

ELEMENTOS DE FISCALIDAD EMPRESARIAL

EMPRESARIOS Y PROFESIONALES. RETENEDORES.
OBLIGACIONES TRIBUTARIAS FORMALES
IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS
IMPUESTO SOBRE OPERACIONES SOCIETARIAS

RAMÓN FERRER PEDROLA



UNIVERSITAT DE BARCELONA



©**Ramón Ferrer Pedrola**

Barcelona, octubre de 2009



ELEMENTOS DE FISCALIDAD EMPRESARIAL

EMPRESARIOS Y PROFESIONALES. RETENEDORES.
OBLIGACIONES TRIBUTARIAS FORMALES.
IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS.
IMPUESTO SOBRE OPERACIONES SOCIETARIAS.

RAMÓN FERRER PEDROLA

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario

Facultat d'Economia i Empresa

Universitat de Barcelona

Auditor Censor Jurado de Cuentas

Relación de abreviaturas usadas:

DGT: Dirección General de Tributos.

IAE: Impuesto sobre Actividades Económicas.

IOS: Impuesto sobre Operaciones Societarias (modalidad dentro ITP y AJD).

IRNR: Impuesto sobre la renta de no residentes.

IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

IS: Impuesto sobre Sociedades.

ISD: Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

ITP y AJD: Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

LGT: Ley General Tributaria.

LIRPF: Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

NIF: Número de Identificación Fiscal.

RGGI: Reglamento General de Gestión e Inspección Tributaria.

RIRPF: Reglamento del IRPF.

RIS: Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

SRL: Sociedades de Responsabilidad Limitada.

TRIS: Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, Real Decreto 4/2004, de 5 de marzo.

TRLSSAA: Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.

PRESENTACIÓN

Este trabajo constituye el punto de partida para el estudio sistemático de las obligaciones tributarias que recaen sobre las empresas. Se inserta en el ámbito del Derecho Tributario con evidente vocación y proyección en el plano de la aplicación de los tributos. Sirve como referencia a asignaturas que se imparten en planes de estudio, tales como *Introducción a la Fiscalidad Empresarial, Régimen Fiscal de la Empresa, Sistema Fiscal, etc.* En definitiva, materias que cabe ubicar en el Derecho Tributario parte especial, o de los tributos en particular.

Se describe el modelo de gestión tributaria sustentado por el control informático y, como consecuencia de ello, se analizan las obligaciones tributarias formales que afectan a empresarios, profesionales y a los retenedores. Además de la Ley General Tributaria, se analizan los preceptos específicos del Reglamento de Gestión e Inspección de 2007 y del Reglamento sobre facturación de 2003. No obstante, se deben incorporar las intromisiones precisas en las normas específicas de varios tributos, en particular el IRPF con relación a las actividades económicas, el IS o el IRNR, así como el IVA o los Impuestos Especiales. Todo ello permite una coherencia en la exposición sistemática, por más que pueda ser compleja la consulta simultánea de diversas disposiciones, bien de ámbito general, bien de los impuestos afectados en particular.

Desde el NIF y las declaraciones censales, hasta las obligaciones tributarias formales de *facturación y documentación, de información y de naturaleza contable y registral*, hasta las obligaciones de presentar *declaraciones y autoliquidaciones telemáticas* se analizan este conjunto de obligaciones o deberes tributarios de especial incidencia en la gestión ordinaria de las empresas.

Concluye el trabajo con el análisis de dos impuestos empresariales, considerados menores por la doctrina, el *Impuesto sobre Actividades Económicas* y el *Impuesto sobre Operaciones Societarias*, con el correspondiente análisis sistemático recubierto con ejercicios de liquidación tributaria. Se culmina, además, con la propuesta de un ejercicio de taller o de simulación sobre creación de una empresa y despliegue de los procedimientos que se abren, en el aspecto mercantil y tributario. Propuesta en abierto para ser ejecutada en grupos de trabajo.

En fin, esta obra no es más que el prelude necesario del análisis de otras figuras impositivas, como el Impuesto sobre Sociedades o el IVA, a los que viene a completar y dar coherencia y un buen grado de coordinación. Complementa el material docente necesario para impartir las asignaturas apuntadas.

*Ramón Ferrer Pedrola
Octubre de 2009*

ÍNDICE SINTÉTICO

Abreviaturas utilizadas	IV
Presentación.....	V
Índice sintético.....	VII
Bibliografía	VIII

Parte 1ª:

- I -

MODELOS DE GESTIÓN TRIBUTARIA. ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y RETENEDORES. EL NIF. LA DECLARACIÓN CENSAL

1. Derecho Tributario empresarial: modelos de gestión tributaria.....	1
2. El concepto ‘empresario’ en el sistema tributario	3
3. Los retenedores y los obligados a practicar ingresos a cuenta.....	11
4. El número de identificación fiscal. La declaración censal.....	13

-II-

OBLIGACIONES FORMALES (I).

DE DOCUMENTACIÓN Y FACTURACIÓN. DE INFORMACIÓN

5. Las obligaciones tributarias formales de los empresarios y los retenedores	20
6. Obligaciones en materia de facturación y otros documentos similares.....	22
7. Obligaciones tributarias de información	29

- III –

LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS FORMALES (II).

OBLIGACIONES DE CARÁCTER CONTABLE Y REGISTRAL.

8. Obligaciones de naturaleza contable y registros contables	37
9. Mención de otras obligaciones tributarias formales.....	48
10. Tipología de regímenes tributarios empresariales.....	49

Parte 2ª:

IMPUESTOS DE PARTICULAR PROYECCIÓN EMPRESARIAL:

IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS.

IMPUESTO SOBRE OPERACIONES SOCIETARIAS (ITPYAJD).

1. Tributos sobre las empresas, locales y autonómicos.....	51
2. El Impuesto sobre Actividades Económicas.....	52
3. El Impuesto sobre Operaciones Societarias.....	59

Ejercicios de aplicación

<i>A) Impuestos sobre Actividades Económicas.....</i>	<i>64</i>
<i>B) Impuesto sobre Operaciones Societarias.....</i>	<i>67</i>
<i>Taller de prácticas</i>	<i>70</i>
<i>Índice analítico general</i>	<i>71</i>
<i>Material docente publicado (OMADO- Dipòsit Digital de la UB)</i>	<i>74</i>

BIBLIOGRAFÍA RECOMENDADA:

FERREIRO LAPATZA, J. [et al.]. *Curso de Derecho Tributario. Parte especial. Sistema Tributario: Los tributos en particular*. Madrid: Marcial Pons, (última edición).

MARTÍN QUERALT, J.; TEJERIZO LÓPEZ, J. M.; CAYÓN GALIARDO, A. *Manual de Derecho Tributario*. Pamplona: Aranzadi, (última edición).

Parte 1ª.

- I -

**MODELOS DE GESTIÓN TRIBUTARIA. ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y
RETENEDORES. EL NIF. LA DECLARACIÓN CENSAL**

1. DERECHO TRIBUTARIO EMPRESARIAL: MODELOS DE GESTIÓN TRIBUTARIA

El sistema tributario evoluciona tanto por las figuras tributarias que lo configuran como por los modelos de gestión tributaria que van adecuándose a nuevos objetivos, entre los que destaca *el control tributario*. Un sistema que generaliza la gestión sobre la base de las *autoliquidaciones* tributarias – exponente máximo de una hacienda democrática actual- requiere fortalecer los elementos clásicos del control (antecedente, consecuente y concomitante) para el cumplimiento de las obligaciones tributarias y, en su caso, la lucha contra el fraude fiscal¹ en cualquiera de sus manifestaciones.

Los principales tributos, atendiendo su poder de recaudación o de producto, se gestionan en el contexto de las relaciones empresariales: véase en la imposición indirecta, el impuesto sobre el valor añadido y los impuestos especiales, como claro ejemplo de esa recaudación basada en las empresas. Pero también en la imposición directa se da este fenómeno: el impuesto sobre la renta se recauda de forma mayoritaria y principal por el mecanismo de las retenciones, así como el impuesto sobre sociedades (que recae sobre el

¹ El fraude fiscal constituye una lacra permanente para la consecución de la justicia tributaria. Ahora bien, la lucha contra el fraude fiscal no puede ser la excusa que permita determinar una evolución del sistema tributario en un sentido antidemocrático. Como mejor expresión, véase el razonamiento que sigue:

FERREIRO LAPATZA, J.J. (2004). *La nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)*. Marcial Pons, E.J. y S, S.A., Madrid. Pág. 48.

Con relación al artículo 15 de la LGT, el Catedrático expresa la opinión:

Y si ello es así, no cabe sino pensar en los intereses propios de la burocracia (protegidos por intereses electorales demagógicos de lucha contra el fraude) en un ejercicio del poder sin ataduras jurídicas que, en casos puntuales, puedan hacer más cómodo su trabajo y más fácil la consecución de cifras liquidadas a los administrados. Y si ello es así, no puede haber duda de mi postura personal sobre el art. 15 L.G.T. Lo mejor para el interés general es, sin duda, su supresión. Mantenerlo es renunciar a una de las funciones clave del Derecho: la sumisión del poder a la Ley. Mantenerlo es caminar en una dirección que conduce, en parcelas clave de la vida social, al secuestro de la democracia por la burocracia.

beneficio empresarial). Las empresas² se sitúan en un punto central del control tributario y del modelo de gestión tributaria que se aplica en la actualidad.

a) La informática tributaria.

A los procedimientos administrativo tributarios tradicionales (gestión en sentido estricto, inspección y recaudación), se añaden determinados deberes u obligaciones formales con múltiple dirección: a) facilitar la gestión tributaria de la Administración; b) agilizar el proceso de recaudación; c) introducir los elementos del control tributario antecedente en los contribuyentes; d) reforzar los elementos del control tributario consecuente; y aún podrían señalarse otros aspectos adicionales. La comprensión de los tributos, desde la perspectiva de su aplicación, ha de partir del control informático que proviene por diferentes fuentes de captación de información: **la informática tributaria** constituye el eje sustantivo de los procedimientos tributarios de gestión, comprobación y recaudación, y se nutre de los datos e informaciones que de forma destacada aportan las empresas.

Buena parte de los deberes formales se justifican y tienen por objetivo la informática fiscal: los retenedores dan información sobre las rentas y determinadas circunstancias personales de los contribuyentes que obtienen esas rentas, las informaciones económicas de terceros confieren elementos de control concomitante, los operadores financieros (bancos, cajas, etc.) facilitan toda suerte de datos (cuentas y titularidad, aportaciones, etc.), los fedatarios públicos facilitan información de operaciones en las que intervienen. La Administración puede exigir que estas informaciones se le faciliten en soportes directamente legibles por ordenador. En consecuencia, la capacidad de información de la que dispone la Administración tributaria es la más amplia que pueda dispensarse a una entidad pública.

b) Los deberes tributarios con relación a la informática tributaria.

La LGT (Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria) **regula en el artículo 29 las obligaciones tributarias formales**, cuya proyección en la informática tributaria es inmediata: declaraciones censales y obtención y utilización del NIF, obligaciones de información, etc. De forma más detallada, los artículos 93 a 96 de la LGT amplían el contenido y limitan las condiciones de su utilización respecto de las obligaciones de información que afectan a particulares, funcionarios, etc.

Para las empresas, estas obligaciones tributarias formales, pueden clasificarse bajo dos rúbricas específicas:

- 1) Con relación a su **posición de sujeto pasivo en cualquier tributo**, en donde deben señalarse las declaraciones censales, declaraciones tributarias, declaraciones telemáticas, las obligaciones de facturación, contabilidad, comprobación, etc.

² ARIAS VELASCO acuña una expresión bien descriptiva: las empresas como los recaudadores de impuestos, sin título y sin contraprestación.

- 2) **Como retenedores o por mero deber de colaboración** con la Administración, que de forma genérica –establecida por una norma general- o de forma individualizada por requerimiento de la Administración, han de facilitar determinadas informaciones, datos, etc., con trascendencia tributaria, con independencia de que sean o no sujetos pasivos, realicen o no un determinado hecho imponible.

El modelo de gestión tributaria se basa en la informática tributaria, lo que proyecta un triple aspecto de la misma: a) para los obligados a facilitar las informaciones que facilitan los datos con trascendencia tributaria; b) para los ciudadanos, en general, en su rol de contribuyentes, en cuanto al control administrativo de tipo antecedente, obtenido y captado por la Administración; y, c) para la Administración tributaria, con relación a la eficacia de la gestión de los tributos en masa (renta, valor añadido, sociedades). Cuestión que determina y permite considerar las garantías constitucionales que condicionan la utilización y aplicación de las bases de datos en el dominio de los poderes públicos³.

Informática fiscal: acepciones concurrentes

Al margen de las expresiones antes utilizadas, la aplicación de las tecnologías de la información y la comunicación, permiten considerar otros aspectos y acepciones de la informática fiscal:

- a) *Programas profesionales de cumplimentación de declaraciones tributarias*, que permiten y facilitan la elaboración de declaraciones tributarias, cuya proyección y utilidad se destina a los despachos profesionales (afectan a IRPF, IS, ISD, IVA, etc.).
- b) *Bases de datos tributarias*, en diferentes y múltiples formatos (DVD, on line, CD, papel...) que contienen las normas que regulan los tributos, consultas resueltas por diferentes Administraciones tributarias, resoluciones de tribunales económico administrativos y sentencias judiciales en materia tributaria.
- c) *Información tributaria en Internet*, por webs promovidas por entidades oficiales, asociaciones, etc. Las referencias a webs como www.aeat.es, www.minhac.es o www.boe.es en tributos estatales, a www.e-tributs.net de la Generalitat de Catalunya, o www.bcn.es/hisenda del Institut Municipal d'Hisenda de l'Ajuntament de Barcelona, o www.diba.es de la Diputació de Barcelona, son una manifestación evidente de la información que ofrecen las Administraciones públicas a los ciudadanos en materia tributaria.

2. EL CONCEPTO 'EMPRESARIO' EN EL SISTEMA TRIBUTARIO

La legislación común –Código de Comercio- es esquiva al definir el concepto empresario, por más que se establezcan conceptos inmediatamente vinculados

³ Véase el artículo 18, apartado 4, de la Constitución Española y en su desarrollo, La Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal.

como el establecimiento mercantil, la marca, los actos de comercio u otros⁴. Las normas tributarias contienen definiciones simultáneas y no necesariamente coincidentes del concepto *empresario*, o bien, del concepto *actividad empresarial*, cuya tendencia reciente se enmarca en otro concepto más amplio de *actividad económica*.

La LGT, artículo 35, opta por establecer el concepto de '*los obligados tributarios*', en sentido amplio, al considerar como tales las personas físicas o jurídicas y las entidades, a las que una norma tributaria establezca una determinada obligación, incluso las de carácter formal. Así, el concepto *empresario* o el concepto titular de una actividad económica o empresarial queda incorporado en la definición de obligado tributario, siendo que y de forma paralela pueda considerarse sujeto pasivo de un tributo, retenedor en otro o meramente obligado por deber de colaboración con la Administración tributaria.

