones o indemnizaciones satisfechas a agricultores o ganaderos, que deben declararse en el *modelo 346*.

En general, puede verse que se excluye en este apartado toda aquella información que llega a la Administración Tributaria a través de otros cauces y que en caso de inclusión en la declaración anual de operaciones supondría su duplicación.

*2. Entidades públicas, partidos políticos, sindicatos y asociaciones empresariales. **DEBEN INCLUIR:***

- a) En el supuesto de que hayan realizado actividades empresariales o profesionales, relación de todas aquellas personas o entidades con quienes hayan efectuado **operaciones** que, en su conjunto y para cada una de ellas, superen las 500.000 pesetas durante el **año natural** que se declara, diferenciando las entregas de bienes y servicios de las adquisiciones de los mismos.

Es decir, tienen la misma obligación que las personas físicas o jurídicas de carácter privado.

- b) Relación de todas aquellas personas o entidades a quienes hayan efectuado **adquisiciones** de bienes o servicios al margen de cualquier actividad empresarial o profesional, o **subvenciones, auxilios o ayudas** que, en su conjunto y para cada una de ellas superen la cifra de 500.000 pesetas durante el año natural.

De esta forma la Administración Tributaria obtiene información relativa a las transacciones económicas en que intervienen las entidades públicas, así como de las subvenciones y ayudas que concedan, evitándose que, por ejemplo, una empresa contratista de la Administración Pública, que recibe dinero de ella, no declare esos ingresos.

NO DEBEN INCLUIRSE las siguientes operaciones:

- a) Las importaciones de mercancías.
- b) Las adquisiciones de bienes que supongan envíos entre el territorio peninsular español o Baleares y las islas Canarias, Ceuta y Melilla.
- c) Las relativas a efectos timbrados y aquellas respecto de las que exista una obligación periódica de información. En iguales condiciones que hemos visto en el apartado 1.º anterior.

*3. Sociedades, asociaciones, colegios profesionales u otras entidades que realizan funciones de mediación de cobro por cuenta de sus socios asociados o colegiados. **Deben incluir** relación de los pagos efectuados, siempre que el total anual satisfecho a cada persona imputada haya superado la cifra de 50.000 pesetas.*

1.1.4. Cumplimentación de la declaración (art. 4.º del R.D. 2027/1995).

Los datos que han de consignarse en la declaración son los siguientes:

- a) Datos identificativos del declarante (apellidos y nombre o razón social completa, número de identificación fiscal -NIF- y domicilio fiscal).

Las entidades sin personalidad jurídica que desarrollen actividades empresariales o profesionales tendrán su domicilio fiscal donde esté centralizada su dirección administrativa y la dirección de sus negocios. Y en caso de duda, donde radique el mayor valor del inmovilizado. Se acerca, de esta forma, al criterio de identificación del domicilio establecido en el IS.

- b) Datos identificativos de las personas o entidades relacionadas (apellidos y nombre o razón social, NIF y domicilio fiscal).

- c) Importe total, individualizado y expresado en pesetas de las operaciones realizadas con cada persona o entidad en el año natural al que se refiere la declaración. A estos efectos deberán tenerse en cuenta los siguientes extremos:

1.º Las operaciones se declaran por el **importe total de la contraprestación**, incluyendo, en su caso:

- Las cuotas soportadas o repercutidas por IVA.
- Los recargos soportados o repercutidos por IVA (*p.ej.*: recargo de equivalencia).
- Las compensaciones percibidas o satisfechas en el régimen de agricultura, ganadería y pesca del IVA.

2.º El importe total individualizado se declarará **neto de devoluciones o descuentos y bonificaciones** concedidas y de las operaciones que queden sin efecto en el mismo año natural.

13**Ejemplo:**

Durante 19X3 quedan sin efecto unas ventas de 19X2 por importe de 10.000.000 de pesetas al cliente *PP*. En 19X3 las ventas realizadas a dicho cliente fueron de 8.000.000. No puede consignarse en 19X3 un importe total negativo de 2.000.000. Al no haber superado en 19X3 el importe neto de las operaciones el límite de 500.000 pesetas no habría que relacionar al cliente *PP*. (Cons. 29-2-1996)

Existen **criterios especiales** para la determinación del importe total de operaciones en determinados supuestos:

- En los casos de **inversión del sujeto pasivo en el IVA**, se declarará el importe total de la contraprestación.

14**Ejemplo:**

La empresa *I23, S.L.* contrata los servicios de un conocido arquitecto americano para remodelar sus oficinas, éste cobra a *I23, S.L.* por sus servicios 5.000.000 de pesetas. La empresa española, paga al arquitecto 5.000.000 de pesetas y como se trata de un supuesto de inversión del sujeto pasivo de IVA (art. 84 de la Ley del IVA), debe autorrepercutirse el IVA mediante un documento sustitutivo de la factura por importe de 800.000 pesetas (16% s/5.000.000) y consignar en la declaración el importe total de la contraprestación, es decir, 5.000.000 de pesetas, IVA excluido.

- En las operaciones de mediación y agencia o comisión, cuando el **comisionista** actúe **en nombre ajeno**, deberá declararse el total de la comisión más las cuotas de IVA, repercutido o soportado.

15**Ejemplo:**

El señor López, comisionista en nombre ajeno, ha adquirido por cuenta de su comitente, la empresa *3B, S.A.*, mercancías por importe de 10.000.000 de pesetas más el IVA al 16 por 100. La comisión pactada es del 10 por 100. El señor López deberá incluir en su declaración, en la parte de ventas a su comitente la empresa *3B, S.A.* por importe de 1.160.000 pesetas correspondiente a la comisión recibida más el IVA correspondiente.

En el apartado de compra no declarará nada. Es el comitente, *3B, S.A.*, quien deberá consignar en su declaración, en dicho apartado, por un lado al comisionista, Sr. López, por importe de 1.160.000 pesetas, y por otro lado, al proveedor a quien hizo la compra el comisionista por importe de 11.600.000 pesetas (10.000.000 + IVA).

- En las operaciones en que el **comisionista actúe en nombre propio**, se entiende que ha recibido y entregado o prestado por sí mismo los bienes o servicios, por lo que se declara el importe total de la contraprestación, cuotas y recargos.

16**Ejemplo:**

El señor Pérez, comisionista en nombre propio, ha adquirido por cuenta de su comitente, la empresa *ABC, S.A.*, mercancías por importe de 10.000.000 de pesetas más el IVA al 16 por 100. El señor Pérez deberá consignar en su declaración, en la parte de compras, el nombre del proveedor y el importe de 11.600.000 pesetas, y en la parte de ventas, el nombre del comitente, la empresa *ABC, S.A.*, y el precio de compra más la comisión y el IVA total de la operación, es decir, 12.760.000 pesetas (10.000.000 + 1.000.000 + 1.760.000).

- En los casos de **quiebras y suspensiones de pagos** que hayan producido modificaciones en la base imponible del IVA durante el mismo año a que se refiere la declaración, el importe total declarado tendrá en cuenta dichas modificaciones.

17**Ejemplo:**

Una empresa ha facturado el 15 de marzo de 1996 al cliente *W* por importe de 696.000 pesetas (600.000 más 96.000 de IVA al 16%). Posteriormente, el 20 de septiembre de 1996, el cliente *W* es declarado en suspensión de pagos, y la empresa, en aplicación del artículo 80.2 de la Ley del IVA (cuyos requisitos se entienden cumplidos), emite una nueva factura, rectificando el IVA repercutido en su momento, por importe de -96.000 pesetas. En el momento de presentar la declaración anual de operación de 1996 deberá incluir al cliente *W* por la cifra de 600.000 pesetas.

CASOS PARTICULARES EN LA CUMPLIMENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN:

Operaciones de seguros. Las entidades aseguradoras deberán identificar separadamente de otras operaciones las de seguros, atendiendo al importe de las primas o contraprestaciones percibidas y las indemnizaciones o prestaciones satisfechas en el ejercicio de su actividad aseguradora. Tal identificación separada se entiende, sin perjuicio de su inclusión en el importe total individualizado de las operaciones realizadas con cada persona o entidad.

18

Ejemplo:

La compañía aseguradora *X* ha adquirido unos equipos informáticos de la empresa *ITM* por importe de 12.000.000 de pesetas. Además *ITM* ha cobrado de *X* la indemnización de un siniestro por importe de 400.000 pesetas.

La aseguradora debe relacionar en su declaración a la empresa *ITM* en la parte correspondiente a compras por un total de 12.400.000 pesetas, identificando de forma separada la operación realizada con *ITM* (pago del siniestro) ya que el total de las operaciones con *ITM* (12.400.000) supera las 500.000 pesetas.

Hay que hacer notar que es la entidad aseguradora la que tiene que identificar de forma separada las operaciones de seguros, no el tercero que se relaciona con ella. De forma que en el ejemplo anterior, *ITM* incluiría en su declaración, como ventas, los 12.000.000 del equipo informático, pero no las 400.000 pesetas del siniestro, ya que según el artículo 3.º 2 a) del Real Decreto 2027/1995, quedan excluidas del deber de declaración: «las operaciones que hayan supuesto entregas de bienes o prestaciones de servicios por las que los obligados tributarios no debieron expedir y entregar la factura o documento equivalente» y el artículo 2.º 2 Real Decreto 2402/1985 dice que no hay que expedir factura en las operaciones exentas de IVA y la actividad aseguradora está exenta de IVA (art. 20.Uno.16 de la Ley del IVA).

Arrendamientos de locales de negocios. Se harán constar separadamente de otras operaciones que, en su caso, se realicen entre las mismas partes, consignando el arrendador la identificación de los arrendatarios (apellidos y nombre o razón social y NIF), las referencias catastrales y los datos necesarios para la localización de los inmuebles arrendados. Todo ello sin perjuicio de su consideración unitaria a efectos del límite de 500.000 pesetas para su inclusión en la declaración.

19

Ejemplo:

La empresa *Z* ha realizado con la empresa *T* las siguientes operaciones durante 19X6: le ha prestado servicios por importe de 450.000 pesetas y le ha alquilado unos locales de negocios por importe de 200.000 pesetas. Como el total de operaciones de *Z* con *T* es superior a 500.000 pesetas, la empresa *Z* deberá consignar en su declaración a la empresa *T* como cliente con 450.000 pesetas y como arrendataria con 200.000 pesetas. Aunque en ambas operaciones no supera el límite de 500.000 pesetas, la norma da un tratamiento unitario al conjunto de operaciones realizadas entre *T* y *Z* y obliga a declarar tales operaciones aunque de forma separada, por entender que la información sobre el mercado inmobiliario es de especial importancia para la Administración Tributaria.