Las diferentes figuras impositivas establecen conceptos específicos de actividad económica, empresarial o profesional, o de empresarios. Estas definiciones no son coincidentes, por más que deba señalarse una tendencia expansiva y universalizadora del concepto.

2.1. Actividades económicas e imposición directa

Atendiendo a la personalidad del empresario, persona física o jurídica, el sistema tributario establece la tributación en el Impuesto sobre la Renta, como rendimientos de actividades económicas, o en el Impuesto sobre Sociedades. Además, se establece el criterio de sobreparto en las entidades sin personalidad jurídica, cuando no están consideradas expresamente sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades (por ejemplo, los fondos de inversión): constituye *el régimen de atribución de rentas*, por el que se imputa a los socios, comuneros o partícipes el rendimiento, sea como persona física o sea como persona jurídica.

Adicionalmente, han de contemplarse los supuestos de empresarios no residentes en España, personas físicas o jurídicas, que se someten al Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

De forma sinóptica:

⁴ El Código de Comercio hace una exclusión implícita de la cualidad mercantil, de la forma:

Artículo 326. No se reputarán mercantiles:

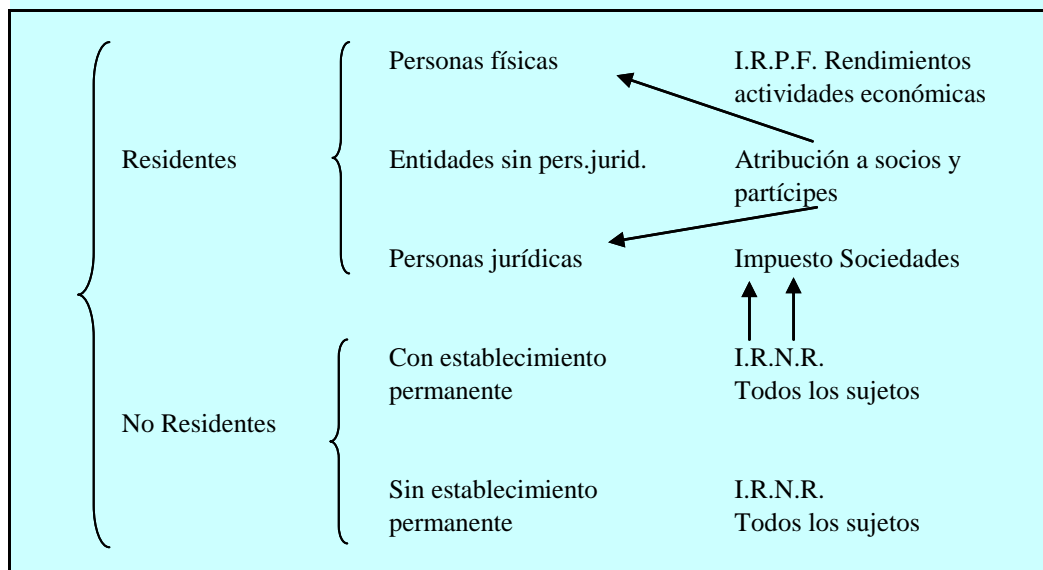
1.º Las compras de efectos destinados al consumo del comprador o de la persona por cuyo encargo se adquirieren.

2.º Las ventas que hicieren los propietarios y los labradores o ganaderos de los frutos o productos de sus cosechas o ganados, o de las especies en que se les paguen las rentas.

3.º Las ventas que, de los objetos contruidos o fabricados por los artesanos, hicieren éstos en sus talleres.

4.º La reventa que haga cualquier persona no comerciante del resto de los acopios que hizo para su consumo.

ACTIVIDADES ECONÓMICAS E IMPOSICIÓN DIRECTA POR EL SUJETO



a) Las actividades económicas en el IRPF.

El artículo 27 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF establece de forma implícita la definición de actividades empresariales y profesionales, en la dicción actividades económicas, de la forma:

Artículo 27. Rendimientos íntegros de actividades económicas.

1. Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas.

2. A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento o compraventa de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando concurren las siguientes circunstancias:

- a) Que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad.*
- b) Que para la ordenación de aquélla se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.*

La definición amplía el concepto mercantil al añadir las actividades artesanales, agrícolas y muy concretamente, las profesiones liberales. Asimismo, al establecer los límites entre diferentes modalidades de renta,

acota como actividad económica los arrendamientos o compraventas de inmuebles siempre que se cumplan los requisitos establecidos.

Esta definición la asume el Impuesto sobre el Patrimonio de las Personas Físicas⁵.

b) Las actividades económicas en el IS.

La técnica legislativa del IS es diferente a la del IRPF. En efecto, mientras el IRPF se apoya en la construcción de diferentes modalidades de renta (rendimientos del trabajo, capital, actividades económicas, ganancias patrimoniales), el IS prescinde –en general- de dichas modalidades de renta clasificadas por el origen de retención. La consecuencia es que el IS no contiene una definición análoga de actividades económicas, aunque en diferentes preceptos recurre a la definición expresa y puntual de las actividades empresariales o económicas.

En efecto, un repaso del TR⁶IS, permite señalar una acotación de actividad empresarial para establecer la exención de determinadas rentas obtenidas en el extranjero, por ejemplo en el artículo 21, al establecer la exención sobre dividendos y otras rentas de filiales o sucursales en el exterior.

El IS establece una conexión entre actividad empresarial y *la organización de medios personales y materiales* de las entidades que la desarrollen.

También en el artículo 42 del TRIS, a los efectos de establecer la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, se menciona la afectación de los elementos del inmovilizado material o intangible.

Asimismo el artículo 61 del TRIS, en la redacción precedente a su derogación por la Ley 35/2006, al establecer el ámbito de aplicación del *régimen especial de las sociedades patrimoniales*, plantea las menciones directas a las actividades económicas con relación a los activos afectos a aquéllas y establece otra modalidad: la tenencia de participaciones significativas en otras sociedades, siempre que se disponga de los medios organizativos, materiales y personales, para dirigir la participación.

Otras menciones análogas pueden observarse en el artículo 107, del TRIS, que contiene las normas del *régimen de la transparencia fiscal internacional*.

Sin duda, tiene interés el concepto de *explotación económica*⁷ que define el artículo 121, apartado 3 del TRIS, que también menciona el artículo

⁵ Véase el artículo 1 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, a los efectos de regular determinadas exenciones del IPPF.

⁶ TRIS: Real Decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁷ Los artículos 8 y 12 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 1982, en la actualidad derogado, constituye un precedente de las definiciones de explotación económica y afectación de elementos patrimoniales a la misma. En el apartado 2, del citado artículo 12, se

113 del cuerpo legal. Una vez más, la definición legal se apoya en la calificación de determinadas rentas, en el *régimen de las entidades parcialmente exentas*.

c) Actividades económicas y el IRNR.

La LGT establece, artículo 11, los criterios de aplicación espacial de las normas tributarias, por residencia o por territorialidad. La residencia es una construcción tributaria que se superpone y antepone al concepto mismo de nacionalidad política: los impuestos directos se exigen por criterios de residencia, y sólo de forma preventiva por criterios de nacionalidad política. Por así expresarlo, la residencia fiscal se erige como un concepto de nacionalidad tributaria, siendo que la mayor parte de convenios internacionales suscritos por los Estados contiene esa preferencia del concepto de residencia sobre el de nacionalidad.

El IRNR es un impuesto sobre la renta exigido con criterios de territorialidad, tanto a personas físicas como personas jurídicas, frente al IRPF y al IS que se exigen por criterios de residencia. El IRNR completa y se complementa con las normas del IRPF y del IS, siendo que define las rentas asimilando los conceptos de actividad o explotación económica en el TRIRNR⁸ (artículo 13, apartado 1, letras a y b).

El establecimiento permanente tributa en el IRNR como si se tratara de un sujeto autónomo, aplicando las normas del IS con las especialidades que contiene el propio IRNR. El establecimiento permanente coincide con el concepto *sucursal*, esto es, se mantiene la personalidad del sujeto que opera a través del mismo. En contraposición, una sociedad *filial* tiene personalidad jurídica propia, por más que esté participada por otra sociedad en mayor o menor grado.

d) Actividad versus explotación económica: elementos característicos.

En primer lugar han de diferenciarse los vocablos *actividad* y *explotación*. La actividad queda referida al sujeto, que desarrolla una serie de acciones organizadas en aras a un determinado objetivo; en el aspecto mercantil, su proximidad conceptual sería al empresario en sí y a la organización que el mismo establece, o las facultades que aquél puede desarrollar.

Por contraposición, explotación quedaría limitada al objeto, total o parcial, con la consecución organizada de un fin determinado. En este caso, el concepto explotación estaría próximo al establecimiento mercantil o a una **unidad económica autónoma** susceptible de generar la producción o distribución de bienes y servicios. La existencia de una explotación determina la existencia de una actividad del sujeto, aunque esta actividad sea considerada secundaria o marginal del correspondiente sujeto.

determinaba una posibilidad de actividad empresarial por la cesión de bienes siempre que se realizara mediante una '*organización empresarial propia o a través de terceros*'.

⁸ TRIRNR: Real Decreto legislativo 5/2004, de 5 de marzo, que aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

En segundo lugar, las actividades o las explotaciones económicas tienen en común y se caracterizan por combinar los factores trabajo y capital, esto es, disponer de una organización con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. Esa organización determina la consideración de riesgo, o por cuenta propia, siendo necesario que disponga de los medios materiales y humanos necesarios para su desarrollo⁹.

En tercer lugar, la combinación de los factores –capital y trabajo o recursos humanos– permite considerar **actividades o explotaciones gestionadas por terceros, incluyendo la gestión interpuesta mediante filiales o sociedades participadas**.

Por último, salvo que se establezca expresamente, supuesto de los arrendamientos y las compraventas de inmuebles en el IRPF, la disposición de los medios materiales y humanos que intervienen en la organización no tiene unos condicionantes específicos. En consecuencia, pueden haber actividades o explotaciones económicas cuyos medios sean ínfimos (la inversión en activos sea escasa o nula y sin empleados, caso de trabajadores autónomos o por cuenta propia, profesionales, etc.). Por el contrario, hay que reseñar actividades o explotaciones que la consideración de esos medios constituye un requisito o condicionante ‘fuerte’ (en el caso de arrendamientos de inmuebles, el local y la persona contratada a jornada completa).

Así, como ejemplos, puede darse: a) una sociedad incluida en el régimen de las sociedades patrimoniales, no desarrolla una actividad empresarial o económica; sin embargo, puede disponer de determinados o determinado inmueble que individualmente considerado constituye una explotación económica. b) Una entidad sin ánimo de lucro puede desarrollar determinadas actividades empresariales o puede disponer de explotaciones económicas (el caso más descriptivo, una asociación recreativa que dispone de una máquina expendedora de bebidas, por la que percibe una comisión: es una explotación económica, gestionada por terceros).

⁹ La contraposición de conceptos es, en muchos supuestos, muy difícil de establecer con claridad.

Así por ejemplo, en el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas cuando regula la *escisión parcial*, artículo 253, se establece el requisito de que el patrimonio segregado constituya unidad económica, puntualizando que ésta puede quedar constituida por empresas o establecimientos comerciales, industriales o de servicios. De forma análoga, el artículo 39, sobre las aportaciones no dinerarias, se prevé la aportación de una empresa o establecimiento, obligando al saneamiento del conjunto, que alcanza al saneamiento individualizado de los elementos aportados si afectaran a su patrimonio.

En el ámbito del TRIS, a los efectos de regular las operaciones del *régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de valores*, el artículo 83 contiene una definición del concepto rama de actividad, de la forma:

4. Se entenderá por rama de actividad el conjunto de elementos patrimoniales que sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios. Podrán ser atribuidas a la sociedad adquirente las deudas contraídas para la organización o el funcionamiento de los elementos que se traspasan.

2.2. Actividades económicas e imposición indirecta

En la imposición indirecta destacan dos figuras tributarias: el Impuesto sobre el Valor Añadido –IVA- y los Impuestos Especiales –IIEE-. El primero es de alcance general para las actividades económicas, habida cuenta de su carácter plurifásico; el segundo, grava las operaciones de determinados fabricantes, carácter monofásico, o bien se grava al consumidor. Otros impuestos indirectos (sobre primas de seguros, ventas minoristas de carburantes) no aportan otra construcción distinta de los anteriores. La actividad empresarial o profesional ha de analizarse fundamentalmente en el IVA.

El artículo 5 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido¹⁰ establece la siguiente definición:

Artículo 5.º Concepto de empresario o profesional.

Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta ley, se reputarán empresarios o profesionales:

a) Las personas o Entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

c) Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.

d) Quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente.

e) Quienes realicen a título ocasional las entregas de medios de transportes nuevos exentas del impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 25, apartados uno y dos de esta ley.

Los empresarios o profesionales a que se refiere esta letra sólo tendrán dicha condición a los efectos de las entregas de los medios de transporte que en ella se comprenden.

Dos. Son 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.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de

¹⁰ Redacción establecida por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre.

artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.

A efectos de este impuesto, las actividades empresariales o profesionales se considerarán iniciadas desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades, incluso en los casos a que se refieren las letras b), c) y d) del apartado anterior. Quienes realicen tales adquisiciones tendrán desde dicho momento la condición de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Tres. Se presumirá el ejercicio de actividades empresariales o profesionales:

a) En los supuestos a que se refiere el artículo 3.º del Código de Comercio.

b) Cuando para la realización de las operaciones definidas en el artículo 4.º de esta Ley se exija contribuir por el Impuesto sobre Actividades Económicas.

El IVA extiende el ámbito de aplicación a los arrendadores de bienes, que en el IRPF se exigen unas condiciones específicas para su calificación como actividad económica. Por más que el IVA establece menciones a las sociedades mercantiles y a las presunciones de dedicarse al comercio, que regula el artículo 3 del Código de Comercio, su aplicación se extiende a todo tipo de entidades jurídicas –incluidas las de Derecho público–, muchas de las cuales realizan operaciones establecidas como exentas en el IVA, dentro de una actividad que no necesariamente es de tipo empresarial (entidades no lucrativas).

La calificación de actividad empresarial o profesional es, en el IVA, claramente expansiva con relación a las operaciones interiores gravadas: entrega de bienes y prestaciones de servicios. La delimitación de las exenciones¹¹, en operaciones interiores, es una muestra clara de esa técnica de circunscripción; sólo puede establecerse un hecho exento si previamente se ha considerado hecho imponible.

2.3. Actividades económicas e Impuesto sobre Actividades Económicas

El Impuesto sobre Actividades Económicas cumplía una doble función: a) como tributo local, que constituye una fuente de ingresos financieros de los entes locales; b) como control de censo o lista de contribuyentes, que nutría de

¹¹ Una confusión típica en el IVA es la consideración de Entidades ‘exentas’. En el IVA las exenciones se aplican sobre el objeto, entrega de bienes o prestaciones de servicios, y no sobre el sujeto. Otra cosa es que una Entidad realice exclusivamente operaciones declaradas exentas por el tributo, lo que no permite en ningún caso establecer que la citada Entidad está exenta en el IVA.

información tributaria a todas las Administraciones y generaba un control de los sujetos que desarrollaban determinadas actividades.

La reforma introducida por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, determinó que una gran parte de los sujetos pasivos del impuesto obtuvieran la exención subjetiva: personas físicas en general, y entidades cuyo volumen de operaciones no superase el millón de euros. Esta modificación afectó sustantivamente en la función censal y de control que permitía obtener a través de la **formación de matrícula en el IAE**. Además, el IAE recae sobre las actividades económicas, previa exclusión de las actividades agrícolas y ganaderas, esto es, no contiene dichas actividades definidas expresamente como económicas en otros tributos, directos o indirectos.

El TRHL¹² define las actividades económicas, en el artículo 78 y 79, *“Se considera que una actividad se ejerce con carácter empresarial, profesional o artístico, cuando suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.”*

La producción o la distribución de bienes y servicios es el concepto central de la actividad económica que aquí se define: los arrendamientos constituyen una prestación de servicios y, por tal consideración, son actividad económica especificada en las tarifas¹³ del impuesto. Las sociedades *holding* y las instituciones de inversión colectiva no desarrollan, de forma necesaria, una actividad gravada puesto que se limitan o pueden limitarse a gestión de su patrimonio, sin que con ello se produzcan o distribuyan bienes y servicios.

3. LOS RETENEDORES Y LOS OBLIGADOS A PRACTICAR INGRESOS A CUENTA

La imposición directa se apoya en la gestión y recaudación mediante el sistema de retenciones y de ingresos a cuenta, que anticipan el producto de figuras tributarias tales como el IRPF, el IS y el IRNR. En sustancia, el modelo parte de que una persona, física o jurídica, o una entidad –en general– queda obligada a practicar retenciones e ingresarlas al Tesoro público por el mero hecho de satisfacer determinadas rentas.

Las retenciones se recaudan mediante dos técnicas: a) **retenciones directas**, que practica el propio Estado cuando satisface rentas (pensiones, sueldos de funcionarios, intereses de determinada deuda pública, etc.); y, b) **retenciones indirectas**, en las que se interpone una persona distinta del Estado y distinta de la persona o entidad que obtiene la renta. En este segundo supuesto, surge la figura del retenedor y del obligado a practicar ingresos a cuenta, definidos en la **LGT (artículo 23)** como obligados tributarios sobre los que recae la *obligación tributaria de realizar pagos a cuenta*.

¹² TRHL: Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

¹³ Ver Real Decreto legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, que aprueba las Tarifas e Instrucción del IAE.

Las personas que realizan actividades económicas, empresariales o profesionales, coinciden en la práctica con la figura del retenedor o del obligado a practicar ingresos a cuenta. No obstante, otras entidades (personas jurídicas de Derecho Público, asociaciones, otras Administraciones distintas del Estado, etc.) también asumen esta posición de retenedores y de obligados a practicar ingresos a cuenta. A los efectos que aquí interesan, la amplia coincidencia entre el sujeto que desarrolla actividades económicas y las figuras del retenedor impone que este concepto se analice justo al lado de las definiciones establecidas para el empresario, el profesional o las actividades económicas en general.

Por otra parte, la posición del retenedor y del obligado a practicar ingresos a cuenta son coincidentes con relación al sujeto: el retenedor queda obligado con relación a las rentas que satisface de forma dineraria; el obligado a practicar ingresos a cuenta, se caracteriza por satisfacer *rentas en especie*. La distinción entre unas y otras rentas conlleva que las características de la retención se distingan de las características del ingreso a cuenta, por más que su finalidad sea coincidente.

Regulación

LGT, artículos 23, 24, 35, 37, 93, 191, 204 y 206.

LIRPF, artículos 99 a 101 y 105.

Reglamento del IRPF (Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo), artículos 74 a 108.

TRIS, artículos 140 y 141.

Reglamento del IS (Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio), artículos 58 a 66.

TRIRNR, artículos 30 a 33 y 53.

Reglamento del IRNR (Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio), artículos 9 a 15 y 17.

Habida cuenta de su mayor amplitud, es el IRPF el que establece una regulación más inmediata de la figura del retenedor y del obligado a realizar pagos a cuenta. En particular, en el artículo 76 del Reglamento se establece la tipología de los retenedores y de los obligados a practicar ingresos a cuenta. La casuística del retenedor está más detallada en el IRPF que en el IS, siendo que caben otras modalidades de retención en el IRNR (transmisión de inmuebles en España por no residentes).

En todo caso, la figura del retenedor se superpone a la figura del empresario o del sujeto que realiza actividades económicas, aunque en múltiples supuestos empresariales las obligaciones relativas a las retenciones y a los ingresos a cuenta completan el esquema de obligaciones tributarias, a las específicas que como sujetos pasivos (IVA, IRPF ó IS, IIEE, otros) les atañen.

4. EL NÚMERO DE IDENTIFICACIÓN FISCAL. LA DECLARACIÓN CENSAL

4.1. Regulación

LGT, artículo 29, 2 letras a y b, y disposición adicional quinta y sexta.

Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, Reglamento general de gestión e inspección tributaria, artículos 18 a 28 y artículos 2 a 17.

Orden EHA/451/2008, de 20 de febrero, por la que se regula la composición del NIF.

4.2. El número de identificación fiscal (NIF)

a) Concepto y contenido.

El número de identificación fiscal o NIF constituye un elemento de control tributario, que trasciende a diferentes relaciones civiles, mercantiles y operaciones económicas en general. Como factor de control han de reseñarse aspectos en los que interviene: a) en toda suerte de operaciones bancarias y financieras; b) como obligación de empresarios y profesionales en la emisión de documentos (facturas u otros); c) la consignación obligatoria en determinados contratos y escrituras públicas; etc. Mediante las declaraciones informativas de los obligados tributarios, la Administración puede ejercer un control cruzado entre diferentes obligados, además del control que de forma individualizada desarrolla ante un determinado obligado tributario (bases de datos en poder de la Administración tributaria).

Para las personas físicas, el NIF coincide con el documento nacional de identidad –DNI¹⁴–, cuando éstas tengan la nacionalidad española, o con el número asignado para los no nacionales o extranjeros residentes en España. Cuando las personas físicas no dispongan de DNI, caso de los menores de edad, pueden solicitar la asignación de un NIF a la Administración tributaria.

Para las personas jurídicas y las entidades en general, tengan o no personalidad jurídica (incluyendo comunidades de propietarios), el NIF coincide con el *código de identificación* asignado por la Administración tributaria. Para los establecimientos permanentes en España de personas o entidades extranjeras, también se asigna el código de identificación, por cada uno de los establecimientos. En estos casos, el NIF queda configurado por una letra, asociada al tipo de entidad o sociedad (por ejemplo, la A para las sociedades anónimas, la B para las sociedades de responsabilidad limitada,

¹⁴ Inicialmente, el NIF se basaba en el DNI al que se añadió una letra o dígito de control (basado en la partición al dividir por 23 en correspondiente número: el resto, entre 0 y 22, determinaba la asignación de una letra del alfabeto). Posteriormente, fue el DNI el que asumió el tecnicismo de la letra de control, incorporando ésta al propio DNI.

Esta forma de control previo no es aplicable a todos los Estados: el Reino Unido o los Estados Unidos de América no disponen de un factor de control estatal y policial equivalente. En la gestión continental, Francia o Italia, son países en los que se dispone de un documento parecido al español. El modelo puede ser controvertido en su origen; un documento de control policial, básicamente, se establece como factor de control para innumerables relaciones con las Administraciones públicas. Desde diferentes sectores se manifiestan reticencias, con relación a esa coincidencia entre NIF y DNI, basadas en la oposición al propio DNI.

etc.), dos códigos que atienden a la provincia en la que disponen el domicilio social y seis códigos más, asignados por orden numérico por la correspondiente Administración tributaria.

Por último, el NIF constituye la base de control en las operaciones intracomunitarias de los empresarios y los profesionales. En este caso, el **NIF va precedido de las letras ES**.

b) Procedimiento y aplicación.

El NIF ha de consignarse en todas las declaraciones tributarias, incluyendo la *declaración censal*, incluso para su obtención (personas jurídicas y entidades en general).

El NIF ha de consignarse en las obligaciones formales de emitir facturas o documentos sustitutivos.

El NIF es obligatorio en todas las relaciones bancarias o financieras, activas o pasivas, siendo en este caso un factor de control adicional sobre blanqueo de capitales. Asimismo, es obligatoria la consignación en escrituras públicas, contrataciones administrativas, etc. También es obligatorio en contratos laborales su exhibición al empleador.

c) Régimen de infracciones y sanciones.

Con independencia de otras consecuencias tributarias, el NIF articula una técnica de prevención tributaria: en las facturas, con relación al emisor y el receptor, condicionando la integridad de la propia factura. En todo caso, este control se refuerza significativamente en las entidades financieras.

El **artículo 202 de la LGT** tipifica como infracciones leves la utilización indebida del NIF, estableciendo una sanción pecuniaria de 150 euros. También tipifica como infracción grave, con relación a las entidades de crédito que incumplan las obligaciones referidas al control de cuentas o libramiento de cheques de determinada cantidad, en las que no se identifique el NIF correspondiente; las sanciones alcanzan al 5 por 100 de las cantidades abonadas o libradas, con un mínimo de 1.000 euros por infracción.

4.3. La declaración censal: los censos tributarios

a) Los censos tributarios.

El apartado primero de la **disposición adicional quinta de la LGT** reconoce expresamente la formación del *Censo de Obligados Tributarios*, en el que deben figurar la totalidad de las personas físicas, jurídicas o entidades, identificados a efectos fiscales en España. Su desarrollo puede analizarse en los artículos 2 a 17 del Reglamento general de gestión e inspección.

El concepto censo expresa la lista nominal de un conjunto de bienes o personas. En los censos tributarios, será la lista nominal de los obligados tributarios en el sentido amplio que define la **LGT en el artículo 35**. Al lado de este Censo, otras figuras tributarias cumplen o han cumplido funciones censales: hay que destacar al IAE, con relación a los empresarios y

profesionales, hasta el año 2002. El *catastro inmobiliario*¹⁵ constituye otro censo de naturaleza tributaria, en el que deben constar las unidades registrales de naturaleza inmobiliaria, urbanas o rústicas, describiendo los elementos característicos de los inmuebles, los titulares, etc.

El mantenimiento de un censo y su gestión determinará las circunstancias de alta o inclusión, las modificaciones y la baja o exclusión. La gestión se apoyará en los procedimientos que permitan formar el censo y mantenerlo actualizado. En la actualidad, un censo constituye una lista organizada e informatizada que permite la gestión en masa sobre multiplicidad de individuos; como base de datos, cualquier censo queda condicionado a las normas de protección de datos personales, con referencias expresas a sus contenidos, acceso, utilización e intercambio.

b) El Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores.

Sobre la base de considerar a los empresarios y profesionales en el sentido que establecen las normas del IVA, aunque desarrollen sus actividades fuera del territorio de aplicación del impuesto (Canarias, Ceuta y Melilla), y con las referencias a las definiciones del retenedor que define la LGT y, fundamentalmente, el Reglamento del IRPF, la disposición adicional quinta de la LGT establece el *Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores*, que forma parte del Censo de Obligados Tributarios. Atendiendo al apartado 6 de la disposición adicional quinta de la LGT, se regula la formación del *Registro de operadores intracomunitarios*, acotados a los sujetos pasivos del IVA, que realicen entregas o adquisiciones intracomunitarias y prestaciones de servicios, en determinadas condiciones.

El contenido sustancial de este censo viene establecido por las personas físicas, jurídicas o entidades que desarrollen actividades empresariales o profesionales o, bien, estén obligados a practicar retenciones con relación a rentas que satisfagan. Esta lista nominal contiene los datos de los obligados tributarios y contiene las referencias a obligaciones tributarias periódicas –que afecten a tributos diversos- que los mismos deban realizar¹⁶. Su gestión y mantenimiento se instrumenta sobre la *declaración censal*: alta, modificación baja.

c) La declaración censal.

La declaración censal constituye una obligación tributaria formal, mediante la que se da a conocer a la Administración tributaria el inicio, modificación o cese de actividades empresariales, profesionales o las obligaciones que corresponden a los retenedores y obligados a ingresar a cuenta. Es, en consecuencia, una manifestación de conocimiento sobre unos determinados

¹⁵ Véase Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, que aprueba el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario.

¹⁶ El Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores contiene el *Registro de Exportadores*, regulado a efectos del IVA, o el *Índice de Entidades* regulado en el IS. Este censo queda modificado a partir de 2009 por el de grandes empresas y otras empresas que accedan a la devolución mensual del IVA.

hechos, que por si mismos no constituyen ni hechos imposables ni son determinantes de obligaciones tributarias de realizar pagos a cuenta.

La declaración censal no tiene la naturaleza de las declaraciones tributarias, en el sentido que establece el artículo 119 de la LGT, puesto que se caracteriza por contener determinadas obligaciones *formales* pero no materiales, esto es, no contiene una obligación tributaria principal consistente en el pago de la cuota tributaria. Ahora bien, de forma complementaria a la formación del censo, a esta declaración se le asignan funciones de *control informático* y de dar a conocer diferentes opciones de regímenes tributarios regulados en el IRPF, IS e IVA, fundamentalmente: modalidades de tributación, frecuencia de autoliquidaciones, opciones previstas en la aplicación de los tributos, además de los datos específicos del contribuyente, representante, domicilio fiscal y domicilio de la actividad, etc.

Los artículos 9 a 16 del Reglamento general de gestión e inspección regula las declaraciones censales y contempla:

1) Declaraciones de alta: han de presentarse con anterioridad al inicio de actividades empresariales o profesionales o, en su caso, con anterioridad a la obligación de practicar retenciones o ingresos a cuenta.

a) Solicitar la asignación del número de identificación fiscal.

b) Renunciar al régimen de estimación objetiva y a la modalidad simplificada del régimen de estimación directa en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o a los regímenes especiales simplificado y de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido.

c) Indicar, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, si el inicio de la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios .

d) Proponer a la Agencia Estatal de Administración Tributaria el porcentaje provisional de deducción a que se refiere el apartado dos del artículo 111 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

e) Optar por el método de determinación de la base imponible en el régimen especial de las agencias de viajes.

f) Solicitar la inclusión en el Registro de operadores intracomunitarios.

g) Optar por la no sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de las entregas de bienes a que se refiere el apartado cuatro del artículo 68 de la ley de dicho impuesto.

h) Comunicar la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de las entregas de bienes a que se refieren los apartados tres y cinco del artículo 68 de la ley de dicho impuesto, siempre que el declarante no se encuentre ya registrado en el censo.

i) Optar por la aplicación de la regla de prorrata especial en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

j) Optar por la determinación del pago fraccionado del Impuesto sobre Sociedades.

k) Comunicar el periodo de liquidación de las declaraciones de retenciones e ingresos a cuenta cuando se trate de retenedores u

obligados a ingresar a cuenta que tengan la consideración de Administraciones públicas, incluida la Seguridad Social.

l) Optar por la aplicación del régimen general previsto para los establecimientos permanentes.

m) Comunicar aquellos otros hechos y circunstancias de carácter censal previstos en la normativa tributaria o que determine el Ministro de Hacienda.