Es de observar el hecho de que es el arrendador quien tiene que identificar los datos del inmueble y del arrendamiento, lo cual conduce a pensar que el arrendatario no tiene que diferenciar en su declaración aquella parte de los pagos que corresponda a arrendamientos de locales de negocios.

1.1.5. Criterios de imputación.

Son el conjunto de normas que nos permite determinar si una operación ha de incluirse en la declaración de un año o en la del siguiente. El artículo 5.º del Real Decreto 2027/1995 establece los siguientes criterios:

1. Deben incluirse en la declaración anual las operaciones realizadas en el **año natural** al que se refiere la declaración.
2. Las operaciones se entienden producidas el día en que se **expide** la factura o documento equivalente (no cuando se envía o se recibe la factura, como suelen hacer las empresas).
3. En los supuestos de:
 - Devoluciones, descuentos y bonificaciones concedidas.
 - Operaciones sin efecto, y
 - Quiebras o suspensiones de pagos

que den lugar a modificaciones en la base imponible del IVA, cuando tengan lugar en un año natural distinto a aquel al que corresponda la declaración anual donde debió incluirse la operación, sin que todavía se hubieran producido tales circunstancias modificativas, éstas deberán reflejarse en la declaración del año en que se hayan producido dichas circunstancias. En definitiva, las modificaciones deben declararse en el ejercicio en que se produzcan.

20

Ejemplo:

La empresa X realiza durante el año 19X4 ventas a la empresa Y por importe de 4.000.000 de pesetas. En el año 19X5 vende a la empresa Y por importe de 3.000.000 de pesetas y ésta le devuelve géneros por importe de 200.000 pesetas. Todas las operaciones son IVA incluido.

La empresa X debe incluir en la declaración del año 19X4 a la empresa Y por las ventas de 4.000.000 de pesetas. Y en el año 19X5 debe declarar unas ventas de 2.800.000 pesetas.

- Los anticipos a clientes, proveedores u otros acreedores también **han de incluirse** en la declaración anual. Al efectuarse posteriormente la operación, se declarará su importe total minorado por los anticipos antes declarados, siempre que dicho importe más el de las restantes operaciones en el año con esa misma persona o entidad supere las 500.000 pesetas.

21**Ejemplo:**

Una empresa vende al cliente X, en el año 19X1, por importe de 350.000 pesetas y recibe un anticipo del mismo cliente por 200.000 pesetas. En el ejercicio 19X2, las ventas a dicho cliente ascienden a 650.000 pesetas a las que se aplica el anticipo recibido.

En el año 19X1 tendrá que incluir al cliente X en la declaración anual de operaciones con terceros por importe de 550.000 pesetas (350.000 + 200.000) al ser la suma de las entregas más el anticipo, superior a 500.000 pesetas. En el año 19X2, por el contrario, no tendrá que incluir en la declaración al cliente X, ya que debería incluir las ventas del año (650.000) minoradas en el importe de los anticipos (200.000), cifra inferior al límite de 500.000 pesetas.

En relación con los anticipos el Real Decreto 2027/1995 ha operado una **reforma** importante en comparación con la anterior normativa (R.D. 2529/1985), ya que en ella no se contemplaba la inclusión de los anticipos en la declaración, debiendo incluirse posteriormente el importe total de la operación. La solución al ejemplo anterior, con la antigua normativa sería la siguiente:

En el año 19X1 no se incluiría al cliente X, ya que las ventas no superan el límite, y en el año 19X2 sí se incluiría a dicho cliente ya que sí se supera la cifra de 500.000 pesetas.

La modificación operada por el Real Decreto 2027/1995 pretende acercar los criterios de imputación de la declaración anual de operaciones con los criterios de devengo del IVA ya que hemos de recordar que los anticipos están sujetos al IVA en el momento en que se entregan o se reciben. De esta forma el volumen de ventas y compras consignado en la declaración anual de operaciones se acerca a la cifra de ventas o compras declarada en IVA.

- Las subvenciones, auxilios o ayudas se entienden satisfechos el día en que se expida la correspondiente orden de pago.

1.1.6. Normas de gestión (art. 6.º del R.D. 2027/1995).

Al cierre de estas páginas no ha sido aprobado aún el modelo oficial de impreso de declaración, ni las normas sobre el lugar de presentación de las mismas. No obstante pueden servir a modo orientativo las normas vigentes hasta la declaración de 1995, a presentar en 1996:

El *modelo* de declaración a presentar es el 347 y el lugar de presentación la Administración o Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente al domicilio fiscal del obligado tributario. También se admite la presentación por correo, siempre que pueda probarse el mismo, y aunque ninguna norma obligue a que el correo sea certificado, hay que recordar que sólo esta modalidad permite probar de manera sencilla que se realizó el envío.

Está prevista la posibilidad de presentación en soporte legible por ordenador o mediante transmisión por vía telemática, incluso mediante soportes colectivos. Además, el Ministro de Economía y Hacienda podrá establecer las circunstancias en que la presentación en soporte magnético sea obligatoria.

La anterior normativa (R.D. 2529/1985) obligaba, hasta la declaración del año 1995, inclusive, a la presentación en soporte magnético cuando las entidades relacionadas excedían de 500.

El **plazo** de presentación es durante el mes de **marzo** de cada año, en relación con las operaciones del año natural anterior.

Aquí la modificación es importante en relación con el Real Decreto 2529/1985, que fija, hasta la declaración del año 1995, inclusive, como plazo de presentación el mes de **abril**.

1.2. Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias (modelo 349).

La entrada en funcionamiento del Mercado interior y la abolición de las fronteras fiscales en el ámbito de la Unión Europea a partir del 1.º de enero de 1993 ha supuesto la necesidad de establecer nuevas obligaciones formales que permitan compensar la pérdida de información con trascendencia tributaria que se deriva de la desaparición de las declaraciones aduaneras y los controles físicos de mercancías.

Por ello, el artículo 22 de la Directiva 77/388/CEE, modificado por la Directiva 91/680/CEE, establece la obligación de presentar un resumen de todas las entregas intracomunitarias exentas realizadas por los sujetos pasivos del IVA en otros Estados miembros. Asimismo faculta a los Estados miembros para que exijan a los sujetos pasivos identificados en los mismos que presenten un resumen de las adquisiciones intracomunitarias.

Por operaciones intracomunitarias debemos entender las ventas o compras de bienes (no de servicios) realizadas por un sujeto pasivo del IVA en otros Estados de la Unión Europea.

Centrándonos en el ordenamiento tributario español, la normativa básica de la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias está constituida por los artículos 78 a 81 del Reglamento del IVA (aprobado por R.D. 1624/1992, de 29 de diciembre).

1.2.1. Sujetos obligados a presentar la declaración.

Según la redacción que el Real Decreto 80/1996, de 26 de enero, ha dado al artículo 79.1 del Reglamento del IVA, están obligados los sujetos pasivos del impuesto que realicen cualquiera de las siguientes operaciones:

- a) **Entregas de bienes** destinados a otro Estado miembro, exentas de IVA. Se consideran entregas las transferencias de bienes (envíos de un Estado miembro a otro, efectuados por un empresario para sí mismo).

Están excluidas de estas entregas:

- Las entregas de medios de transporte nuevos realizadas a título ocasional.
- Las realizadas por sujetos pasivos del IVA para destinatarios que no tengan atribuido un número de identificación a efectos de IVA en cualquier otro Estado miembro de la Comunidad Europea.

- b) **Adquisiciones intracomunitarias de bienes** sujetas a IVA (exentas o no), realizadas por personas o entidades identificadas a efectos del mismo en el territorio de aplicación del impuesto. Se consideran adquisiciones intracomunitarias las transferencias de bienes.

Un minorista en recargo de equivalencia que realice adquisiciones intracomunitarias sujetas debe presentar el *modelo 349*. (Cons. 1-3-1995)

No hay que presentar la declaración recapitulativa cuando no se realicen operaciones intracomunitarias. (Cons. 1-3-1995)

No hay que incluir en el *modelo 349* los servicios de transporte intracomunitario de mercancías, pues se trata de prestación de servicios y en el *modelo 349* sólo se declaran entregas o adquisiciones de bienes sujetos al IVA. (Cons. 1-3-1995)

No se debe incluir en el modelo 349 una compra de mercancías realizada a una empresa comunitaria, cuando las mercancías provienen directamente de un establecimiento situado fuera del territorio comunitario, aunque la factura se emita y se pague en un país comunitario.

Una empresa comunitaria, no residente sin establecimiento permanente, vende por catálogo en España a particulares, girándoles el IVA español e ingresándolo en España. No tiene que presentar el modelo 349 ya que las ventas a distancia no se consideran adquisiciones intracomunitarias.

CASO ESPECIAL: LAS OPERACIONES TRIANGULARES.

En las operaciones triangulares un intermediario (empresario o profesional) español realiza con un NIF español la siguiente operación: compra en un Estado miembro (*p.ej.*: Alemania) unas mercancías y vende esas mercancías en otro Estado miembro (*p.ej.*: Portugal), ordenando al proveedor que envíe directamente las mercancías a su cliente.

Como el empresario o profesional español no está establecido en Portugal, no presenta allí el modelo 349, y la Administración fiscal portuguesa pierde la información de las compras que ha realizado la empresa portuguesa como operación interior, y que en realidad son una adquisición intracomunitaria por el empresario español en Portugal, seguida de una entrega interior al cliente portugués.

Para evitar esto, el artículo 79.2 del RIVA (modificado por el R.D. 1811/1994, de 2 de septiembre) obliga al empresario o profesional que realice adquisiciones intracomunitarias de bienes y entregas subsiguientes (es decir, operaciones triangulares) a consignar separadamente en el *modelo 349* dichas entregas, haciendo constar:

- 1.º Número de identificación a efectos de IVA que utiliza para la realización de las citadas operaciones.
- 2.º Número de identificación a efectos de IVA atribuido por el Estado miembro de llegada de la expedición al adquirente de la entrega.
- 3.º Importe total de la entrega.

Con esta información la Administración española facilita al Estado miembro de llegada los datos sobre la venta del intermediario español al cliente nacional, que allí es una operación interior, y la Administración del Estado de llegada puede contrastar esa información con la que recibe del comprador nacional.