2) Declaraciones de modificación: Cualquier modificación o cambio de opción en los regímenes tributarios determina la presentación de la declaración censal de modificación. Esta declaración ha de presentarse en el plazo de un mes desde que se produzca la modificación que la motiva, salvo los supuestos específicos que se comentan. En particular:

a) Comunicar el cambio de domicilio fiscal

b) Comunicar la variación de cualquiera de los datos y situaciones tributarias.

c) Comunicar el inicio de la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales

d) Optar por el método de determinación de la base imponible en el régimen especial de las agencias de viajes.

e) Solicitar la inclusión en el Registro de operadores intracomunitarios cuando se vayan a producir, una vez presentada la declaración censal de alta, las circunstancias que lo requieran previstas en el apartado 3 del artículo 1.º de este reglamento.

f) Optar por la no sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de las entregas de bienes a que se refiere el apartado cuatro del artículo 68 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

g) Comunicar la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de las entregas a que se refieren los apartados tres y cinco del artículo 68 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

h) Revocar las opciones o solicitudes.

i) Comunicar la superación de los límites de volumen de operaciones a que se refiere el artículo 20.uno.27.º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

j) Optar por la aplicación de la regla de prorrata especial en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

k) Empresarios que inicien una nueva actividad empresarial o profesional que constituya, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, un sector diferenciado.

l) Solicitar la inscripción en el Registro de exportadores y otros operadores económicos en régimen comercial, así como la baja en dicho registro, de acuerdo con el artículo 30 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

m) Comunicar a la Administración tributaria el cambio de período de liquidación que tengan la consideración de Administraciones públicas, incluida la Seguridad Social.

n) Optar o renunciar a la opción para determinar el pago fraccionado del Impuesto sobre Sociedades.

ñ) Renunciar a la aplicación del régimen de consolidación fiscal en el caso de los grupos fiscales que hayan ejercitado esta opción.

o) Comunicar otros hechos y circunstancias de carácter censal previstos en las normas tributarias o que determine el Ministro de Hacienda.

En determinados casos, los reglamentos de cada tributo establecen plazos expresos para la presentación.

3) Declaración de baja: motivadas por el cese, fallecimiento a liquidación de una sociedad, debiendo ser presentadas en el plazo de un mes, contado a partir del cese, del fallecimiento o de la inscripción de la cancelación registral de la sociedad liquidada.

4) Efectos: dar a conocer a la Administración tributaria la posición de un sujeto ante diversas figuras tributarias; incorporación, modificación o baja en el respectivo censo; y, control informático de cumplimiento de las obligaciones periódicas como obligados tributarios.

5) Modelos: la declaración censal se formula en modelos oficiales (036).

6) Régimen de infracciones y sanciones: Los artículos **198 y 199 de la LGT** regulan como infracciones la no presentación de estas declaraciones o la presentación incorrecta, estableciendo sanciones de 400 y 250 euros respectivamente.

d) Control informático basado en las declaraciones censales.

Por medio de la declaración censal el obligado tributario manifiesta la aplicación de determinadas obligaciones principales o formales a la Administración tributaria. Al contener opciones sobre regímenes tributarios, en aplicación del **artículo 119, apartado 3, de la LGT** las opciones presentadas no pueden rectificarse con posterioridad, salvo que la modificación se presente en los plazos reglamentarios que los reglamentos establezcan.

Resulta notorio que la Administración dispone de un control inmediato de cumplimiento de las obligaciones periódicas y facilitan los procedimientos de gestión, fundamentalmente sobre verificación de datos y la comprobación abreviada. Este control de cumplimiento permite que la Administración requiera por la no presentación de autoliquidaciones en el IVA, IRPF, IS y por las retenciones e ingresos a cuenta. Cabe observar que determinados procedimientos sancionadores están fundamentados en este control de cumplimiento, véase con un ejemplo: una sociedad consignó la realización de entrega de bienes o prestaciones de servicios en el IVA, señalando una frecuencia trimestral en las autoliquidaciones; la sociedad deja realizar estas operaciones gravadas y, a los efectos del IVA, pasa a ser una sociedad 'inactiva', dejando de presentar las autoliquidaciones trimestrales. En estos casos, los procedimientos sancionadores se derivan por cada autoliquidación

trimestral no presentada, cuando en buena lógica debería concretarse un único procedimiento sancionador por la no presentación de la declaración censal de modificación de determinadas obligaciones periódicas.

En este sentido, las incidencias sobre las declaraciones censales no están suficientemente contempladas, habida cuenta que desde los errores de hecho hasta los de derecho pueden afectarlas en su contenido.

- II -

OBLIGACIONES FORMALES (I).

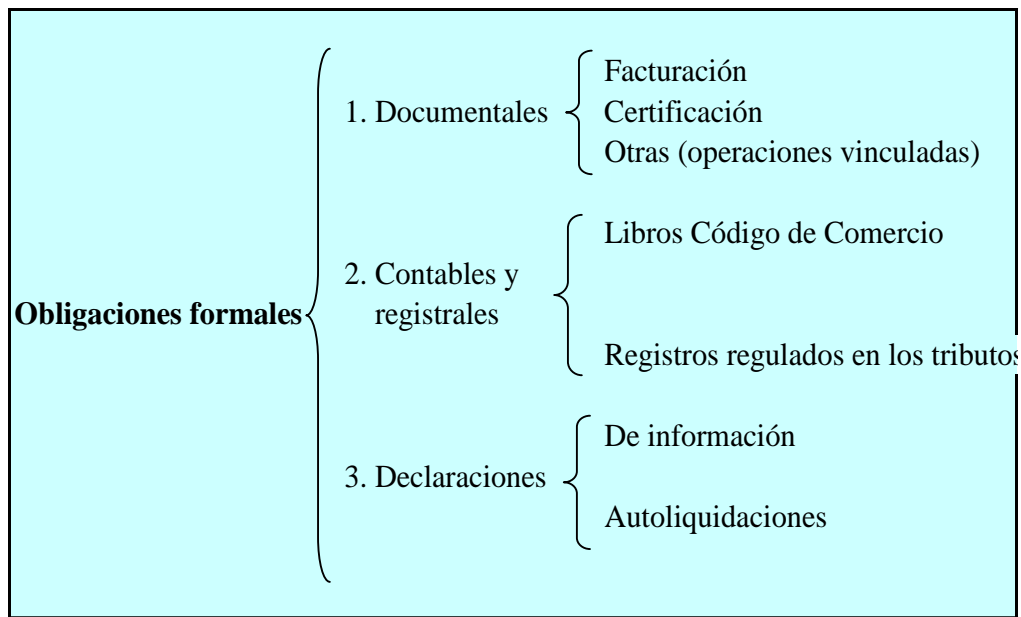
DE DOCUMENTACIÓN Y FACTURACIÓN. DE INFORMACIÓN.

5. LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS FORMALES DE LOS EMPRESARIOS Y LOS RETENEDORES

Cuando la **LGT** regula la *relación jurídico-tributaria*, **artículo 17**, como conjunto de obligaciones y deberes de los particulares, que normalmente se correlacionan con derechos y potestades de la Administración tributaria, proyecta sobre las personas y entidades, definidas como empresarios, profesionales y retenedores, un amplio haz de deberes de distinta cualidad, entre los que destacan las obligaciones tributarias formales, en sentido estricto, junto a otras obligaciones cuyo objetivo se ubica en la colaboración con la Administración tributaria (facilitar la comprobación, la recaudación, etc.).

Las obligaciones tributarias formales constituyen el soporte para la aplicación de los tributos y su posterior comprobación, a lo que debe añadirse que aquéllas anticipan la gestión tributaria y facilitan los elementos del control a la Administración tributaria.

De entre todas las obligaciones tributarias formales, destacan aquéllas cuya característica común es la de recaer sobre empresarios, profesionales y retenedores. Una clasificación previa de las obligaciones formales puede ser la que sigue:



Estas obligaciones se exigen con carácter general, por la mera consideración de realizar actividades empresariales o profesionales, o, en otro caso, por la consideración de retenedores. Otras obligaciones formales establecen un carácter singular: previo requerimiento de la Administración tributaria, la obligación de aportar documentos y registros contables, así como facilitar la práctica de comprobaciones administrativas.

Interesa en este tema analizar las obligaciones formales, con excepción de las autoliquidaciones cuyo análisis ha de revertir en cada una de las figuras impositivas o en las normas reguladoras de los pagos a cuenta. En este sentido, *las declaraciones tributarias*, que no se analizan, tienen por objeto el cumplimiento de una obligación tributaria principal o de una obligación tributaria de realizar pagos a cuenta, el pago de la cuota, bien sea mediante autoliquidaciones o mediante declaraciones de hechos imponible que determinan una posterior liquidación administrativa¹⁷.

¹⁷ En la LGT de 2003 se generaliza el concepto de *declaración tributaria* que se había asentado en la doctrina tributaria. Así, con la LGT de 1963 se entendía que una declaración tributaria contenía necesariamente los elementos y circunstancias de que se hubiese realizado un hecho imponible, siendo objeto de la misma el dar a conocer a la Administración esa realización del hecho imponible.

Por contraposición, en el artículo 119 de la LGT de 2003, el concepto declaración tributaria se expande en su contenido: *'todo documento presentado ante la Administración tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos'*. Esta extensión permite encuadrar las declaraciones en el sentido tradicional, con relación a la realización del hecho imponible, y otras declaraciones con relación a las obligaciones tributarias de realizar pagos a cuenta (pagos fraccionados, retenciones e ingresos a cuenta). La ampliación conceptual, declaración tributaria con relación a un hecho imponible o con relación a pagos a cuenta, se deduce de un análisis sistemático de la LGT, que sobre la base del artículo 29 estructura la diferenciación entre este tipo de declaraciones tributarias, en sentido estricto, de otras declaraciones exigidas para la aplicación

6. OBLIGACIONES EN MATERIA DE FACTURACIÓN Y OTROS DOCUMENTOS SIMILARES

6.1. Deberes de carácter documental en la legislación mercantil

A los efectos de la publicidad formal, el Código de Comercio establece los requisitos que han de contener los documentos de los empresarios individuales, sociedades y otras entidades de inscripción obligatoria en el Registro Mercantil. El artículo 24 del Código de Comercio¹⁸ preceptúa que los empresarios inscritos y las sociedades y otras entidades *harán constar en toda su documentación, correspondencia, notas de pedido y facturas, el domicilio y los datos identificadores de su inscripción en el Registro Mercantil*; asimismo, las sociedades mercantiles y demás entidades harán constar su forma jurídica. Complementariamente, las facturas y otros documentos similares (tique, recibos, presupuestos, etc.) pueden ser soporte de las garantías que atienden a los consumidores y usuarios¹⁹.

Se completa esta prescripción con la redacción del artículo 30 del mismo Código que impone el deber de conservación de los documentos y justificantes (así como de los libros contables) durante un período de seis años²⁰, contados a partir del último asiento realizado en los libros.

6.2. Los deberes de facturación en la LGT

Con el antecedente legal que introdujo la Ley 10/1985, de 26 de abril, de reforma parcial de la LGT, disposición adicional séptima, las facturas adquieren la característica de una obligación formal de los empresarios, que además se extiende a la justificación de gastos y de cuotas soportadas.

de los tributos. *Las declaraciones de naturaleza informativa* se relacionan con las obligaciones tributarias propias y de terceros (artículo 29.2.f de la LGT, con relación a los artículos 93 y 94 de la LGT), que en la práctica convencional se justificaban por el deber de colaboración con la Administración tributaria. La ambigüedad del precepto, artículo 119, permite asimilar unas y otras declaraciones de forma aparente: véase el último párrafo del artículo 108 de la LGT, sobre presunciones en materia tributaria para observar la distinta naturaleza de unas y otras declaraciones.

¹⁸ El apartado 2 del artículo 24 dispone de una prevención sancionadora por el incumplimiento de estas obligaciones documentales:

2. El incumplimiento de estas obligaciones será sancionado, previa instrucción de expediente por el Ministerio de Economía y Hacienda, con audiencia de los interesados y conforme a la Ley de Procedimiento Administrativo, con una multa de cuantía de 50.000 a 500.000 pesetas.

¹⁹ Véase, en este sentido, la Ley 26/1984, de 19 de julio, General para la Defensa de Consumidores y Usuarios.

²⁰ En la práctica habitual, salvo situaciones especialmente conflictivas, el período de 6 años ajusta por exceso el plazo de prescripción tributaria, que para el Impuesto sobre Sociedades quedaría establecido en 4 años, 6 meses y 25 días (finalización del plazo de presentación de la autoliquidación) por el ejercicio cerrado. Así, el período de 6 años se condiciona a esa prescripción tributaria. Véase artículos 942 a 954 del Código de Comercio sobre prescripción mercantil y otros plazos de prescripción, fundamentalmente Código Civil y Código Penal. No obstante, la redacción de los apartados 2 y 3 del artículo 70 de la LGT de 2003, reiteran los plazos de prescripción de la legislación mercantil, con relación a las obligaciones tributarias de terceros.

La **LGT de 2003** perfecciona la obligación tributaria de emitir y conservar facturas. De forma expresa, el **artículo 29** menciona este deber sobre facturación y conservación de justificantes y facturas, con relación a las obligaciones tributarias. La innovación viene determinada por el reconocimiento de la existencia de las obligaciones entre particulares resultantes del tributo, que regula el artículo 24, señalando entre éstas las operaciones de repercusión y de retención o de ingreso a cuenta.

La repercusión obligatoria, prevista en el IVA y los IIEE, encuentra en las facturas un elemento de comprobación administrativa y el título correspondiente que vincula a los particulares en la transacción. Las personas obligadas a soportar la repercusión o las retenciones se consideran *obligados tributarios* (**artículo 35, de la LGT**), imponiendo el deber de satisfacer la repercusión al sujeto pasivo (**artículo 38, apartados 2, 3 y 4**). Se completa²¹ este esquema legal con la previsión de que constituyen actuaciones susceptibles de interponer reclamaciones económico-administrativas, las operaciones de repercusión y retención y las relativas obligaciones de expedir, entregar y rectificar facturas (**artículo 227, apartado 4**).

Las facturas son elementos de la comprobación tributaria, sobre los que se extiende una tutela del crédito tributario: constituyen justificación *prioritaria*, por tanto no excluyente de otros medios de prueba, de los gastos deducibles y las deducciones de los empresarios y profesionales, a tenor de lo que establece el **artículo 106, apartado 3, de la LGT** de 2003, que regula normas sobre medios y valoración de la prueba. La factura recibida se convierte en un documento que representa un *derecho objetivo* ante la Administración tributaria, sea para aplicar la deducción de cuotas (IVA) o para aplicar los gastos deducibles (IRPF o IS) o, incluso, para materializar la aplicación de determinadas retenciones o ingresos a cuenta (IRPF o IS).

Las obligaciones formales pueden ser exigidas mientras no haya concluido el plazo de la prescripción de las obligaciones principales, artículo 70 de la LGT. Así, las obligaciones formales siguen a las obligaciones principales, incluyendo la prescripción tributaria. A los efectos de la comprobación de terceros, con alcance a las obligaciones de facturación y contabilidad, el plazo de prescripción se remite a la legislación mercantil, siempre que fuese superior a la tributaria.

Esta función tutelar se observa al considerar que las facturas, justificantes y otros documentos junto con los deberes contables, constituyen el ámbito de la comprobación tributaria (**artículo 136 de la LGT** sobre comprobación limitada) y de la inspección (**artículos 142 y 146 de la LGT**).

²¹ El artículo 221 no contempla de forma expresa que el 'repercutido' sea sujeto habilitado para solicitar y exigir la devolución de ingresos indebidos. Esta situación fue controvertida con la legislación precedente a la LGT de 2003; se señala que el cambio legal y reconocimiento expreso de que el repercutido es uno de los obligados tributarios, le habilita y faculta como *interesado* y por tanto facultado para solicitar la devolución de ingresos indebidos, consecuencia de una repercusión excesiva.

Por último, se cierra el factor de tutela del crédito tributario, al incidir la facturación y los documentos en la graduación de determinadas sanciones tributarias (**artículo 187 de la LGT**) y para la calificación de determinadas infracciones tributarias (artículos 191 a 195). De forma específica, el **artículo 201 de la LGT** tipifica las infracciones relativas al incumplimiento de las obligaciones de facturación y documentación.

6.3. Desarrollo reglamentario del deber de facturación

El Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, aprobó el Reglamento que regula las obligaciones de facturación. A pesar de la proyección genérica en el sistema tributario, este Reglamento conecta de forma principal con las normas del IVA. La factura sustenta la repercusión del IVA, así como las facturas recibidas justifican la deducción de cuotas soportadas. Surge como un deber que afecta inmediatamente a los sujetos que desarrollan actividades empresariales y profesionales, aunque no de forma exclusiva; por otra parte, el deber de facturación conecta con la obligatoriedad de asentar las operaciones en los libros y registros que correspondan. Por último, las facturas y justificantes determinan el deber de conservación y de exhibición ante la Administración.

a) Sujetos obligados a emitir facturas.

En general, los sujetos pasivos del IVA están obligados a emitir facturas, matriz o copia, incluso por operaciones no sujetas o exentas, por las entregas de bienes en el ámbito de la Unión Europea o por operaciones de servicios recibidos desde el exterior (inversión del sujeto pasivo). Así, la obligación recae sobre los sujetos que desarrollen actividades empresariales y profesionales, en general, y aquellas entidades que se conceptúen como sujetos pasivos del IVA. En particular, a los efectos del IRPF, para los sujetos que desarrollen actividades económicas en régimen de estimación directa, con independencia del régimen que les sea aplicable en el IVA, deberán expedir facturas y sus copias por las operaciones que realicen; si están acogidos al régimen de estimación objetiva en función del volumen de ingresos, también deberán expedir y entregar factura y conservar la copia.

Los sujetos obligados a emitir facturas deberán realizar directamente las mismas, permitiendo que en determinadas operaciones esa obligación pueda ser materializada por el *destinatario* (el cliente) de la operación o, bien, por *un tercero como consecuencia de la contratación de un servicio*.

b) Supuestos de aplicación y excepciones.

En general, la obligación de expedir factura recae sobre la totalidad de las operaciones empresariales, incluyendo las operaciones no sujetas y las sujetas y exentas en el IVA. Asimismo, esta obligación se extiende a los pagos recibidos y anticipados (anticipos de clientes) de las operaciones anteriores y a las operaciones de inversión del sujeto pasivo del IVA (pagos por servicios recibidos por empresarios o profesionales de otros cuyo lugar de realización proceda del exterior).

Las excepciones se limitan a determinadas operaciones exentas y a las operaciones realizadas en el ámbito de los regímenes especiales del recargo de equivalencia, simplificado y de la agricultura, ganadería y pesca.

c) Facturas y documentos sustitutos. Tipos.

La factura constituye la cumplimentación del deber, que ha de contener la operación desarrollada y, a los efectos del IVA, la base imponible, el tipo impositivo y la cuota repercutida en el impuesto.

Las facturas han de numerarse de forma correlativa y pueden ser emitidas por series. Como conceptos derivados de las facturas se tiene: a) *facturas recapitulativas*, que incluyen operaciones realizadas por el mismo expedidor y destinatario en un intervalo no superior al mes; b) *duplicados o copias de facturas*, que sustituyen en los supuestos de pérdida del original o cuando una misma operación afecta a distintos destinatarios; c) *facturas rectificativas*, en aquellos supuestos de errores en la expedición o cuando se den circunstancias que alteren o modifiquen la base, el tipo impositivo y la cuota repercutida del IVA²².

Las series de facturas son preceptivas cuando intervengan en la facturación los destinatarios o terceros, en las operaciones de inversión del sujeto pasivo, las correspondientes a facturas rectificativas y en procedimientos de ejecución, administrativa o judicial, forzosa.

Las facturas pueden emitirse en soporte papel o electrónico. En particular, la remisión electrónica²³ de facturas se supedita a las garantías de autenticidad e integridad del contenido.

Si la norma general se establece sobre la factura, se prevén en determinados supuestos la expedición de *los documentos sustitutos de las facturas*,²⁴ mediante la expedición de un tique y su copia, cuyo contenido es inferior al de las facturas (destinatarios, expresión IVA incluido, etc.).

d) Contenido de las facturas, requisitos.

²² Las *facturas rectificativas* son facturas en las que han de detallarse los elementos de la factura que se rectifica y han de contener los elementos de cálculo de la operación concreta (base, tipo y cuota). Con la aprobación del Real Decreto 1496/2003, estas facturas no pueden ser negativas o *de abono*, sea por minoración de la base, por aplicación del tipo impositivo o por minoración de la cuota. Todo y a pesar de que esa rectificación ‘en negativo’ o de abono era práctica empresarial común, la Administración tributaria exige la rectificación completa, indicando que la factura inicial queda desplazada y anulada por la factura rectificativa y las diferencias han de practicarse en la contabilidad y las autoliquidaciones correspondientes. En este sentido, parece que se modificará su regulación para adaptarla a las circunstancias más acordes con la práctica empresarial.

²³ Art. 18 del Real Decreto 1496/2003 regula la garantía de autenticidad mediante firma electrónica avanzada, intercambio electrónico de datos (EDI) u otros medios aprobados a solicitud de los interesados.

²⁴ El artículo 4 del Real Decreto 1496/2003, en su apartado 1, regula los supuestos de aplicación de los documentos sustitutos.

La factura y su matriz o copia han de contener: 1) Número y serie, siendo la numeración correlativa en cada serie; 2) fecha de expedición; 3) identificación del expedidor y del destinatario (nombre o razón social); 4) número de identificación fiscal, español o el asignado por otra Administración tributaria de los Estados de la Unión Europea; 5) domicilio del expedidor y del destinatario; 6) descripción de la operación y de su importe, incluyendo descuentos o rebajas, esto es la base imponible del IVA; 7) tipo impositivo aplicable; 8) cuota tributaria repercutida; y, 9) fecha de realización de las operaciones o del pago anticipado.

En determinadas operaciones, a solicitud del obligado a expedir factura, la Agencia Tributaria puede conceder que estos requisitos se reduzcan a la fecha de expedición, identidad del expedidor, identificación del tipo de bienes entregados o de servicios prestados y la cuota tributaria. Asimismo, cuando el destinatario sea persona física, que no actúe como empresario o profesional, los datos de identificación no son obligatorios que se contengan si la contraprestación es inferior a 100 euros.

Para los documentos sustitutivos o tiques, el contenido se reduce a los siguientes elementos: 1) Número y serie, manteniendo la numeración correlativa; 2) identificación y NIF del expedidor; 3) tipo impositivo aplicado o la expresión “IVA incluido”.

e) Plazos de expedición, remisión y conservación.

La expedición de las facturas se realizará en el plazo de un mes, cuando el destinatario sea empresario o profesional, o en otro caso en el mismo momento de la realización de la operación.

La inclusión de los medios electrónicos y telemáticos permite la expedición y remisión por medios electrónicos, junto a los medios tradicionales (soporte papel).

Las matrices o copias de las facturas emitidas, las facturas o documentos sustitutivos recibidos deberán conservarse en los plazos de prescripción, siendo el **artículo 70, apartado 2, de la LGT** que explicita ésta en los plazos de la prescripción mercantil.

6.4. Documentos de la normativa de los Impuestos Especiales y normativa aduanera

Los productos gravados por los Impuestos Especiales²⁵ de fabricación están sujetos a obligaciones formales sobre circulación y fabricación, acorde con la naturaleza de este tributo que se apoya en un control e intervención directa sobre tales productos.

El artículo 21 del Reglamento de los Impuestos Especiales establece como documentos de circulación: *1. Los documentos aptos para amparar la circulación de productos objeto de los Impuestos Especiales de Fabricación*

²⁵ Ley 38/1992, de 28 de diciembre, que aprobó los Impuestos Especiales y el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, que aprobó el Reglamento del Impuesto.

son los siguientes: a) Documentos de acompañamiento, administrativos o comerciales. b) Documentos simplificados de acompañamiento, administrativos o comerciales. c) Marcas fiscales. d) Albaranes de circulación. e) Documentos aduaneros²⁶.

Asimismo, como ya ha quedado apuntado, los Impuestos Especiales se aplican por repercusión, remitiendo que ésta ha de llevarse a cabo por la expresión separada en la factura que deba expedirse a efectos del IVA (simultaneidad de ambos tributos).

6.5. Obligaciones de emitir certificaciones por retenciones e ingresos a cuenta

El **artículo 29, apartado 2.h, de la LGT** establece la obligación documental de emitir certificados por las retenciones e ingresos a cuenta realizados, a favor de los obligados tributarios que obtengan rentas sujetas a retención o al ingreso a cuenta. El incumplimiento de este deber se tipifica como infracción tributaria leve, a tenor de lo que dispone el **artículo 206 de la LGT**.

Básicamente, esta obligación formal se desarrolla en el artículo 105.1 de la Ley del IRPF y se completa en el artículo 108.3 del Reglamento del IRPF. La certificación se refiere al período anual, lo que la hace coincidir con los datos que el retenedor o el obligado a ingresar a cuenta ha de facilitar a la Administración tributaria. En consecuencia, el contenido de la certificación alcanza a los datos de identificación del retenedor y del obligado a soportar la retención, las rentas anuales satisfechas y las retenciones practicadas.

La norma tributaria no establece referencia sobre la formalización de cada una de las operaciones de retención, que pueden reiterarse y tener una frecuencia permanente en las transacciones entre los retenedores y los obligados a soportar la retención. El apartado 4 del artículo 108 del Reglamento del IRPF establece la obligación, a cargo del retenedor, de comunicar la retención o el ingreso a cuenta aplicado, el tipo que corresponda, en el momento de satisfacer las rentas. En todo caso, podrían observarse las situaciones: 1) las retenciones se aplican en el ámbito de relaciones laborales, generales o especiales, revirtiendo en las hojas de salario o de nómina la materialización de la retención o del ingreso a cuenta, con remisión a las normas laborales; 2) las retenciones pueden quedar reflejadas en facturas emitidas por el obligado a soportar la retención, cuando éste sea además empresario o profesional que deba emitir la factura (entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas, exentas o no, al IVA); 3) otras situaciones en las que el retenedor deberá comunicar la renta satisfecha y la retención aplicada.

²⁶ En los casos en que, conforme a lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 5.º de la Directiva 92/12/CEE, del Consejo, de 25 de febrero, se utilice el documento único administrativo (DUA).

6.6. Obligaciones de documentación: las operaciones vinculadas

Un supuesto especial de las obligaciones formales lo constituyen las obligaciones de documentación que afectan a las operaciones vinculadas, reguladas en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades. En efecto, el artículo 16, apartado 2, del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y en su desarrollo los artículos 18 a 20 del Reglamento²⁷.

Se distingue la documentación que debe aportarse cuando una sociedad pertenezca a un grupo mercantil y la documentación que corresponde a la propia sociedad.

La documentación a aportar, correspondiente al grupo, será:

- “a) Descripción general de la estructura organizativa, jurídica y operativa del grupo, así como cualquier cambio relevante en la misma.*
- b) Identificación de las distintas entidades que, formando parte del grupo, realicen operaciones vinculadas en cuanto afecten, directa o indirectamente, a las operaciones realizadas por el obligado tributario.*
- c) Descripción general de la naturaleza, importes y flujos de las operaciones vinculadas entre las entidades del grupo en cuanto afecten, directa o indirectamente, a las operaciones realizadas por el obligado tributario.*
- d) Descripción general de las funciones ejercidas y de los riesgos asumidos por las distintas entidades del grupo en cuanto afecten, directa o indirectamente, a las operaciones realizadas por el obligado tributario, incluyendo los cambios respecto del período impositivo o de liquidación anterior.*
- e) Una relación de la titularidad de las patentes, marcas, nombres comerciales y demás activos intangibles en cuanto afecten, directa o indirectamente, a las operaciones realizadas por el obligado tributario, así como el importe de las contraprestaciones derivadas de su utilización.*
- f) Una descripción de la política del grupo en materia de precios de transferencia que incluya el método o métodos de fijación de los precios adoptado por el grupo, que justifique su adecuación al principio de libre competencia.*
- g) Relación de los acuerdos de reparto de costes y contratos de prestación de servicios entre entidades del grupo, en cuanto afecten, directa o indirectamente, a las operaciones realizadas por el obligado tributario.*
- h) Relación de los acuerdos previos de valoración o procedimientos amistosos celebrados o en curso relativos a las entidades del grupo en cuanto afecten, directa o indirectamente, a las operaciones realizadas por el obligado tributario.*
- i) La memoria del grupo o, en su defecto, informe anual equivalente.”*

La documentación a aportar por la sociedad, de forma individual, será:

- “a) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, domicilio fiscal y número de identificación fiscal del obligado tributario y de las personas o entidades con las que se realice la operación, así como descripción detallada de su naturaleza, características e importe.*
- Asimismo, cuando se trate de operaciones realizadas con personas o entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales, deberá*

²⁷ Según la redacción establecida 1793/2008, de 3 de noviembre.

identificarse a las personas que, en nombre de dichas personas o entidades, hayan intervenido en la operación y, en caso de que se trate de operaciones con entidades, la identificación de los administradores de las mismas.

b) Análisis de comparabilidad en los términos descritos en el artículo 16.2 de este Reglamento.

c) Una explicación relativa a la selección del método de valoración elegido, incluyendo una descripción de las razones que justificaron la elección del mismo, así como su forma de aplicación, y la especificación del valor o intervalo de valores derivados del mismo.

d) Criterios de reparto de gastos en concepto de servicios prestados conjuntamente en favor de varias personas o entidades vinculadas, así como los correspondientes acuerdos, si los hubiera, y acuerdos de reparto de costes a que se refiere el artículo 17 de este Reglamento.

e) Cualquier otra información relevante de la que haya dispuesto el obligado tributario para determinar la valoración de sus operaciones vinculadas, así como los pactos parasociales suscritos con otros socios.”

7. OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE INFORMACIÓN

La LGT de 2003 estableció una nueva sistematización de las obligaciones tributarias. De forma particular, **el artículo 29** se destina a la configuración general de las *obligaciones tributarias formales*. Su justificación busca amparo en servir para la aplicación de los tributos y su comprobación, siendo que en el literal de la propia LGT se establezca “*que su cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios*”. En particular, el apartado 2, letras c y f contemplan la obligación formal de informar, dando sentido al modelo de gestión y control tributario sobre base informatizada.

Las obligaciones de información se establecen bajo el soporte de la *colaboración social en la aplicación de los tributos*. La regulación marco se establece en los **artículos 93 y 94 de la LGT**. Se prevén dos modalidades distintas de materializar las obligaciones de información: a) como norma general, que puede afectar a sectores específicos, mediante *declaraciones periódicas* que contengan la información exigida, mediante modelos normalizados; y, b) mediante *requerimientos individualizados* que pueden afectar a un solo individuo respecto de un tercero. Adicionalmente, el artículo 30 del Reglamento general de gestión e inspección contempla estas obligaciones.

7.1. Obligaciones de información de retenedores y obligados a ingresar a cuenta

En el capítulo de las retenciones e ingresos a cuenta, como obligaciones formales del retenedor se cifran las obligaciones formales relativas a *entregar un certificado de las rentas satisfechas y de las retenciones o ingresos a cuenta practicados* a los correspondientes perceptores de esas rentas (artículo 29 de la LGT). También, se establecen *las obligaciones de información* que recaen sobre los retenedores y obligados a ingresar a cuenta, con relación a los

pagos dinerarios o en especie realizados a otras personas (**artículo 93, apartado 1 de la LGT**). Y, por último, *el deber de sigilo* con relación a los datos, informes o antecedentes con relación a las retenciones e ingresos a cuenta de otros obligados tributarios (**artículo 95, apartado 4 de la LGT**).

Esta obligación de información se plasma de forma concreta en el IRPF. En efecto, el artículo 105, apartado uno de la Ley del IRPF y, fundamentalmente el artículo 108, apartado 2, del Reglamento del IRPF regulan el contenido y frecuencia de estas declaraciones anuales de información, con especial proyección a los rendimientos satisfechos que se califiquen de rendimientos del trabajo. Esta declaración tiene carácter anual y ha de presentarse en el mes de enero siguiente al año que corresponda²⁸.

De forma equivalente, el IS y el IRNR contienen preceptos que regulan estas declaraciones informativas sobre rentas sujetas a estos impuestos.

7.2. Obligaciones de información sobre operaciones económicas con terceras personas

En general recae sobre las personas, físicas o jurídicas, que realicen actividades empresariales y profesionales, estableciéndose un importe anual de 3.005,06 euros; asimismo recae sobre Administraciones públicas, Colegios profesionales, etc., sobre subvenciones o que realicen funciones de cobro por importe superior a 300,51 euros.

El contenido de la declaración es de carácter anual y contiene todas las operaciones económicas por entrega o recepción de bienes y por la prestación de servicios. Además de los datos de las personas relacionadas, ha de consignarse el importe total anual de las operaciones realizadas, sea como adquisiciones o servicios recibidos, sea como entregas de bienes o servicios prestados.

Los artículos 31 a 35 del Reglamento general de gestión e inspección desarrolla la obligación, contemplando excepciones a esta obligación de declarar, las operaciones a incorporar y los criterios de imputación temporal a aplicar.

7.3. Obligación de informar sobre operaciones incluidas en los libros registro

Esta obligación surge como novedad para el año 2009²⁹. Recae sobre los sujetos pasivos del IVA que se acojan a la devolución mensual del tributo, que regula el artículo 30 del Reglamento del IVA³⁰.

²⁸ El nivel de detalle de esta declaración informativa por cada sujeto pasivo que haya obtenido rentas permite anticipar a la Administración el contenido de la mayor parte de elementos de la declaración del propio sujeto pasivo del IRPF. A los efectos, los borradores de declaración del IRPF se basan, fundamentalmente, de la información obtenida en esta declaración informativa.

²⁹ El artículo 36 del Reglamento general de gestión e inspección incorporó nueva redacción mediante la promulgación del Real Decreto 2126/2008, de 26 de diciembre, entrando en vigor el 1 de enero de 2009. Asimismo, esta norma dio nueva redacción a la disposición transitoria tercera del Reglamento general de gestión e inspección.

Esta declaración informativa ha de contener todos los datos que contengan los libros registros del IVA sobre facturas –individualizadas-, hechos imponible realizados, tipos impositivos, etc. Tiene frecuencia mensual y ha de presentarse al tiempo de presentar la autoliquidación del IVA correspondiente.

Esta obligación excluye la obligación de presentar la declaración anual de operaciones económicas con terceras personas. Obviamente, estas declaraciones mensuales son más extensas, sin límite de importe y por individualización de las facturas que contengan los registros del IVA.

La disposición transitoria tercera prevé la generalización de esta obligación a todos los sujetos pasivos del IVA³¹ para el año 2010.

7.4. Otras obligaciones de información, de carácter sectorial

a) Tipología de obligaciones de información de carácter financiero

Los artículos 37 a 54 y el artículo 57 del RGGI establecen la casuística de operaciones financieras que han de contener las obligaciones de información. En las líneas que siguen se pretende establecer una referencia sintética de cada una de estas obligaciones tributarias.

1) Obligación de informar acerca de cuentas en entidades de crédito:

Afecta a las entidades de crédito o que se dediquen al tráfico bancario o crediticio, deben informar de las cuentas abiertas tanto en España como en el extranjero. La información abarcará a las cuentas, titulares, personas autorizadas o beneficiarios, saldos al 31 de diciembre de cada año y saldos medios ponderados del cuarto trimestre natural.

2) Obligación de informar acerca de préstamos y créditos:

Recae sobre las entidades de crédito y el contenido de la información son los préstamos o créditos concedidos con el saldo al 31 de diciembre de cada año.

3) Obligación de informar acerca de valores, seguros y rentas:

- a) Entidades depositarias de valores: identificación de los titulares de valores de acciones y participaciones negociados en mercados organizados y de valores representativos de la cesión de capitales propios, y la valoración de esos títulos conforme al Impuesto sobre el Patrimonio al 31 de diciembre de cada año.
- b) Entidades gestoras de IIC, comercializadoras o representantes: personas titulares de las acciones y participaciones en IIC y el valor liquidativo de las mismas al 31 de diciembre de cada año.
- c) Entidades aseguradoras y representantes: personas tomadoras de seguros sobre la vida y valor de rescate al 31 de diciembre de cada año.

³⁰ Este precepto fue también modificado por el Real Decreto 2126/2008 que sustituyó las devoluciones a los incorporados en el registro de exportadores y otros operadores económicos.

³¹ No obstante, entre otros motivos, por la crisis económica general se prevé el aplazamiento de esta obligación hasta el año 2012.

También, personas beneficiarias de rentas temporales o vitalicias y valor de capitalización al 31 de diciembre.

4) Obligación de informar sobre titulares de cuentas que no hayan facilitado el NIF:

Afecta a entidades de crédito, afecta a cuentas abiertas en que el titular no haya facilitado el NIF, naturaleza de la cuenta y el saldo correspondiente.

5) Obligación de informar por el libramiento de cheques:

Con relación a las entidades de crédito, cuando se presenten al cobro en efectivo o se libren cheques por importe superior a 3.000 euros.

6) Obligación de informar sobre determinadas operaciones con activos financieros:

Recae sobre fedatarios públicos e intermediarios financieros en general, las entidades emisoras y las sociedades de gestión, registro y compensación, con relación a los sujetos intervinientes y las operaciones con activos financieros. En los supuestos de retención, esta obligación se entiende cumplida con la declaración anual que afecta a las retenciones.

7) Obligación de información respecto de operaciones con participaciones preferentes:

Con características similares al supuesto anterior, alcanzando a otros instrumentos de deuda emitidos al descuento, debe informarse sobre el perceptor, rendimientos e identificación de los valores. Cuando los instrumentos de deuda al descuento sean de plazo inferior a 12 meses, se declarara sobre el titular en el momento del reembolso.

8) Obligación de informar sobre constitución, establecimiento, modificación o extinción de entidades:

Afecta a los registros públicos sobre las operaciones sociales descritas, con carácter mensual.

9) Obligación de informar sobre personas que no hayan facilitado el NIF o los medios de pago en escrituras públicas:

Afecta al Consejo General del Notariado, de carácter mensual cuyo contenido es la ausencia de identificación de las personas o de los medios de pago.

10) Obligación de informar acerca de las aportaciones a sistemas de previsión social:

Afecta a las entidades gestoras de los fondos de pensiones; los promotores de planes de pensiones; el representante de los fondos de pensiones domiciliados en otro Estado miembro de la Unión Europea; las empresas o entidades que instrumenten compromisos por pensiones mediante un contrato de seguro, incluidos los planes de previsión social empresarial; las entidades aseguradoras que formalicen planes de previsión social empresarial; las mutualidades de previsión social; las entidades aseguradoras que

comercialicen seguros privados de dependencia; y, las entidades aseguradoras que comercialicen planes de previsión asegurados. En general, el contenido se refiere a las aportaciones a dichos sistemas, los tomadores y las primas satisfechas.

11) **Obligación de informar sobre operaciones financieras relacionadas con bienes inmuebles:**

Afecta a las entidades que concedan o intermedien en préstamos, hipotecarios y de otro tipo destinados a la adquisición de inmuebles. El contenido de la declaración afecta al prestatario y al propio inmueble³².

b) Otras obligaciones de información

Las correspondientes a Administraciones públicas, Registro Civil, fedatarios públicos, etc., de regulación específica.

De forma particular, el artículo 105.2 de la Ley del IRPF contempla obligaciones de información relativas a entidades perceptoras de donativos, a las entidades de lotería por premios –aunque estén exentos en el tributo–, las entidades financieras con relación a las cuentas vivienda, etc.

7.5. Obligaciones de información por rentas obtenidas por personas físicas residentes en otros Estados de la Unión Europea

Los artículos 45 a 49 del RGGI se destinan a regular la información derivada de la Directiva del Ahorro de 2003.

1) *Obligados a presentar información:* coinciden con las figuras del retenedor en otros supuestos.

De forma particular, los obligados a presentar información son:

a) En el abono de intereses, o cualquier otra retribución pactada, de cuentas en instituciones financieras, la entidad financiera que los satisfaga.

³² El artículo 54 detalla la siguiente información a presentar:

- a) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal de los **prestatarios**.
- b) Razón social o denominación completa y número de identificación fiscal de los **prestamistas**.
- c) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal de los **intermediarios**, si los hubiera.
- d) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal de las partes en otras operaciones financieras directamente relacionadas con la adquisición de bienes inmuebles o derechos reales sobre bienes inmuebles.
- e) **Importe total del préstamo u operación**, cantidades que se hayan satisfecho en el año en concepto de intereses y de amortización del capital.
- f) Año de constitución del préstamo u operación y período de duración.
- g) Indicación de si el destinatario de la operación ha manifestado su voluntad de dedicar dicho inmueble a su vivienda habitual.
- h) **Referencia catastral**.
- i) **Valor de tasación del inmueble**.

b) En el abono de cupones de activos financieros, así como en la amortización o reembolso, canje o conversión de aquellos, el emisor de los valores.

No obstante, en caso de que se encomiende a una entidad financiera la materialización de las operaciones anteriores, la obligación corresponderá a dicha entidad financiera.

c) En los rendimientos obtenidos en la transmisión de activos financieros, la entidad financiera que actúe por cuenta del transmitente.

d) Tratándose de valores de Deuda Pública, la entidad gestora del Mercado de Deuda Pública en Anotaciones que intervenga en la operación.

e) En la distribución de resultados de instituciones de inversión colectiva, la sociedad gestora o la sociedad de inversión. En el caso de instituciones de inversión colectiva domiciliadas en el extranjero, la entidad comercializadora o el intermediario facultado para la comercialización.

f) En la transmisión o reembolso de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva, la sociedad gestora o la sociedad de inversión o, en su caso, el intermediario financiero que medie en la transmisión. Cuando se trate de instituciones de inversión colectiva domiciliadas en el extranjero, la entidad comercializadora o el intermediario facultado para la comercialización.

2) *Rentas objeto del contenido de la información:*

a) **Los intereses satisfechos**, así como cualquier otra forma de retribución pactada como remuneración por la cesión a terceros de capitales propios, incluidos los rendimientos derivados de la transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de cualquier clase de activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos, **y las demás rentas a que se refiere el artículo 25.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas** y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, con excepción de los recargos por mora.

b) Los resultados distribuidos por las siguientes entidades en la parte que deriven de las rentas señaladas en el párrafo a) anterior: 1.º Instituciones de Inversión Colectiva reguladas en la Directiva 85/611/CEE del Consejo, de 20 de diciembre de 1985; 2.º entidades que se acojan a la opción prevista en el artículo 47.2 del RGGI, relativa a entes en atribución de rendimientos; 3.º Instituciones de Inversión Colectiva establecidas fuera del territorio de aplicación del Tratado de la Comunidad Europea.

c) Las rentas obtenidas en la transmisión o reembolso de acciones o participaciones en entidades a las que se refiere el párrafo b) anterior, cuando estas hayan invertido directa o indirectamente por medio de otras entidades del mismo tipo más del 40 por ciento de sus activos en valores o créditos que generen rentas de las previstas en el párrafo a) anterior.

3) *Contenido de la información:*

Se deberá suministrar la siguiente información: a) la identidad y la residencia de la persona física perceptora de las rentas; b) el número de cuenta del perceptor de las rentas; c) la identificación del crédito que da lugar a la renta; y, d) el importe de la renta.

La identidad se registrará por: se identificará al perceptor persona física por su nombre y dirección y, si existe, por el número de identificación fiscal. Estos datos se obtendrán a partir del pasaporte o del documento de identidad oficial. Cuando en dichos documentos no figure la dirección, esta se obtendrá a partir de cualquier otro documento acreditativo presentado por el perceptor. Cuando el número de identificación fiscal no figure en el pasaporte, en el documento oficial de identidad o en cualquier otro documento acreditativo presentado por el perceptor, la identidad se completará mediante la referencia a la fecha y el lugar de nacimiento que figuren en el pasaporte o documento oficial de identidad.

Con relación a **la residencia** del perceptor: se determinará teniendo en cuenta la dirección consignada en el pasaporte o en el documento oficial de identidad o, de ser necesario, sobre la base de cualquier otro documento probatorio presentado. Cuando las personas físicas presenten un pasaporte o documento oficial de identidad expedido por un Estado miembro y declaren ser residentes en un tercer país, la residencia se determinará a partir de un certificado de residencia fiscal, cuya validez será de un año, expedido por la autoridad competente del tercer país en que la persona física declare ser residente. En caso de no presentarse tal certificado se considerará que la residencia está situada en el Estado miembro que haya expedido el pasaporte o cualquier otro documento oficial de identidad presentado.