1.2.2. Contenido (art. 80 del RIVA).

Se consignarán en la declaración:

1. Datos de identificación de los proveedores y clientes (apellidos y nombre o razón social, NIF comunitario).
2. Base imponible a efectos de IVA.

Cualquiera que sea su cuantía, sin que sea de aplicación el límite de 500.000 pesetas o cualquier otro.
3. Número de identificación asignado al sujeto pasivo en el otro Estado miembro, cuando se trate de transferencias de bienes.

Cuando la contraprestación de las operaciones se establezca en moneda o divisa distinta de la española, la base imponible se reflejará en pesetas, aplicando el tipo de cambio vendedor fijado por el Banco de España, vigente en el momento del devengo.

Los datos contenidos en la declaración recapitulativa deberán rectificarse cuando:

- Se haya incurrido en errores,
- Se hayan producido modificaciones en la base imponible de IVA, situaciones que según el artículo 80 del RIVA son:
 - Devolución de envases y embalajes.
 - Concesión de descuentos y bonificaciones posteriores al momento de la operación.
 - Alteración del precio.
 - Resolución total o parcial de las operaciones.

La rectificación se incluirá en la declaración recapitulativa del período en que haya sido notificada al destinatario de los bienes, y se hará constar en las hojas específicas que aparecen en el modelo de declaración (distintas de las correspondientes a entregas y adquisiciones).

1.2.3. Normas de gestión.

La declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias se presenta mediante el modelo 349. Puede presentarse en soporte de papel o en soporte magnético de sus hojas interiores. Esta última modalidad es **obligatoria** en cuanto concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Que se haya optado por presentar cualquier otra declaración o comunicación a la Administración mediante este medio.
- b) Cuando los registros o soportes contables precisos para comprobar los datos de la declaración se lleven mediante equipos informáticos.

Al igual que sucede con la declaración anual de operaciones con terceros, es posible su presentación mediante correo, siempre que pueda demostrarse fehacientemente el envío. También se admite la presentación mediante soporte magnético colectivo (*ej.*: asesoría fiscal que presenta en un solo soporte todas las declaraciones de sus clientes), si bien se exige que todos los declarantes pertenezcan a una misma Delegación de la Agencia Tributaria.

La declaración se presentará en la Delegación o Administración de la Agencia Tributaria correspondiente al domicilio fiscal del sujeto pasivo. En el caso de declaración en soporte colectivo, se presentará en la Delegación de la Agencia Tributaria cuando los declarantes no pertenezcan a una misma Administración.

Existen dos plazos para presentar la declaración:

1. **Trimestral.** Es la regla general. Se presenta en los 20 primeros días naturales del mes siguiente al correspondiente **trimestre natural** al que se refiere la información. En el cuarto trimestre el plazo de presentación es hasta el 30 de enero.
2. **Anual.** Durante los 30 primeros días naturales del mes de enero, cuando concurren las siguientes circunstancias:
 - Que el importe total de las entregas de bienes y servicios, excluido el IVA, realizadas durante el año natural anterior, no haya sobrepasado 4.550.000 pesetas.
 - Que el importe total de las entregas de bienes exentas, excluidas las relativas a medios de transporte nuevos, realizadas durante el año natural anterior, no exceda de 1.300.000 pesetas.

En caso de iniciar la actividad a mitad de año, las cantidades anteriores se computan elevando al año las operaciones realizadas en el primer trimestre natural de ejercicio de la actividad.

1.2.4. Declaración estadística de comercio intracomunitario. INTRASTAT.

La desaparición de las aduanas intracomunitarias a partir del 1.º de enero de 1993 privó a los distintos Estados miembros de la Unión Europea de los datos estadísticos del intercambio de bienes que antes proporcionaba el Documento Unificado Administrativo (DUA), y en la actualidad sólo recoge la información relativa al comercio con terceros países.

Por ello se estableció un nuevo sistema de recogida de datos estadísticos conocido como Sistema INTRASTAT, cuyo objetivo es la realización de las estadísticas de intercambio de bienes entre Estados miembros.

La regulación comunitaria del INTRASTAT la constituyen los reglamentos comunitarios 3330/91 del Consejo, 2256/92 y 3046/92 de la Comisión. En el Derecho interno español, la normativa está constituida por la Circular 6/1995 del Departamento de Aduanas de la Agencia Tributaria.

Están obligados a suministrar información estadística todas las personas físicas o jurídicas que intervengan en una operación intracomunitaria. No obstante existen unos **umbrales estadísticos** que reducen la obligación de suministrar información. Así:

- **Umbral de simplificación.** Permite a los obligados a suministrar información estadística, reducir los datos a facilitar de cada expedición. Para 1996 está fijado en 16.000.000 de pesetas.
- **Umbral de asimilación.** Dispensa de presentar las declaraciones estadísticas, que se sustituyen por la declaración fiscal de operaciones intracomunitarias. Para 1996 está fijado en 6.000.000 de pesetas.
- **Umbral de exclusión.** Permite no presentar declaración estadística a:
 - Las personas jurídicas no sujetos pasivos de IVA (Administraciones Públicas),
 - Los sujetos pasivos que sólo realicen operaciones sin derecho a deducción, y
 - Los sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura ganadería y pesca,

cuando no superen la cifra de 1.590.000 pesetas.

Las declaraciones se realizan mediante formularios estadísticos, en soporte impreso o magnético, debiendo presentarse en el plazo de los ocho primeros días hábiles del mes siguiente al que se refiere la información.

El incumplimiento de las obligaciones impuestas por el Sistema INTRASTAT constituye infracción administrativa de acuerdo con el artículo 50 de la Ley 12/1989, de la Función Estadística Pública, que las clasifica en: leves, graves y muy graves. Las sanciones aplicables, de acuerdo con el artículo 51 de la misma ley son multa de 10.000 a 50.000 pesetas (leves), de 50.001 a 500.000 pesetas (graves) y de 500.001 a 5.000.000 de pesetas (muy graves).

En resumen, es importante recordar que la declaración INTRASTAT es una declaración estadística, **no una declaración fiscal**, y la presentación de cualquiera de ellas no exime de la presentación de la otra.

1.3. Declaración anual de subvenciones a agricultores o ganaderos (modelo 346).

La disposición adicional primera del Real Decreto 2414/1994, de 16 de diciembre, obliga a las entidades públicas o privadas que satisfagan o abonen a agricultores o ganaderos subvenciones o indemnizaciones derivadas del ejercicio de dichas actividades a presentar una declaración informativa anual. Dicha declaración deberá presentarse por primera vez en 1996 y para las subvenciones o indemnizaciones satisfechas en **1995**.

En el caso de que el asegurado sea un agricultor o ganadero, pero el beneficiario de la indemnización no lo sea, no debe incluirse dicha información en el *modelo 346*. (Cons. 26-2-1996)

No deben incluirse en el *modelo 346* las indemnizaciones que no se deriven del ejercicio de la actividad agrícola o ganadera. (Cons. 15-2-1996)

No deben incluirse en el *modelo 346* las indemnizaciones satisfechas a agricultores o ganaderos que sean personas jurídicas. Sí deben incluirse las satisfechas a entidades en atribución de rentas. (Cons. 26-2-1996)

No debe presentar el *modelo 346* el tomador del seguro que sólo media en la transferencia de los fondos de la entidad de seguro al beneficiario, ya que actúa como mediador en el pago. Quien tiene que presentar la declaración es la entidad aseguradora. (Cons. 26-2-1996)

Deben incluirse en el *modelo 346* las bonificaciones en las primas de los seguros agrarios, siempre que los beneficiarios de dichas bonificaciones (que tienen el carácter de subvención) sean personas físicas o entidades en régimen de atribución de rentas y además sean agricultores o ganaderos. (Cons. 15-2-1996)

La declaración deberá contener una relación nominativa de los perceptores con los siguientes datos:

- a) Nombre y apellidos o denominación.
- b) Número de identificación fiscal.
- c) Importe de la subvención o indemnización satisfecha o abonada, cualquiera que sea su importe.
- d) Tipo y concepto de la subvención.

Las subvenciones se entienden satisfechas el día en que se expida la orden de pago. Las entidades públicas no deben incluir en su declaración anual de operaciones con terceros las subvenciones incluidas en este modelo.

El modelo establecido para presentar la declaración es el 346. Puede presentarse en soporte de papel o en soporte magnético (individual o colectivo). La presentación en soporte magnético es obligatoria cuando sean más de 100 los perceptores relacionados.

El plazo de presentación varía según se trate de uno u otro soporte. Así:

- En el caso de presentarse en soporte de papel, el plazo es de los 20 primeros días naturales del mes de enero de cada año, en relación con las subvenciones satisfechas el año anterior.
- Si la presentación se hace en soporte magnético, el plazo es desde el 1.º de enero al 20 de febrero de cada año, en relación con el año anterior.

La declaración se presentará en la Delegación o Administración de la Agencia Tributaria correspondiente al domicilio fiscal del sujeto pasivo. En el caso de declaración en soporte colectivo, se presentará en la Delegación de la Agencia Tributaria cuando los declarantes no pertenezcan a una misma Administración.

1.4. Declaración anual de partícipes y aportaciones (modelo 345).

En base al artículo 111 de la LGT, el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones (aprobado por R.D. 1307/1988, de 30 de septiembre), establece en sus artículos 60, 62 y 72 la obligación de presentar una declaración informativa anual de partícipes y aportaciones.

Tienen que presentar dicha declaración:

- a) Las Entidades Gestoras de los Fondos de Pensiones.
- b) Los promotores de Planes de Pensiones que efectúen contribuciones a los mismos.
- c) Las empresas o entidades acogidas a sistemas alternativos de cobertura de prestaciones análogas a las de los Planes de Pensiones.

En la misma deberán consignar:

- a) Las Entidades Gestoras, relación individual de los partícipes de los Planes adscritos y de la cuantía de las aportaciones a los mismos, bien sean efectuadas directamente por ellos o por los promotores de tales Planes.
- b) Los promotores y empresas o entidades acogidas a sistemas alternativos, relación individual de los partícipes por quienes efectuaron sus contribuciones o dotaciones y cuantía de éstas que corresponde a cada uno.

El modelo establecido para presentar la declaración es el 345, pudiendo presentarse en soporte de papel o en soporte magnético.

El plazo de presentación es durante el mes de abril de cada año en relación con las aportaciones y contribuciones fiscalmente imputables efectuadas durante el año natural anterior.

La declaración se presentará en la Delegación o Administración de la Agencia Tributaria correspondiente al domicilio fiscal del declarante.