7.6. Obligación de informar previo requerimiento individualizado de la Administración

a) *Con carácter general:* los requerimientos individualizados de los órganos de gestión de inspección y de recaudación pueden afectar a la información sobre la persona requerida o bien sobre terceras personas por cualquier vínculo económico. Los artículos 55 y 56 del Reglamento general de gestión e inspección regulan esta obligación así como la obligación adicional de aportar documentos o justificantes.

b) *Caso particular:* requerimientos individualizados de información a entidades crediticias.

Con relación a lo previsto en el artículo 93.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, los requerimientos de información que exijan el conocimiento de movimientos de cuentas o de operaciones, los órganos de inspección o de recaudación podrán solicitar la información a los obligados tributarios afectados, titulares o autorizados, o requerirla directamente a las entidades bancarias o crediticias con las que operen sin que sea necesario notificar dicho requerimiento al obligado tributario al que se refiere la información requerida.

Para requerir directamente la información a que se refiere el párrafo anterior a la entidad bancaria o crediticia **será necesario obtener previamente la autorización del órgano competente o el consentimiento del obligado tributario.** La solicitud de autorización deberá estar debidamente justificada y motivar en términos concretos las razones que aconsejan el requerimiento directo a la entidad, así como la procedencia, en su caso, de no notificar dicho requerimiento al obligado tributario.

El requerimiento deberá ser notificado a la entidad requerida y en él se precisarán las cuentas u operaciones objeto del requerimiento, los obligados tributarios afectados y, en su caso, el alcance en cuanto al período de tiempo a que se refiera. El requerimiento precisará también el modo en que vayan a practicarse las actuaciones.

La entidad requerida deberá aportar los datos solicitados en el plazo otorgado para ello que no podrá ser inferior a 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento. Ese mismo plazo habrá de transcurrir como mínimo entre la notificación del requerimiento y la iniciación, en su caso, de las actuaciones en las oficinas, despacho o domicilio del obligado a suministrar la información.

En los casos de **cuentas indistintas o conjuntas** a nombre de varias personas o entidades, en los **depósitos de titularidad plural** y en otros supuestos análogos, la petición de información sobre uno de los cotitulares o autorizados implicará la disponibilidad de todos los movimientos de la cuenta, depósito u operación, pero la Administración tributaria no podrá utilizar la información obtenida frente a otro titular o autorizado sin seguir previamente los trámites previstos en este artículo.

- III -

LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS FORMALES (II).
OBLIGACIONES DE CARÁCTER CONTABLE Y REGISTRAL.

8. OBLIGACIONES DE NATURALEZA CONTABLE Y REGISTROS CONTABLES

Las obligaciones contables se establecen en las normas mercantiles, en primer lugar, para los empresarios siendo que en el ámbito tributario la contabilidad puede cumplir diversos objetivos. En efecto, los aspectos materiales y formales (entendidas como la llevanza o la teneduría de libros) de la contabilidad se entrecruzan en la valoración tributaria y la aplicación y gestión de los tributos. La tributación extiende las obligaciones contables propias de los empresarios y las entidades reguladas en la legislación mercantil a otros sujetos asimilados a los empresarios, en la acepción fiscal del concepto.

En particular, las obligaciones contables se asocian a impuestos que recaen sobre actividades económicas (IRPF, IVA, IIEE) o sobre sujetos del Impuesto sobre Sociedades. Los métodos de determinación de bases o de cuotas tributarias³³ contienen elementos y modos de medición, parte sustancial o material, y establecen *la graduación de los deberes contables*, parte formal.

8.1. Las normas mercantiles que regulan la contabilidad

La obligación profesional de los empresarios en el ámbito contable, o deberes contables, puede estructurarse en diferentes fases, sin perjuicio de observar la vocación *finalista* que caracteriza la información económica:

1. **Llevanza y conservación** de registros contables, libros obligatorios y documentos. Véase este aspecto formal como la llevanza material de la contabilidad.
2. **Formulación de cuentas anuales**, o vehículo de información contable, constituidas por el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria. Constituye el aspecto material de la obligación contable, sujeta a los principios y criterios de valoración y a los modelos de presentación.

³³ Con mejor referencia al Derecho en vigor, la LGT reconoce expresamente la determinación de cuotas mediante los regímenes de determinación de bases: estimación directa y estimación objetiva. Véase el artículo 56, apartado 2, con relación al artículo 50: determinados regímenes del IVA se apoyan en esta técnica, ahora expresamente reconocida en la LGT.

3. **Auditoría** o sometimiento a la opinión de profesionales independientes de las cuentas anuales formuladas.
4. **Depósito y publicidad** de las cuentas anuales, normalmente a través del Registro Mercantil u otros registros públicos (por ejemplo, cooperativas).

Desde la perspectiva tributaria, los aspectos 1, 3 y 4 tienen una proyección sobre la comprobación; el aspecto 2 proyecta mediciones o valoraciones que trascienden en la cuantía de la base imponible en el IS, dado que el resultado contable ha de estar ajustado a los principios generales y criterios de valoración contables, así como de la comprobación de la información económica que contienen.

El Código de Comercio contiene las referencias inmediatas a la llevanza y conservación de los libros contables. El TR de la Ley de SSAA junto al Reglamento del Registro Mercantil contienen las normas de formulación de cuentas anuales, auditoría y publicidad formal. El PGC contiene la exposición de mayor detalle de criterios valorativos y de los modelos de las cuentas anuales. Por último, el reglamento de desarrollo de las cuentas anuales consolidadas de 1991, extiende las obligaciones anteriores a los grupos societarios.

a) Libros contables y procedimientos de contabilidad en el Código de Comercio.

El Código de Comercio establece la llevanza de libros contables (denominados en el argot profesional, como libros oficiales): los artículos 25 a 33 regulan los libros y los procedimientos contables y su *legalización*, ante el Registro Mercantil u otro Registro (Asociaciones, Fundaciones, Cooperativas) establecidos por disposiciones especiales.

- 1) **Libros obligatorios:** sin perjuicio de lo establecido en las Leyes o disposiciones especiales, *un libro de inventarios y cuentas anuales y otro diario*. Las sociedades mercantiles están obligadas a llevar un libro de actas y, en su caso, un libro de acciones nominativas y de los socios.

El artículo 28 del Código de Comercio establece el contenido de ambos libros. Con relación al libro de inventarios y cuentas anuales hay que observar que es habitual que contenga los balances de comprobación, o de sumas y saldos trimestrales o mensuales, y el balance de situación (inventario) al cierre y la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio, siendo que las cuentas anuales constituyen documento normalmente separado del mismo.

- 2) **Procedimientos contables:** las normas mercantiles proclaman la libertad de los procedimientos contables, exigiendo la claridad de las operaciones cronológicas y el orden correspondiente. Es así como lo previene el artículo 29 del C de C: todos los libros y documentos contables deben ser llevados, cualquiera que sea el procedimiento

utilizado, con claridad, por orden de fechas, sin espacios en blanco, interpolaciones, tachaduras ni raspaduras.

Sin duda, de entre todos los procedimientos destacan los procedimientos informatizados que han ido desplazando otros procedimientos manuales (clásico, diarios múltiples, decalco, etc.).

- 3) **Legalización de libros:** los libros oficiales o cuantos registros auxiliares que se presenten de forma voluntaria han de ser legalizados antes de su utilización (procedimientos manuales) o bien a posteriori (procedimientos informatizados), ante el Registro Mercantil.

En los supuestos de legalización a posteriori el plazo de legalización es de cuatro meses, contados a partir del cierre del ejercicio.

- 4) **Conservación de libros contables:** la conservación de libros se establece en seis años, contados a partir del último asiento que contengan.
- 5) **Secreto contable y exhibición de los libros:** los artículos 32 y 33 del Código de Comercio establecen el principio sobre el secreto contable, que sólo en determinados casos puede ser levantado a instancia de parte o de oficio, con la intervención del Juez que corresponda. En el ámbito tributario, el secreto contable queda fuertemente condicionado por las disposiciones relativas a la comprobación tributaria.

b) Formulación de cuentas anuales.

La tercera parte del PGC contiene las normas de desarrollo para la elaboración de las cuentas anuales, reguladas legalmente en el C. de C. y en el TR de la Ley de SSAA. Las cuentas anuales se componen de tres elementos: balance, cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria. El empresario o los administradores sociales han de formular las cuentas anuales en el plazo de tres meses, contados desde el cierre del ejercicio.

La promulgación de los planes contables de 2007, PGC y PGC de PYMES, despliega dos modelos de cuentas anuales, una por cada plan, siendo que en el PGC se permite la presentación de cuentas anuales abreviadas atendiendo los parámetros para ello establecidos.

c) Las normas internacionales de contabilidad y de información financiera.

Las normas internacionales de contabilidad³⁴ y de información financiera se incorporaron al derecho interno de los Estados de la Unión Europea mediante un Reglamento de la Comisión³⁵ con aplicación a los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2005, para las empresas que coticen en algún

³⁴ Aprobadas por el Consejo del IASB.

³⁵ Reglamento CE nº 1725/2003 de la Comisión, de 29 de septiembre de 2003, por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo. (DOUE de 13 de octubre de 2003).

mercado oficial y se rijan por el Derecho de cualquiera de los Estados miembros.

Estas normas no regulan de forma expresa otras obligaciones formales que las descritas anteriormente, excepción hecha con el contenido de la información sobre los estados financieros. Sin embargo, sino de forma expresa sí de forma implícita, alguna de estas normas determinan obligaciones formales que se extienden más allá de la contabilidad financiera: la información financiera sobre existencias, la información financiera por segmentos, etc., constituyen muestras de procedimientos contables complementarios que permitan establecer determinados costes e ingresos asociados³⁶.

8.2. Las obligaciones contables en el sistema tributario

La LGT de 2003 contempla a las obligaciones contables como obligaciones formales, con relación a la llevanza de los libros de contabilidad y de los registros, que extiende a los programas, ficheros y archivos informatizados que le sirvan de soporte, además de la obligación formal de aportar y exhibir ante la Administración tributaria los citados libros y registros y de facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones. Así lo establecen **los apartados d, f y g del artículo 29.2 de la LGT**.

Para los métodos de la determinación de la base, los libros y registros contables se contemplan expresamente en el método de estimación directa como elemento característico cuando así lo requiera el tributo en cuestión. Por contraposición, entre los supuestos tasados de aplicación del método subsidiario de la estimación indirecta se establecen dos que inciden en la contabilidad: primero, por el *incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales*, y el segundo, por la desaparición o destrucción de libros y registros contables (ver **artículos 51 y 53 de la LGT**).

De forma complementaria a estos preceptos, el artículo 29 del Reglamento general de gestión e inspección regula la obligación de llevanza de libros y registros, y su conservación en el domicilio fiscal.

En el procedimiento administrativo de comprobación limitada se contempla la posibilidad de aportación de registros contables, con excepción de la contabilidad mercantil, exigidos por las normas tributarias (artículo 136 de la LGT). Y como facultad de la inspección de los tributos, ésta podrá examinar los libros de la contabilidad principal y auxiliar, registros, documentos y los programas informáticos que les den soporte (**artículo 142 de la LGT**).

³⁶ Mediante la informática de gestión se puede indicar que los sistemas de costes, monista o dualista, se integren en la contabilidad financiera acercándose al sistema monista moderado. Las estadísticas, cuadros de imputación y otros instrumentos formales de la contabilidad de costes, serán documentos contables complementarios exigidos implícitamente para dar cabida a la información financiera exigida.

Por último, la llevanza incorrecta de la contabilidad sirve para graduar las infracciones tributarias (**artículo 184.3 de la LGT**) y las sanciones (**artículos 191 a 193**), en cuyos casos no puede sancionarse de forma independiente (**artículo 180.2**), y como infracción grave e independiente (**artículo 200**).

De todo ello cabe extraer que las normas tributarias diseñan la llevanza de la contabilidad como una obligación formal *cuilificada*, sobre la que descansa una tutela inmediata del crédito tributario, sancionable como conducta antijurídica por el peligro de afectación de la integridad de ese crédito tributario.

8.3. Obligaciones contables en el IS

El artículo 133, apartado uno, del TRIS establece como obligaciones contables del tributo las que resulten de aplicar las normas del Código de Comercio y disposiciones complementarias. Esto es, se elude establecer normas específicas sobre la llevanza de la contabilidad, limitándose a exigir determinadas informaciones contables de las cuentas anuales (operaciones de reestructuración empresarial, revalorizaciones contables voluntarias, etc.).

En el IS se establece como método de determinación de la base imponible la estimación directa, identificando ésta con las obligaciones formales y contables de las disposiciones mercantiles, sin creación de otros deberes que los establecidos en aquéllas normas o en las normas tributarias generales.

No obstante, en dos regímenes especiales del impuesto se establecen menciones a esas obligaciones contables: una, en el mismo artículo 133 citado, con relación a las *entidades parcialmente exentas*, a las que impone unos registros contables que permitan identificar los ingresos y gastos de las rentas y explotaciones económicas no exentas; otra, en el artículo 125.4 del TRIS, con relación al régimen especial de *entidades navieras en función del tonelaje*, como estimación objetiva de rendimientos, a las que impone que *la entidad deberá disponer de los registros contables necesarios para poder determinar los ingresos y gastos, directos o indirectos, correspondientes a cada uno de los buques acogidos a este, así como los activos afectos a su explotación*. En ninguno de ambos supuestos se regulan registros específicos, dejando al criterio de las correspondientes entidades la forma de cumplimentar esos requisitos.

8.4. Obligaciones contables en el IRPF

Las obligaciones contables en el IRPF se circunscriben a las personas físicas que obtengan rendimientos procedentes de actividades económicas, esto es, empresariales y profesionales. Asimismo, estas obligaciones se gradúan de igual forma para las entidades en *régimen de atribución de rentas*, cuyos socios o partícipes sean personas físicas.

A diferencia del IS, en el que la estimación objetiva se limita a un régimen especial, en el IRPF adquiere especial relevancia los métodos de

determinación de los rendimientos de actividades económicas y sobre éstos regímenes (estimación directa y estimación objetiva) se establecen las obligaciones contables. A los efectos, el artículo 104.2 de la Ley del IRPF y el artículo 68 del Reglamento, contienen las referencias precisas de las obligaciones contables en el tributo. Debe observarse que estos regímenes son aplicables de forma opcional, siempre que no se alcancen determinados límites, sea por la renuncia a la aplicación de un determinado régimen o por la opción cuando así se contemple. El criterio delimitador para la aplicación de los regímenes se refiere a la cifra de operaciones, sin perjuicio de observar que en la estimación objetiva pueden incidir, por el tipo de actividades, el número de empleados como criterio complementario de exclusión del régimen.