1.5. Otras declaraciones informativas.

Son obligaciones específicamente relacionadas con el NIF [cuyo desarrollo se acomete en el epígrafe V], y recaen sobre los notarios y las entidades de crédito respecto a operaciones en las que no se haya acreditado de forma fehaciente el NIF de las personas que han intervenido.

- a) **Notarios (modelo 197).** Los notarios, que son fedatarios públicos, están obligados a comunicar a la Administración Tributaria la identidad de las personas o entidades que no les hayan comunicado su NIF con motivo del otorgamiento de escrituras o contratos relativos a derechos reales sobre bienes inmuebles.

El *modelo* a presentar es el 197 y deben hacerlo en la Administración o Delegación de la Agencia Tributaria que corresponda a la residencia oficial del notario, dentro de los meses de abril, julio, octubre y enero, con referencia al trimestre natural anterior.

b) **Entidades de crédito (modelos 195 y 199).** Han de facilitar a la Administración Tributaria la siguiente información:

1. Relación de cuentas u operaciones cuyo titular no ha acreditado de forma fehaciente su NIF dentro del período establecido al efecto (un mes).

El *modelo* a presentar es el 195, en iguales plazos que el *modelo* 197 anterior. Están obligadas a presentarlas en soporte magnético cuando así presenten la declaración anual de operaciones con terceros.

2. Relación con los cheques librados contra entrega de efectivo, valores u otros cheques, y los abonados en efectivo emitidos por una entidad de crédito o librados por persona distinta por valor superior a 500.000 pesetas.

El *modelo* a presentar es el 199, durante el mes de enero y con referencia a los cheques del año anterior, y en iguales condiciones que el *modelo* 195 anterior.

2. Obligaciones específicas.

Definimos antes las obligaciones específicas de información como aquellas que se dan cuando la Administración realiza una actuación singularizada que exige a una persona concreta que le proporcione unos determinados datos.

Estos requerimientos de información son competencia de la Inspección de los Tributos, al amparo del artículo 140 d) de la LGT, que atribuye a la Inspección la facultad de realizar, por propia iniciativa o a solicitud de los demás órganos de la Administración, aquellas actuaciones inquisitivas o de información que deban llevarse a efecto cerca de los particulares o de otros organismos, y que directa o indirectamente conduzcan a la aplicación de los tributos.

El artículo 37 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos (aprobado por R.D. 939/1986, de 25 de abril) regula las condiciones a que deben ajustarse los requerimientos individuales de obtención de información.

La competencia para autorizar estas actuaciones corresponde al Inspector Jefe del correspondiente órgano o dependencia con funciones inspectoras, aunque, con el fin de agilizar el cumplimiento del trámite, se prevé el ejercicio de la competencia de forma verbal.

Las actuaciones se inician mediante requerimiento debidamente notificado al interesado para que aporte los datos o antecedentes correspondientes, o bien de forma inmediata, por comparecencia de la Inspección, cuando lo justifique la índole de los datos a obtener y sólo se examinen aquellos documentos que deban estar a disposición de la Inspección. En otro caso se concederá un plazo no inferior a 10 días para aportarlos o facilitar su obtención.

El resultado de estas actuaciones se documentará en diligencias que o bien se incorporarán al expediente o se entregarán, conforme a las instrucciones recibidas, para el análisis de la información obtenida.

Nadie puede negarse a facilitar la información que se le solicite, salvo que sea aplicable:

- a) El secreto del contenido de la correspondencia.
- b) El secreto de los datos estadísticos.
- c) El secreto del protocolo notarial.
- d) El secreto profesional correspondiente a datos no patrimoniales.
- e) El deber de los defensores y asesores de guardar secreto de los datos confidenciales de sus clientes.
- f) El secreto profesional en el ejercicio de la libertad de información.

3. Régimen sancionador de las obligaciones de información.

El incumplimiento de los deberes de información establecidos en los artículos 111 y 112 de la LGT constituye **infracción simple**, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 78.1 b) de dicha ley.

En cuanto a la sanción aplicable, el artículo 83.2 de la LGT, sanciona el incumplimiento de los deberes de suministrar información con trascendencia tributaria con multa de **1.000 a 200.000 pesetas por cada dato (*) omitido, falseado o incompleto**. Con el límite máximo del **3 por 100 del volumen de operaciones** del sujeto infractor en el año natural anterior al momento en que se produjo la infracción.

(*) Por dato hay que entender la unidad elemental de información, de forma que la información de un cliente o un proveedor en la declaración anual de operaciones está formada por cinco datos: apellidos y nombre o razón social, NIF, dirección, población e importe total. En el caso del *modelo 349*, serían tres datos por cliente o proveedor (NIF, razón social e importe). Por otro lado, muchas empresas olvidan que la información declarada ha de ser correcta y de nada sirve presentar declaraciones en las que el NIF es incorrecto, o no está puesto, o se declara el nombre comercial en lugar de los apellidos y nombre o razón social, etc., ya que ese incumplimiento anula totalmente el resto de la información correspondiente al cliente o proveedor, además de ser susceptible de sanción, ya que la ley habla no sólo de omitido, sino también de «falseado e incompleto».

Cuando en el año anterior no se hubiesen realizado operaciones, fuese el de inicio de la actividad, o si el ciclo de producción fuese manifiestamente irregular, el límite máximo de la sanción será de **5.000.000 pesetas**.

Si los datos requeridos no se refieren a una actividad empresarial o profesional del sujeto infractor, la cuantía total de la sanción impuesta no podrá exceder de **300.000 pesetas**. (**Ejemplo:** un particular que no facilita a la Administración Tributaria la cantidad pagada por el alquiler del apartamento donde pasa sus vacaciones).

No obstante, si como consecuencia de la **resistencia** del sujeto infractor o del incumplimiento de sus obligaciones contables y formales (*p.ej.*: no llevar contabilidad y no emitir facturas), la Administración no pudiera conocer la información solicitada ni el número de datos que ésta debiera comprender, el límite del 3 por 100 del volumen de operaciones pasa a ser del **5 por 100, sin que la multa pueda ser inferior a 150.000 pesetas**. Y los límites máximos de 5.000.000 y 300.000 pesetas pasan a ser de **8.000.000 de pesetas y 500.000 pesetas**, respectivamente.

22

Ejemplo:

Empresa con un volumen de facturación en 19X4 de 500.000.000 de pesetas, que no presenta la declaración anual de operaciones con terceros en 19X5 a requerimiento de la Administración, alegando que no tiene contabilidad y que no guarda justificantes de las facturas emitidas y recibidas. La sanción que puede imponérsele oscila entre un mínimo de 150.000 pesetas y un máximo de 25.000.000 de pesetas.

Estas sanciones fijadas por la ley entre un mínimo y un máximo están matizadas por la Circular 8/1988 de la Secretaría General de Hacienda, que en sus Instrucciones 9.^a y 10.^a fija los siguientes criterios:

DECLARACIÓN ANUAL DE OPERACIONES PRESENTADA FUERA DE PLAZO SIN REQUERIMIENTO DE LA ADMINISTRACIÓN:

Retraso menor de 3 meses	15.000 ptas.
Retraso de 3 meses a 1 año	25.000 ptas.
Retraso superior a 1 año	40.000 ptas.

DECLARACIÓN ANUAL DE OPERACIONES PRESENTADA FUERA DE PLAZO CON REQUERIMIENTO DE LA ADMINISTRACIÓN:

1.000 pesetas, como mínimo, por cada dato no declarado en plazo, sin que el importe de la sanción pueda ser inferior a las cuantías fijadas en el punto anterior en función del retraso padecido.

Además de las sanciones pecuniarias establecidas en el artículo 83.2, otros artículos de la LGT establecen sanciones **adicionales** en determinados supuestos:

- a) El artículo 84 establece que las infracciones sancionadas con multa igual o superior a 1.000.000 de pesetas, podrán ser sancionadas, cuando de la infracción se deriven consecuencias de gran trascendencia para la eficacia de la gestión tributaria, con la pérdida, por un período máximo de dos años, del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales aplicables y de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas, así como la imposibilidad de contratar durante el mismo tiempo con el Estado y otros entes públicos.
- b) El artículo 85 dispone que si el sujeto infractor fuese una entidad de crédito, podrán ser impuestas a quienes en ella ostenten cargos de administración o dirección y sean responsables de las infracciones, las sanciones previstas en los artículos 12 y 13 de la Ley de Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito, que van desde la amonestación privada hasta la separación del cargo con inhabilitación para administrar o dirigir entidades de crédito por un plazo de 10 años.

Se consideran entidades de crédito las siguientes:

- Entidades oficiales de crédito.
- Bancos, cajas de ahorro, CECA y Caja Postal.
- Cooperativas de crédito.
- Sociedades de crédito hipotecario.
- Entidades de financiación.
- Sociedades de arrendamiento financiero.
- Sociedades mediadoras en el mercado de dinero (SMMD).

- c) El artículo 86 establece que si los infractores fuesen autoridades, funcionarios o personas que ejerzan profesiones oficiales (notarios, registradores, etc.), y cuando de la infracción se deriven consecuencias de gran trascendencia para la eficacia de la gestión tributaria, la multa que proceda llevará aparejada la suspensión por plazo de un mes, si su cuantía fuera superior a 1.500.000 pesetas; por plazo de seis meses, si fuera superior a 6.000.000 de pesetas; y por plazo de un año, si fuera superior a 30.000.000 de pesetas.

V. EL NÚMERO DE IDENTIFICACIÓN FISCAL

El NIF es un código que permite identificar perfectamente a las personas físicas, jurídicas y entidades del artículo 33 de la LGT, en sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria.

Aunque sus antecedentes se remontan al Código de Identificación de las personas jurídicas, creado por Decreto 2423/1975, su figura cobra vigencia con el llamado «decreto de facturas» (R.D. 2402/1985) [analizado en el apartado III de este estudio] y adquiere su confirmación por una norma de rango legal a través del artículo 113 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1988, que constituye su normativa básica, desarrollada por el Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, modificado a su vez por:

- Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.
- Real Decreto 1811/1994, de 2 de septiembre.

En cuanto a la forma de obtención del NIF viene recogida en el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio.

1. Sujetos obligados (art. 1.º).

Con carácter general, están obligados a tener un NIF para sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria:

- Las personas físicas.
- Las personas jurídicas.

- Las entidades sin personalidad jurídica a que se refiere el artículo 33 de la LGT, y en particular:
 - a) Las comunidades de propietarios en régimen de propiedad horizontal.
 - b) Los fondos de pensiones y de inversión mobiliaria o inmobiliaria.
 - c) Las agrupaciones de interés económico (AIE) y las uniones temporales de empresas (UTE).

CASOS ESPECIALES (ART. 3.º, MODIF. R.D. 1624/1992):

1. **Menores de edad.** Los españoles menores de 14 años (no obligados a tener DNI) y los extranjeros menores de 18 años, que no tengan número personal de identificación de extranjero, utilizarán como NIF el de su representante legal (padres, tutor, etc.), debiendo figurar en sus relaciones de naturaleza o trascendencia tributaria tanto los datos del menor como los de su representante legal.

Sin embargo, cuando los menores sean empresarios o profesionales, deberán disponer de su propio NIF, pudiendo optar entre obtener el DNI con carácter voluntario (número personal de identificación de extranjero, en su caso), o bien solicitar el NIF a la Administración Tributaria.

2. **Espanoles mayores de 14 años residentes en el extranjero.** Al no estar obligados a obtener el DNI, para tener un NIF pueden optar entre obtener el DNI de forma voluntaria o solicitar la asignación de un NIF.
3. **Extranjeros mayores de 18 años no residentes y no obligados a tener número personal de identificación de extranjero.** Pueden optar entre obtener el NPJE o solicitar la asignación de un NIF.

En los tres casos anteriores el NIF provisional está compuesto: por una letra, que será la «K» en el caso a), la «L» en el caso b) y la «M» en el caso c); dos dígitos indicando la provincia de su domicilio fiscal o donde se ha solicitado el NIF; cinco dígitos formando un número secuencial dentro de cada provincia; y un carácter de verificación alfabético.

Este NIF provisional tendrá validez hasta tanto su titular no obtenga su DNI o NPJE, momento a partir del cual dispondrá de un plazo de dos meses para comunicar el definitivo a la Administración Tributaria.

4. **Establecimientos permanentes de entidades no residentes.** Cada uno de ellos debe tener un NIF diferente cuando se trate de establecimientos diferenciados.

2. Composición (art. 2.º).

Varía según la naturaleza de los distintos sujetos obligados:

1.º Personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica. El NIF coincide con el Código de Identificación asignado de acuerdo con el Decreto 2423/1975. Este código está compuesto por una letra, que indica la forma jurídica de la entidad:

A (sociedades anónimas), B (limitadas), C (colectivas), D (comanditarias), E (comunidades de bienes), F (cooperativas), G (asociaciones), H (comunidades de propietarios en régimen de propiedad horizontal), P (corporaciones locales), Q (organismos autónomos y congregaciones e instituciones religiosas), S (órganos de la Administración del Estado y de las Comunidades Autónomas).

Dos dígitos numéricos que indican la provincia donde se concedió el código, cinco dígitos formando un número secuencial dentro de cada provincia y un dígito numérico adicional que actúa como dígito de control.

Los establecimientos permanentes de entidades no residentes tienen reglas específicas en la formación del Código de Identificación, que finaliza con un carácter alfabético.

2.º Personas físicas de nacionalidad española. El NIF coincide con el número de su DNI al que se añade una letra mayúscula que actúa como carácter de control.

El carácter de control se obtiene mediante el siguiente algoritmo:

- a) Se divide el número del DNI por 23.
- b) El cociente entero por defecto se multiplica por 23.
- c) El resultado anterior se resta del número del DNI.
- d) La diferencia se busca en la tabla de equivalencias siguiente, obteniendo la letra de control:

0 = T	1 = R	2 = W	3 = A	4 = G	5 = M
6 = Y	7 = F	8 = P	9 = D	10 = X	11 = B

12 = N	13 = J	14 = Z	15 = S	16 = Q	17 = V
18 = H	19 = L	20 = C	21 = K	22 = E	23 = T

3.º *Personas físicas que carezcan de nacionalidad española.* El NIF será su número personal de identificación de extranjero, asignado por el Ministerio del Interior.

Para el personal diplomático y consular, a los que no se aplica la Ley Orgánica 7/1985 (Ley de extranjería), el NIF está formado por los ocho últimos dígitos del número que figura en el documento expedido por el Ministerio de Asuntos Exteriores, seguido de una letra mayúscula que actúa como carácter de control.

3. Obtención y acreditación (arts. 10, 11 y 14).

OBTENCIÓN. El NIF se puede obtener de dos formas:

1.º *A solicitud del obligado tributario.* Quienes vayan a ser titulares de relaciones jurídicas de naturaleza o con trascendencia tributaria han de solicitar la asignación del mismo si no disponen de él. Esta solicitud se realiza mediante la presentación de los *modelos* de declaración censal 036 ó 037, regulados por el Real Decreto 1041/1990 [véase apartado VI], añadiendo, en caso de ser persona jurídica:

- Copia de la escritura de constitución.
- Copia de los estatutos sociales.
- Certificación de inscripción en el registro pertinente.

Y en caso de ser persona física, aportando una fotocopia del DNI.

La solicitud deberá realizarse dentro de los siguientes plazos:

- a) Los empresarios o profesionales, antes de comenzar sus actividades en territorio español.
- b) Las personas jurídicas, dentro de los 30 días siguientes a la fecha de su constitución o establecimiento en España. No obstante puede solicitarse durante el período de constitución, aunque el NIF será provisional hasta la aportación de la documentación antes mencionada, sin que el plazo de validez tenga término final.

2.º *Concesión de oficio.* La Administración Tributaria puede facilitar el NIF de oficio a una persona o entidad.

En el caso de personas físicas que no ostenten la nacionalidad española, la Delegación o Administración de la Agencia Tributaria competente puede solicitar del Ministerio del Interior la asignación de un número personal de identificación de extranjero.

ACREDITACIÓN. Se puede realizar de cualquiera de las siguientes formas:

- a) Con carácter general, mediante comunicación realizada de manera fehaciente siendo responsable de su veracidad.
- b) Mediante la exhibición de la tarjeta acreditativa del NIF (personas físicas) o tarjeta de identificación fiscal (personas jurídicas), expedida por la Administración Tributaria.
- c) Mediante el DNI, siempre que en el mismo figure el carácter de control.
- d) Mediante el documento oficial en que figure el número personal de identificación de extranjero.

En el caso de personal diplomático extranjero, mediante la exhibición de la tarjeta que les proporcione la Administración Tributaria.

- e) Mediante el documento facilitado por la Administración Tributaria en el caso de españoles menores de edad, o personas jurídicas con NIF provisional.

En el caso de presentación de declaraciones tributarias, la acreditación del NIF se realiza consignando en las mismas las etiquetas adhesivas identificativas suministradas por la Agencia Tributaria.

En el supuesto de no disponer de ellas, se deberá adjuntar fotocopia de cualquiera de los documentos antes mencionados, y en caso de carecer de NIF, la acreditación de la identificación se hará mediante fotocopia de cualquier documento identificativo (DNI, Libro de familia, Pasaporte, etc.).

4. Utilización del NIF (arts. 5.º, 6.º, 12, 13 y 15).

Con carácter general todos los sujetos intervinientes en relaciones de naturaleza o con carácter tributario deben consignar el NIF de las personas o entidades con quienes establezcan relaciones económicas o profesionales, así como facilitar el suyo.

Igualmente todas las personas que se relacionen con la Administración Tributaria deberán consignar su NIF en cuantas declaraciones y escritos presenten ante la misma.

Además de esta regla general, existe obligación de facilitar el NIF en las siguientes operaciones:

- a) Facturas o documentos análogos que emitan o reciban como consecuencia de las operaciones que realicen empresarios o profesionales o en las que intervengan, siempre que se hallen establecidos en territorio español o realicen prestaciones de servicios distintas del transporte y de las operaciones accesorias al mismo.

23**Ejemplo:**

Empresario no establecido en territorio español que presta en España un servicio de transporte y, aprovechando su estancia, una intermediación en una venta de mercancías. Por la primera actividad no tiene que hacer constar su NIF en cambio por la segunda sí.

- b) Percepción o pago de rendimientos del trabajo personal dependiente, satisfechos desde un establecimiento situado en España, o del capital mobiliario, abonados en territorio español o procedentes de bienes o valores situados o anotados en cuenta en dicho territorio.

Se entienden situados o anotados en territorio español los valores o activos financieros cuyo depósito, gestión, administración o registro contable se hallen encomendados a una persona o entidad o a un establecimiento de la misma situado en España.

- c) Adquisición o transmisión de valores, representados por títulos o anotaciones en cuenta, y situados en España.

La información se facilita, al tiempo de dar la orden, a la entidad emisora o al intermediario financiero, quienes no atenderán aquélla hasta disponer de dicho número.

- d) Escritura o contrato relacionado con derechos reales sobre bienes inmuebles, deberá figurar el NIF de los otorgantes.

En caso de incumplimiento, el notario deberá notificar este extremo a la Administración Tributaria, sin que le impida autorizar la escritura ni reste eficacia a los actos o contratos.

- e) Operaciones financieras o de seguros con entidades aseguradoras, a través de establecimientos de las mismas situados en España, o cuando el obligado figure como asegurado o perciba indemnizaciones o prestaciones.
- f) Aportaciones a Planes de Pensiones o percepción de prestaciones.
- g) Operaciones con entidades de crédito:
 - Libramiento por la entidad de crédito de cheques contra la entrega de efectivo, valores u otros cheques, salvo que se libren contra una cuenta bancaria.
 - Cobro de cheques, de cualquier importe, emitidos por una entidad o establecimiento de crédito, salvo que el abono se realice en una cuenta bancaria.
 - Cobro de cheques de cuantía superior a 500.000 pesetas emitidos por personas distintas a las anteriores.
 - Entrega de fondos, bienes o valores en depósito.
 - Obtención de préstamos o créditos.

En las cuentas a nombre de varios titulares, ha de constar el NIF de todos ellos, salvo que sean titulares únicamente ambos cónyuges en cuyo caso basta el NIF de uno de ellos.

El NIF ha de facilitarse en el día en que se realice la operación o en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente. Quedan exceptuadas de este régimen de identificación las cuentas en divisas o en pesetas a nombre de no residentes.

Las consecuencias del incumplimiento de comunicar el NIF a la entidad de crédito son las siguientes:

1. En las cuentas corrientes y de ahorro, no se podrán realizar nuevos ingresos, pero sí retirar fondos.
2. En las cuentas de créditos y préstamos no se podrán efectuar retiradas de fondos, pero sí hacer ingresos.
3. En las demás operaciones la entidad procederá a su cancelación.

5. Un caso especial: el número de operador intracomunitario.

La especialidad de las operaciones intracomunitarias exige una identificación específica de todas las personas que intervienen en ellas.

El número de operador intracomunitario o NIF comunitario define al titular de una adquisición intracomunitaria como un sujeto pasivo de IVA en el lugar de destino y permite al proveedor en origen aplicar la exención del impuesto en lo que para él es una entrega comunitaria.

Si el adquirente no dispone de un NIF comunitario a efectos de IVA, sus adquisiciones están sujetas en origen y el proveedor procederá a girarle el IVA ya que para él será una operación interior.

De igual forma, el NIF comunitario del destinatario de un transporte intracomunitario determina el lugar de prestación del servicio y el sujeto obligado al pago del IVA.

A efectos de identificación en el IVA, el NIF intracomunitario ha de ser atribuido a:

- 1.º Empresarios o profesionales que realicen entregas de bienes, prestaciones de servicios o adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas a IVA, incluso si los bienes objeto de dichas adquisiciones se utilizan para realizar actividades empresariales o profesionales en el extranjero.
- 2.º Personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, cuando las adquisiciones intracomunitarias de bienes que efectúen estén sujetas a IVA según los artículos 13.1º y 14 de la Ley del Impuesto.

No obstante, no se atribuirá el referido NIF a las siguientes personas o entidades:

- a) Aquellos que realicen adquisiciones intracomunitarias no sujetas al IVA por no haber alcanzado 1.300.000 pesetas, cuando se trate de:
 - Sujetos pasivos que realicen exclusivamente operaciones que no atribuyan derecho a deducir el IVA soportado.
 - Quienes realicen exclusivamente actividades a las que sea de aplicación el régimen especial de agricultura.

- b) Los enumerados en la letra a) anterior y demás personas que no actúen como empresarios o profesionales cuando realicen adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos.
- c) Los particulares que realicen a título ocasional entregas de medios de transporte nuevos exentas de IVA.
- d) Los empresarios o profesionales no establecidos en el ámbito de aplicación del IVA que realicen en el mismo exclusivamente:
 - Operaciones por las que no sean sujetos pasivos por existir inversión del sujeto pasivo.
 - Operaciones triangulares.

En España las personas que realizan operaciones intracomunitarias tienen un NIF intracomunitario formado por su NIF español precedido del prefijo ES.

Los NIF intracomunitarios existentes en los demás países de la Unión Europea siguen un modelo similar: están compuestos por las iniciales del país seguidas de un número de dígitos numéricos o alfanuméricos variable según los países:

- | | | | |
|----------------------|----------------|----------------------|---------|
| – Alemania | (DE 9) | – Grecia | (EL 8) |
| – Austria | (AT 9) | – Países Bajos | (NL 12) |
| – Bélgica | (BE 9) | – Irlanda | (IE 8) |
| – Dinamarca | (DK 8) | – Italia | (IT 11) |
| – Finlandia | (FL 8) | – Luxemburgo | (LU 8) |
| – Francia | (FR 11) | – Portugal | (PT 9) |
| – Gran Bretaña | (GB 5, 9 ó 12) | – Suecia | (SE 12) |

El NIF intracomunitario debe consignarse en las declaraciones recapitulativas de operaciones intracomunitarias (*modelo 349*) y comunicarse a clientes y proveedores pertenecientes a la Unión Europea, así como a los destinatarios de transportes comunitarios y servicios accesorios a los mismos.

Quienes realicen entregas de bienes o prestaciones de servicios intracomunitarios podrán solicitar del órgano competente de la Administración Tributaria la confirmación del NIF atribuido por cualquier Estado miembro a los destinatarios de dichas operaciones.

6. Régimen sancionador.

El incumplimiento de la obligación de utilizar o facilitar el NIF en las relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria constituye **infracción simple** de acuerdo con el artículo 78.1 e) de la LGT.

Las sanciones están recogidas en el artículo 83.6 de la LGT. Con **carácter general** consiste en multa de **1.000 a 150.000 pesetas** por cada infracción simple cometida (es decir, por cada vez que no se haya utilizado o facilitado el NIF).

No obstante, cuando se produzca por el sujeto infractor un **incumplimiento generalizado**, aquél será considerado responsable de *una única infracción simple*, sancionada con multa:

- Entre **25.000 y 500.000 pesetas** con carácter general.
- Del **5 por 100** del volumen de sus operaciones en el período de tiempo al que se refiera la comprobación, si realiza actividades empresariales o profesionales.

CASO ESPECIAL: ENTIDADES DE CRÉDITO.

En el supuesto de incumplimiento de los deberes que le incumben a raíz de la indebida identificación de una cuenta u operación (*p.ej.*: no permitir que se realicen ingresos en las cuentas corrientes y de ahorro ni reintegros en las cuentas de crédito), la entidad será sancionada con multa del **5 por 100** de las cantidades indebidamente abonadas o cargadas, con un **mínimo de 150.000 pesetas**, o si hubiera debido proceder a la cancelación de la operación o depósito, con multa entre **150.000 y 1.000.000 de pesetas**.

Cuando se trate del incumplimiento de los deberes relativos a la consignación del NIF en el libramiento o abono de los cheques al portador, la sanción será de multa del **5 por 100** del valor facial del efecto, con un **mínimo de 150.000 pesetas**.

Además, las entidades de crédito, quedan sometidas a las obligaciones de información recogidas en el apartado 5 del epígrafe III de este estudio y por tanto sujetas al régimen sancionador derivado de aquellas obligaciones en los casos en que no presenten o presenten incorrectamente los *modelos 195 y 199*.

VI. LA DECLARACIÓN CENSAL

La declaración censal tiene como objetivo la obtención por la Administración Tributaria de un censo o relación de empresarios, profesionales y entidades retenedoras que le permita conocer quiénes están sometidos a un determinado tributo, de forma que pueda hacerse un seguimiento puntual del cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Olvidándonos de antecedentes más remotos como los catastros y las matrículas de comerciantes, las antiguas Licencias Fiscales constituyen el precedente más cercano como instrumento censal. Pero es a partir de la implantación del IVA (1986) cuando se hace necesaria la existencia de un censo de empresarios y profesionales. No obstante, la falta de generalidad de las declaraciones de comienzo, modificación y cese en el IVA llevan a una regulación más amplia en el **artículo 107 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado de 1989**, que crea el censo de empresarios, profesionales y retenedores y constituye la normativa básica en la materia, desarrollada por el **Real Decreto 1041/1990**, de 27 de julio, modificado a su vez por:

- Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.
- Real Decreto 267/1995, de 24 de febrero.

1. Sujetos obligados (art. 1.º, modif. por R.D. 1624/1992).

Están obligados a presentar declaraciones censales:

1. Las personas o entidades, residentes en España que desarrollen o vayan a desarrollar en territorio español actividades empresariales o profesionales, o satisfagan rendimientos sujetos a retención o ingreso a cuenta.

Se consideran empresarios o profesionales aquellos que tengan tal condición de acuerdo con la normativa de IVA, aunque desarrollen su actividad fuera del territorio de aplicación del impuesto. Se refiere a los empresarios establecidos en Canarias, Ceuta y Melilla, que están sujetos a la obligación de presentar la declaración censal.

Se consideran actividades empresariales o profesionales aquellas cuya realización supone para una persona o entidad su consideración como empresario o profesional a efectos del IVA.

2. Las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales y cuyas adquisiciones intracomunitarias estén sujetas a IVA.
3. Las personas o entidades no residentes que actúen mediante un establecimiento permanente en España.
4. Las personas o entidades no residentes y sin establecimiento permanente, que satisfagan en España rendimientos sujetos a retención o ingreso a cuenta.
5. Las personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del IVA cuando sean sujetos pasivos del impuesto.

NO ESTÁN OBLIGADOS: las personas o entidades que no satisfagan rendimientos sujetos a retención y que realicen exclusivamente las siguientes operaciones:

- a) Arrendamientos de bienes inmuebles exentos de IVA.
- b) Entregas ocasionales de medios de transporte nuevos exentas de IVA.
- c) Adquisiciones intracomunitarias exentas de IVA por atribuirse el adquirente el derecho a la devolución del IVA devengado por las mismas.

24**Ejemplo:**

Un empresario no establecido hace una adquisición intracomunitaria de bienes, que luego vende a un empresario español. Como no está establecido en España el extranjero, se produce la inversión del sujeto pasivo, que pasa a ser el adquirente español. En este caso resulta exenta la adquisición intracomunitaria porque si no lo estuviera, habría que devolverle el IVA al extranjero.

2. Clases de declaración censal.

Las clases de declaración censal son:

1. De comienzo,
2. De modificación, y
3. De cese.

2.1. Declaración de comienzo (art. 9.º, modif. R.D. 267/1995).

Obligados a presentarla:

- Los empresarios o profesionales que vayan a comenzar en España el ejercicio de una o varias actividades empresariales o profesionales.

En el caso de entidades en régimen de atribución de rentas (entidades del art. 33 de la LGT) que realicen actividades empresariales o profesionales deberán presentar una única declaración censal de comienzo.

Cada partícipe deberá presentar una declaración censal para comunicar la obligación de realizar pagos fraccionados como miembros de tales entidades.

- Las personas jurídicas que, sin ser empresarios o profesionales, satisfagan rentas sujetas a retención o vayan a realizar adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al IVA.

Efectos de la declaración. Además de la propia declaración de alta en el censo, en las actividades reseñadas, esta declaración servirá para:

- a) Solicitar el NIF. En el caso de personas jurídicas también sirve para la inscripción en el índice de entidades exigida por la Ley del IS (art. 136).
- b) Presentar la declaración previa al inicio de las operaciones, que permite a los empresarios o profesionales deducirse las cuotas de IVA antes del comienzo de la entrega de bienes o prestación de servicios que constituya su actividad.
- c) Renunciar a los regímenes de estimación objetiva en el IRPF o a los regímenes especiales simplificado y de la agricultura, pesca y ganadería en IVA.
- d) Optar, respecto del IVA, por:
 - La aplicación del régimen especial de determinación proporcional de bases imponibles.
 - La modalidad de determinación global de la base imponible en el régimen especial de las agencias de viajes.
 - La sujeción al IVA de las adquisiciones intracomunitarias cuando el declarante no se encuentre ya registrado en el censo.
 - La no sujeción al IVA de las entregas de bienes realizadas en operaciones de venta a distancia.
- e) Comunicar la sujeción al IVA de las entregas de bienes cuya expedición o transporte se inicie en otro Estado miembro, o que estén sujetas a los Impuestos Especiales.
- f) Proponer a la Administración el porcentaje provisional correspondiente al régimen de determinación de bases imponibles en IVA, cuando no se pueda determinar en base a las operaciones del año anterior.

Documentación a presentar. Las entidades sujetas al IS por obligación personal o por obligación real con establecimiento permanente en España, acompañarán:

- Copia de la escritura o documento fehaciente de constitución.
- Copia de los estatutos sociales.
- Certificación de su inscripción, si procede, en cualquier registro público.

Se admite la presentación de la declaración sin alguno de estos documentos, en cuyo caso se asigna provisionalmente un Código de Identificación a la entidad.

Plazo de presentación (art. 9.º 5). Con carácter general, con anterioridad al inicio de las actividades, de la realización de las operaciones o del nacimiento de la obligación de retener.

En los casos de opciones o comunicaciones, en los plazos previstos en las normas que regulan cada una de ellas.

2.2. Declaraciones de modificación (art. 10 modif. R.D. 267/1995).

Permiten comunicar a la Administración Tributaria cualquier variación de los datos recogidos en la declaración de comienzo.

Obligados a presentarla. Todos aquellos que presentaron la declaración de comienzo. Sin embargo, no será preciso presentarla cuando la modificación de los datos se haya producido por iniciativa de la propia Administración.

Cuando se produzca alguna variación en la composición de las entidades en régimen de atribución de rentas, se comunicará mediante una declaración de modificación.

Efectos de la declaración. La presentación de la declaración servirá para:

- a) Comunicar el cambio de domicilio fiscal, de acuerdo con el artículo 45.2 de la LGT.
- b) Comunicar variaciones en la condición de entidad exenta en el IS.
- c) Optar para calcular los pagos fraccionados sobre la parte de base imponible del período a que se refiere la Ley 43/1995.

- d) Renunciar o revocar la renuncia al método de estimación objetiva en el IRPF.

En los casos de entidades en régimen de atribución de rentas, la renuncia se formulará por todos los miembros. La revocación a la renuncia es suficiente que sea suscrita por cualquiera de ellos.

- e) Indicar el comienzo habitual efectivo de las operaciones sujetas a IVA cuando se hubiese presentado declaración previa al inicio de las operaciones.
- f) Renunciar, revocar la renuncia o comunicar la exclusión del régimen especial simplificado de IVA.

En caso de entidades en régimen de atribución de rentas, es aplicable lo dicho en el apartado d) anterior.

- g) Renunciar o revocar la renuncia al régimen especial de agricultura, ganadería y pesca en IVA.
- h) Optar o revocar la opción por el régimen especial de determinación proporcional de bases imponibles.
- i) Proponer el porcentaje provisional correspondiente al régimen de determinación de bases imponibles en IVA, cuando no se pueda determinar en base a las operaciones del año anterior.
- j) Optar o revocar la opción por el método de determinación de la base imponible (global u operación por operación) en el régimen especial de agencias de viaje en IVA.
- k) Comunicar cualquier variación sobre la sujeción del obligado tributario al régimen especial del recargo de equivalencia en IVA.
- l) Comunicar la sujeción al IVA, por opción, renuncia a la opción o por superar el límite de 10.000 Ecus, de las operaciones intracomunitarias de los siguientes sujetos pasivos:

- Los acogidos al régimen especial de agricultura.
- Los que realicen sólo operaciones que no originan el derecho a la deducción total o parcial del IVA.
- Las personas jurídicas que no actúan como empresarios o profesionales.

- m) Comunicar la sujeción al IVA de las entregas de bienes cuya expedición o transporte se inicie en otro Estado miembro, o que estén sujetas a Impuestos Especiales.

- n) Comunicar la tributación en destino en las ventas a distancia, ya sea por opción, renuncia a la opción o por superar los límites establecidos.
- o) Comunicar la pérdida o adquisición de la condición de gran empresa (volumen de ventas superior a 1.000 millones de ptas.).
- p) Solicitar el alta o la baja en el Registro de Exportadores y otros Operadores Económicos.

Plazo de presentación (art. 10.4 modif. R.D. 267/1995). Con carácter general, la declaración se presentará en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente a aquel en que se producen los hechos que la determinan.

Excepciones:

a) **Durante el mes de enero de cada año.**

- El alta o baja en el Registro de Exportadores y otros Operadores Económicos, aunque puede presentarse en el plazo entre el día que se supere la cifra de 20.000.000 de pesetas de operaciones exentas y el último día del plazo para la presentación de la declaración en que se produjo este hecho.
- La comunicación de no haber alcanzado el límite de 10.000 Ecus en las operaciones intracomunitarias de determinados sujetos pasivos (agricultores, quienes realicen operaciones sin derecho a deducción y quienes no actúen como empresarios o profesionales).

b) **Durante el mes de febrero del año que deba surtir efectos.** La opción para el cálculo de los pagos fraccionados del IS.

c) **Durante el mes de diciembre anterior al año que deba surtir efectos.** Las siguientes opciones y renunciaciones:

- Renuncia o su revocación al régimen de estimación objetiva del IRPF. En el caso de la modalidad de signos, índices o módulos la renuncia tiene una duración mínima de tres años.
- Opción o renuncia por los regímenes especiales de IVA (simplificado, agricultura y determinación proporcional de bases imponibles) y el método de determinación global de bases imponibles en el régimen especial de agencias de viajes.

- Opción o renuncia a la tributación en destino para las ventas a distancia. La opción produce efectos durante un período mínimo de dos años naturales.

d) **En cualquier momento.** La opción por la sujeción al IVA de las operaciones intracomunitarias. Surte efecto durante el año en curso y los dos años naturales siguientes.

2.3. Declaración de cese (art. 12).

Como su nombre indica, sirve para comunicar la baja en el censo.

Obligados a presentarla:

- a) Quienes cesen en el ejercicio de toda actividad empresarial o profesional.
- b) Quienes, no siendo empresarios o profesionales, dejen de satisfacer rendimientos sujetos a retención o ingreso a cuenta.
- c) Las personas jurídicas que, sin actuar como empresarios o profesionales ni satisfacer rendimientos sujetos a retención o ingreso a cuenta, realicen operaciones intracomunitarias sujetas a IVA, cuando éstas dejen de estarlo, bien por revocación de la opción o bien por no superar sus adquisiciones el importe de 10.000 Ecus.

Plazo de presentación: un mes a partir del día siguiente al cese. En caso de cese por fallecimiento del obligado tributario, deben presentarla sus herederos.

3. Normas de gestión.

MODELOS DE DECLARACIÓN CENSAL. La Orden Ministerial de 25 de enero de 1996 ha aprobado los nuevos modelos de declaración censal que están en vigor a partir de 31 de enero de 1996:

Modelo 036. Que puede presentar, con carácter general, cualquier obligado a declarar.

Modelo 037. Que sólo pueden presentar quienes reúnan **SIMULTÁNEAMENTE** los siguientes requisitos:

- a) Ser sujetos pasivos del IVA, IRPF o IS.
- b) Ser sujetos pasivos del IVA que tributen en régimen general o por alguno de los regímenes especiales siguientes:
 - Simplificado,
 - Recargo de equivalencia, o
 - Agricultura, ganadería y pesca.
- c) No realizar operaciones intracomunitarias sujetas al IVA, ni satisfacer rendimientos del capital mobiliario sujetos a retención.
- d) No ser entidad residente en España no sujeta al IS.

LUGAR DE PRESENTACIÓN. Todas las declaraciones censales se presentan en la Administración o Delegación de la Agencia Tributaria del domicilio fiscal del declarante.

Las personas físicas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del IVA, han de presentar sus declaraciones en la Administración o Delegación de la Agencia Tributaria que corresponda al domicilio fiscal de su representante.

4. Infracciones y sanciones.

El incumplimiento de las obligaciones de índole censal constituye **infracción simple** de acuerdo con el artículo 78.1 c) de la LGT.

La sanción aplicable consiste en multa de **1.000 a 150.000 pesetas** según el artículo 83.4 de la LGT.

La Instrucción 12.^a de la Circular número 8 de 22 de julio de 1988 de la Secretaría General de Hacienda fija un límite mínimo de **25.000 pesetas** en el caso de presentación fuera de plazo de las declaraciones relativas al comienzo, modificación o cese de las actividades que determinen la sujeción al IVA.

VII. OTRAS OBLIGACIONES FORMALES

1. Declaraciones sin ingreso.

Con carácter general no hay que presentar declaración tributaria cuando no se realiza el hecho imponible. No obstante, en aquellos casos en que se ejercen actividades empresariales o profesionales, o se satisfacen rendimientos del trabajo personal, las normas tributarias exigen la presentación de las correspondientes declaraciones aunque durante el período al que se refiere la declaración no se realice actividad o no se satisfagan rendimientos.

1.1. Supuestos.

Los impuestos cuya normativa exige la presentación de las declaraciones anteriores y los modelos a cumplimentar son los siguientes:

- a) **Impuesto sobre el Valor Añadido.** Hay que presentar el *modelo 300* (trimestralmente) y el *modelo 390* (declaración-resumen anual) aunque no se haya realizado actividad empresarial o profesional durante el ejercicio.
- b) **Retenciones del Trabajo Personal.** Existe obligación de presentar el *modelo 110* (trimestralmente) y el *modelo 190* (declaración-resumen anual) aunque no se hayan satisfecho rendimientos de tal naturaleza durante el ejercicio.

En los supuestos en que el sujeto pasivo haya satisfecho rendimientos sujetos a retención la trascendencia de la no presentación del *modelo 190* es aún mayor, ya que si se presentan los modelos trimestrales y se ingresan las cantidades retenidas, pero no se presenta el *modelo 190*, cuando los trabajadores y sujetos a quienes se retuvo en general, soliciten de la Hacienda Pública la devolución de las retenciones que se les hizo, se encontrarán con que ésta al desconocer la relación de perceptores y las cantidades retenidas (que se incluyen en el *modelo 190*) no efectuará ninguna devolución, con el lógico trastorno para aquéllos.

- c) **Impuesto sobre Sociedades.** Hay que presentar la declaración anual (*modelos 200 ó 201*, según los casos), aunque no se hayan obtenido beneficios durante el ejercicio.
- d) **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.** Existe obligación de presentar la declaración anual (*modelo D-100*) cuando se perciban rendimientos procedentes del capital inmobiliario (excepto si son de la vivienda habitual) o de actividades empresariales o profesionales, cualquiera que sea la cuantía.

Sólo la presentación de la declaración censal de cese en la actividad elimina la obligación de presentar las declaraciones anteriores.

1.2. Régimen sancionador.

La falta de presentación de declaraciones o la presentación de declaraciones falsas, incompletas o inexactas constituye **infracción simple** de acuerdo con el artículo 78.1 a) de la LGT, siempre que no constituya infracción grave según el artículo 79 de la LGT.

La sanción aplicable consiste en multa de **1.000 a 150.000 pesetas** según establece el artículo 83.1 de la LGT, con el límite mínimo de **20.000 pesetas** que establece la Instrucción 7.ª de la Circular número 8 de 22 de julio de 1988 de la Secretaría General de Hacienda.

En el caso de que la no presentación de la declaración suponga que el obligado tributario deje de ingresar alguna cantidad, no se sanciona la falta de presentación ya que la infracción simple cometida queda subsumida por la infracción grave que supone la falta de ingreso.

2. La representación de los no residentes.

La LGT establece en su artículo 46.1 que los sujetos pasivos residentes en el extranjero durante más de seis meses de cada año natural tienen obligación de nombrar un representante con domicilio en territorio español, al efecto de relacionarse con la Hacienda Pública.

Las normativas del IRPF e IS matizan esa obligación general, exigiendo el nombramiento de representante sólo a los siguientes sujetos pasivos:

- a) Los que operen en España por medio de un establecimiento permanente.
- b) Los que, actuando sin establecimiento permanente obtengan en territorio nacional rendimientos derivados de:
 - Prestaciones de servicios.
 - Asistencia técnica.
 - Obras de instalación o montaje derivadas de contratos de ingeniería, o
 - En general, de explotaciones económicas.
- c) Los que, por la cuantía y característica de la renta obtenida en España, sean requeridos por la Administración.

El nombramiento de representante, acompañado de la expresa aceptación por éste, ha de comunicarse en el plazo de dos meses a partir de la fecha del mismo, a la Delegación de la Agencia Tributaria en la que haya de presentar la declaración por el impuesto, pudiendo hacerlo el sujeto pasivo o su representante.

RÉGIMEN SANCIONADOR. El incumplimiento de la obligación de nombrar representante y comunicarlo a la Administración tributaria constituye **infracción simple** según los artículos 42.3 Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, y 22.3 de la Ley 18/1991, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La sanción aplicable es distinta según el sujeto infractor esté sujeto a uno u otro impuesto:

- a) Artículo 22.3 de la Ley 18/1991: multa de **25.000 a 2.000.000 de pesetas**.
- b) Artículo 42.3 de la Ley 43/1995: multa de **25.000 a 1.000.000 de pesetas**.

Sin que pueda adivinarse cuál es el motivo de esta discriminación, a no ser que el legislador considere que es más importante controlar a una persona física que a una jurídica.

3. Transparencia fiscal.

Las sociedades transparentes, además de las comunes al resto de contribuyentes, tienen dos supuestos específicos de obligaciones formales:

- a) **Identificación de socios o partícipes (art. 54 de la Ley 18/1991, IRPF y art. 77 de la Ley 43/1995, IS).** Las sociedades sometidas al régimen de transparencia fiscal deben mantener o convertir en nominativos los títulos representativos de las participaciones en su capital. El incumplimiento de tal obligación genera dos consecuencias:
 - 1.º Se considera **infracción simple** según los artículos antes citados, sancionable con multa de **25.000 a 1.000.000 de pesetas**, por cada período impositivo en que se produzca el incumplimiento.
 - 2.º La parte de base imponible que no pueda ser imputada a los socios como consecuencia de dicho incumplimiento tributará en el IS al tipo marginal máximo de la escala del IRPF (56%).
- b) **Relación de socios (art. 103 de la Ley 18/1991, del IRPF y art. 68 del Reglamento IRPF).** Las sociedades transparentes deben presentar, conjuntamente con su declaración del IS y en el mismo impreso (*modelos 200 ó 201*), una relación de sus socios residentes, con los siguientes datos:

- Identificación, domicilio social y porcentaje de participación de los socios.
- Importe total de las cantidades a imputar.
- Dividendos o distribuciones de reservas acordados.

El incumplimiento de esta obligación constituye **infracción simple**, en virtud de lo dispuesto en el artículo 78.1 b) de la LGT sancionable en los términos ya vistos al examinar las obligaciones de información.

4. Transparencia fiscal internacional.

Las personas físicas o jurídicas a quienes sea de aplicación el régimen de transparencia fiscal internacional deberán presentar conjuntamente con su declaración del IRPF o del IS, los siguientes datos relativos a la entidad no residente en territorio español:

- a) Nombre o razón social y lugar del domicilio social.
- b) Relación de administradores.
- c) Balance y cuenta de pérdidas y ganancias.
- d) Importe de las rentas positivas que deban ser incluidas en la base imponible.
- e) Justificación de los impuestos satisfechos respecto de la renta positiva que deba ser incluida en la base imponible.

El incumplimiento de esta obligación constituye **infracción simple**, en virtud de lo dispuesto en el artículo 78.1 b) de la LGT sancionable en los términos ya vistos al examinar las obligaciones de información.

5. Revalorizaciones contables.

La antigua Ley del IS (Ley 61/1978) permitía la revalorización de bienes por simple anotación contable. Eso significaba que una empresa que tuviera bases imponibles negativas a punto de prescribir podía incrementar, con cargo a reservas, el valor de los elementos de su patrimonio, generando así un incremento de patrimonio con que poder compensar esas bases imponibles negativas que, de otro modo, perdería la posibilidad de compensar, produciéndose así una actualización o revalorización de activos.

La nueva Ley del IS (Ley 43/1995), en su artículo 141.1 prohíbe fiscalmente esas revalorizaciones, impidiendo que se produzca un incremento de patrimonio que pueda ser compensado en el futuro, y exige que quien realice esas revalorizaciones informe de ello en la memoria, mientras los elementos revalorizados se hallen en el patrimonio del sujeto pasivo.

El incumplimiento de tal obligación constituye **infracción simple**, de acuerdo con el artículo 141.2 de la Ley 43/1995, sancionable, por una sola vez, con multa del 5 por 100 del importe de la revalorización.

VIII. PROCEDIMIENTO SANCIONADOR GENERAL

A lo largo de los epígrafes anteriores hemos venido hablando de las distintas infracciones y las sanciones aplicables. Pero ¿qué sucede cuando se comete una infracción y es descubierta por la Administración? Ese descubrimiento puede producirse por parte de los órganos de gestión o de inspección. Centrándonos en el procedimiento inspector, las actuaciones que se producen son las siguientes:

- a) Una vez descubierta por la Inspección la infracción cometida, se recoge en una diligencia tal extremo. En esa diligencia se comunicará también al contribuyente la apertura del procedimiento sancionador por infracción simple, comunicándole cuál será cuantitativamente la propuesta de sanción que hará el actuario.

Asimismo se le comunicará que dispone de un plazo de 15 días después del tercero siguiente a la fecha de la diligencia para formular alegaciones ante la Dependencia inspectora (art. 59.4 del R.D. 939/1985, Reglamento de la Inspección de los Tributos -RIT-).

- b) Durante los tres días siguientes el actuario completará el expediente, incorporando todos los antecedentes del mismo (citación, autorización en caso de comparecer por medio de representante, diligencias, etc.) y acompañando a los mismos un informe ampliatorio detallando las circunstancias que pudieran servir para graduar la sanción correspondiente [art. 48.1.f) del RIT].
- c) El contribuyente, previa puesta de manifiesto del expediente, es decir, viendo toda la documentación que obra en el expediente, incluido el informe del actuario, puede presentar las alegaciones que estime convenientes para la defensa de sus derechos.
- d) Una vez transcurrido el plazo de 15 días para presentar alegaciones, la Inspección elevará el expediente al órgano competente para imponer la sanción. En el caso de las infracciones simples son competentes los Delegados o Administradores de la Agencia Tributaria, quienes resolverán dictando el correspondiente acto administrativo (art. 59.4 *in fine*, del RIT).

El acuerdo de imposición de sanción habrá de notificarse a los contribuyentes.

e) Tras la notificación, el contribuyente puede interponer contra el acto administrativo los siguientes recursos:

- **Recurso de reposición**, ante el mismo órgano que dictó el acto administrativo, en el plazo de 15 días a contar desde el siguiente a la notificación del acto. Es un recurso potestativo, es decir, que el interesado puede interponerlo o puede pasar directamente a la vía económico-administrativa.
- **Reclamación económico-administrativa**, se interpone en el plazo de 15 días contados desde el siguiente a la notificación del acto, o desde la fecha en que se le notificó la resolución expresa del recurso de reposición. No obstante, cuando se haya interpuesto el recurso de reposición y transcurra un mes sin resolución expresa, se entenderá desestimado el recurso, pudiendo iniciar la vía económico-administrativa.

f) Por último, la resolución de la reclamación económico-administrativa puede ser objeto de impugnación ante la jurisdicción contencioso-administrativa.

Hasta este momento todas las actuaciones se han producido ante órganos de la Administración, a partir de la interposición del recurso contencioso-administrativo las actuaciones se llevan a cabo ante órganos jurisdiccionales integrados dentro del Poder Judicial.

El plazo para interponer dicho recurso es de dos meses a partir del día siguiente a la notificación de la resolución impugnada.

IX. CONCLUSIONES

A lo largo de las páginas anteriores hemos visto la importancia que tienen las obligaciones formales para una correcta y eficaz gestión tributaria y se han analizado las distintas categorías de las mismas y aunque a primera vista puede surgir la tentación de considerar como excesivo el catálogo de obligaciones formales de nuestro ordenamiento, sin embargo, no debemos olvidar que la inmensa mayoría de los contribuyentes no está sujeto a la totalidad de las mismas.

En cuanto al régimen sancionador, creemos que está acorde con la enorme importancia que tiene para la Administración el correcto cumplimiento de los aspectos formales del sistema impositivo y el contribuyente no debe caer en el error de considerar que su incumplimiento le va «a merecer la pena» ya que, aunque se califican como infracciones simples, las sanciones aplicables no hacen gala, desde luego, de esa eufemística denominación que la LGT atribuye a las conductas sancionadas.