		<u>Límite volumen operaciones</u>	
Regímenes de determinación de rendimientos	Estimación directa	Normal	
		Simplificada	600.000 euros
	Estimación objetiva	Act. Empresariales	450.000 euros
		Act. Agrarias	300.000 euros

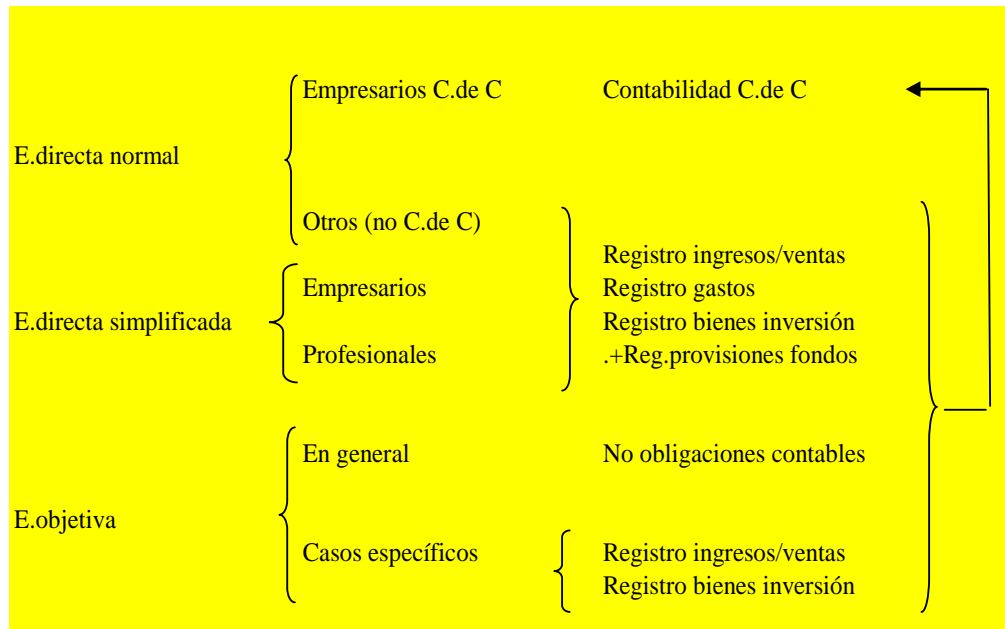
Las obligaciones contables en la *estimación directa normal* se establecen tomando en consideración la sujeción al Código de Comercio de las correspondientes actividades desarrolladas: si las actividades empresariales se regulan en el Código de Comercio, las obligaciones contables coinciden con las que se regulan en esa norma (libro diario, libro de inventarios y cuentas anuales).

En el caso de la estimación objetiva se eliminan obligaciones contables, salvo que: a) se apliquen amortizaciones sobre elementos del inmovilizado, en el que es preceptivo el registro de bienes de inversión; b) en las modalidades de índices y módulos que se apoyan en la cifra de operaciones, en las que es preceptivo el registro de de ventas o ingresos.

Así, la estimación directa normal, para empresarios y profesionales a los que no es de aplicación el Código de Comercio, y a la estimación directa simplificada se establecen los siguientes registros preceptivos: a) registro de ingresos o de ventas, b) registro de gastos, c) registro de bienes de inversión, y, para los profesionales, d) registro de provisiones de fondos o suplidos. En todo caso, a elección del empresario o profesional, si éste lleva la contabilidad ajustada al Código de Comercio, no están obligados a llevar estos registros,

extendiendo esta posibilidad a los contribuyentes que apliquen el régimen de estimación objetiva.

De forma sinóptica:



Los registros no requieren legalizaciones como sucede con los libros preceptivos del Código de Comercio.

8.5. Obligaciones contables en el IVA

El Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo que tiene una proyección y soporte en las obligaciones formales: a las facturas, analizadas en apartado precedente, se añaden obligaciones contables con la finalidad de facilitar el control administrativo. La Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo, reguló expresamente las obligaciones contables que se derivan de la aplicación del tributo, art. 22 apartado 2: “*Los sujetos pasivos deberán formalizar una contabilidad lo suficientemente detallada para permitir la aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido y su control por la Administración fiscal*”. Esta mención permite que los Estados miembros puedan desarrollar, con un buen margen de libertad, los registros contables para la aplicación del tributo.

La Ley del IVA es parca en la regulación de esas obligaciones contables, omitiendo referencia alguna al Código de Comercio u otras normas mercantiles o tributarias con relación a la contabilidad. Una contabilidad suficientemente detallada permite la comprobación que estas obligaciones tienen como objetivo, razonando que si esa contabilidad se ajusta a los preceptos del Código de Comercio bada impide en la interpretación del precepto legal que pueda entenderse como cubierta la obligación formal. No obstante, y por más que el artículo 166 no establece remisión reglamentaria

general, el artículo 99 de la Ley, al regular el *ejercicio del derecho a la deducción* de las cuotas soportadas, en el apartado 3 segundo párrafo, dispone:

*Cuando hubiese mediado requerimiento de la Administración o actuación inspectora, serán deducibles en las liquidaciones que procedan las cuotas soportadas que estuviesen debidamente contabilizadas en los Libros Registros establecidos reglamentariamente para este impuesto, mientras que las cuotas no contabilizadas serán deducibles en la declaración-liquidación del período correspondiente a su contabilización o en las de los siguientes. En todo caso, unas y otras cuotas sólo podrán deducirse cuando no haya transcurrido el plazo a que se refiere el párrafo anterior.*³⁷

a) Desarrollo reglamentario de las obligaciones contables.

En este precepto, artículo 99 de la Ley, se establece la remisión reglamentaria, con carácter general. El Reglamento del Impuesto, Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, desarrolló los registros de aplicación del tributo en los artículos 62 a 70, *los siguientes libros registros: a) Libro registro de facturas expedidas. b) Libro registro de facturas recibidas. c) Libro registro de bienes de inversión. d) Libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias.*

Los registros no requieren diligenciado o legalización, regulando el plazo de las anotaciones registrales, rectificación, etc.

b) Coordinación de obligaciones contables.

Los registros contables del IVA no contienen referencias específicas de coordinación con otras obligaciones contables, mercantiles y fiscales. En particular, el apartado 3 del artículo 62 del Reglamento transcrito permite que los libros o registros impuestos por otras normas puedan ser utilizados a los efectos del IVA, siempre que se ajusten a los requisitos establecidos en el Reglamento. Asimismo, el artículo 29 del Reglamento general de gestión e inspección prevé esta integración a condición de que los registros se ajusten a los requisitos establecidos por las normas tributarias.

En el ámbito de las obligaciones reglamentarias del IRPF, distintas a los libros del Código de Comercio, la coordinación es factible al observar una correlación fuerte entre los registros de ingresos y ventas y el registro de facturas expedidas, por una parte, y el registro de compras y gastos con el registro de facturas recibidas. Asimismo, el registro de bienes de inversión mantiene una fuerte correlación, entre ambas disposiciones, observando que a los efectos del IVA no tienen la consideración de bienes de inversión aquellos bienes cuyo valor de adquisición sea inferior a quinientas mil pesetas ó 3.005,06 euros.

³⁷ Este requisito de deducibilidad es analizado en la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 26 de mayo de 2004. En esta resolución se razona como un requisito condicional, no necesariamente restrictivo si en las circunstancias concurren otros elementos que permiten la identificación de las cuotas deducidas.

8.6. Obligaciones contables en los Impuestos Especiales

Los Impuestos Especiales gravan la fabricación e importación de determinados productos: cerveza, vino, bebidas intermedias, alcohol y bebidas derivadas, hidrocarburos, labores del tabaco y energía eléctrica. Para la gestión del tributo se establecen medidas de inspección e intervención permanente, cuyo soporte lo constituyen los documentos de circulación, partes de fabricación, etc., y los registros que se establecen para control de materias primas, procesos de fabricación, obtención y salida de productos. Los Impuestos Especiales se caracterizan, precisamente, por este elevado control contable administrativo más fuerte y rígido que las obligaciones contables en general.

El Reglamento de los Impuestos Especiales, Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio regula de forma minuciosa los deberes de naturaleza contable para la aplicación del tributo mediante el concepto de *Controles contables* (artículo 50 y 51 del Reglamento).

Ambos preceptos tienen una aplicación general para todos los impuestos especiales, que se completan con normas específicas para determinados fabricantes o meros usuarios de los productos gravados. Así, para los fabricantes los registros obligatorios se detallan: art. 60, fabricantes de cerveza; art. 66, elaboradores de vino; art. 71, elaboradores de productos intermedios; art. 85, fábricas de alcohol; art. 87, fábricas de bebidas derivadas; art. 88.5, fabricantes de extractos y concentrados alcohólicos; art. 96, destiladores artesanales; art. 115, hidrocarburos; art. 126, fabricantes de labores del tabaco; y, art. 133, producción de energía eléctrica. Adicionalmente, a los usuarios se les imponen obligaciones específicas de control contable (arts. 74.4, 75.6, 76.3, 77.3 y 106.3), además de las menciones genéricas que establece el artículo 51.

8.7. Comprobación sobre las obligaciones contables

La LGT de 2003 establece dos procedimientos de comprobación cuyo alcance es distinto en el ámbito de las obligaciones contables. En primer lugar, el procedimiento de *comprobación limitada*, que se desarrolla en las dependencias de gestión tributaria; en segundo lugar, el procedimiento de inspección, en este caso para la comprobación e investigación del tributo.

Uno y otro procedimiento permiten comprobar los registros establecidos por las normas tributarias. Sin embargo, en la comprobación limitada se excluye la posibilidad de comprobar la contabilidad mercantil, reservada al procedimiento inspector.

En el procedimiento de inspección se faculta para la comprobación, en su sentir más extenso, de la contabilidad empresarial. Dentro del procedimiento inspector se diferencia, a la vez, la contabilidad mercantil de los registros contables impuestos por normas tributarias, reseñando que éstos puedan ser comprobados en las oficinas de la Inspección y la primera en los despachos del interesado. Esta prevención sobre la contabilidad mercantil tiene su justificación legal en los preceptos y garantías que establece el Código

de Comercio³⁸. Es de reseñar la paradoja aparente que en el régimen de la contabilidad simplificada, con proyección en pequeñas empresas, el procedimiento de comprobación pueda quedar reducido al procedimiento de inspección y, además, en los locales del empresario, salvo que éste autorizara su exhibición de libros en las dependencias de la inspección.

8.8. Incumplimiento de las obligaciones contables

Las obligaciones contables constituyen, como ya se ha dicho anteriormente, una obligación cualificada. Tanto en el ámbito tributario como en el mercantil se establecen preceptos coactivos y disuasorios para proteger el interés general basados en la llevanza de la contabilidad y en la información contable financiera de los empresarios.

8.8.1. Incumplimiento del depósito, en el Registro Mercantil, de las cuentas anuales

En el ámbito mercantil se establece la protección del interés general en la información financiera y su publicidad, materializada formalmente mediante el depósito de las cuentas anuales en el Registro Mercantil. Así, con aplicación a las sociedades anónimas, sociedades de responsabilidad limitada y comanditarias por acciones y otras sociedades o entidades, según su regulación sustantiva, es de aplicación el artículo 221 del Texto Refundido de la Ley de SSAA.

³⁸ Los artículos 31 a 33 establecen las siguientes prevenciones sobre la contabilidad empresarial:

Artículo 31.

El valor probatorio de los libros de los empresarios y demás documentos contables será apreciado por los Tribunales conforme a las reglas generales del Derecho.

Artículo 32.

1. La contabilidad de los empresarios es secreta, sin perjuicio de lo que se derive de lo dispuesto en las Leyes.

2. La comunicación o reconocimiento general de los libros, correspondencia y demás documentos de los empresarios sólo podrá decretarse, de oficio o a instancia de parte, en los casos de sucesión universal, suspensión de pagos, quiebras, liquidaciones de sociedades o entidades mercantiles, expedientes de regulación de empleo, y cuando los socios o los representantes legales de los trabajadores tengan derecho a su examen directo.

3. En todo caso, fuera de los casos prefijados en el párrafo anterior, podrá decretarse la exhibición de los libros y documentos de los empresarios a instancia de parte o de oficio, cuando la persona a quien pertenezcan tenga interés o responsabilidad en el asunto en que proceda la exhibición. El reconocimiento se contraerá exclusivamente a los puntos que tengan relación con la cuestión de que se trate.

Artículo 33.

1. El reconocimiento al que se refiere el artículo anterior, ya sea general o particular, se hará en el establecimiento del empresario, en su presencia o en la de la persona que comisione, debiendo adoptarse las medidas oportunas para la debida conservación y custodia de los libros y documentos.

2. En cualquier caso, la persona a cuya solicitud se decrete el reconocimiento podrá servirse de auxiliares técnicos en la forma y número que el Juez considere necesario.

En concordancia, el artículo 371 del Reglamento del Registro Mercantil (Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio) establece el procedimiento a seguir para imponer las sanciones por el incumplimiento.

8.8.2. Incumplimientos sobre obligaciones tributaria-contables

En el ámbito tributario, el incumplimiento de las obligaciones contables trasciende en dos ámbitos distintos: uno, sobre la prevención y cautela de protección del crédito tributario, en si mismo considerado, que se manifiesta en el método de estimación indirecta; dos, en el aspecto específicamente sancionador, incluyendo en su caso la esfera penal.

a) Método de estimación indirecta.

La estimación indirecta tiene carácter supletorio a la estimación directa y a la estimación objetiva. La estimación indirecta es un *procedimiento administrativo* de cuantificación de bases imponibles, rendimientos o cuotas, cuya aplicación deriva de que la Administración no pueda disponer de los datos necesarios para la determinación de aquellas magnitudes. Como tal, es aplicable en determinados supuestos tasados, que regula el artículo 53 de la LGT. Con relación a las obligaciones contables, dos de los cuatro supuestos tasados se refieren a la contabilidad:

- 1) Incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales.
- 2) Desaparición o destrucción, aun por causa de fuerza mayor, de los libros y registros contables o de los justificantes de las operaciones anotadas en los mismos.

La aplicación de la estimación indirecta se apoya en un método presuntivo, indiciario, que concluye con la determinación cuantitativa de las bases o rendimientos. El procedimiento se rige por el artículo 158 de la LGT, en el ámbito del procedimiento de inspección.

b) Las obligaciones contables y el régimen sancionador tributario.

Los incumplimientos sobre las obligaciones contables intervienen de doble forma en el régimen de infracciones y sanciones tributarias. La forma principal es como elemento de graduación de las sanciones por infracciones graves o muy graves; la forma secundaria, es por el mero incumplimiento intrínseco, sin que intervenga en esa graduación. Por el principio de no concurrencia de las sanciones tributarias, si el incumplimiento sirve para graduar las sanciones graves o muy graves, entonces no puede ser sancionado de forma independiente (**art. 180 de la LGT, apartado 2**).

Para la graduación de las sanciones tributarias, sobre las obligaciones contables se establecen una calificación de *medios fraudulentos las anomalías sustanciales en la contabilidad o en los libros y registros establecidos por normas tributarias*. El artículo **184, apartado 3, de la LGT** define la calificación de las anomalías sustanciales en la contabilidad.

Los artículos 191 a 193, de la LGT, relativas a las infracciones de dejar de ingresar, declaraciones completas y correctas, y obtener

indebidamente devoluciones, coinciden al establecer la graduación de las sanciones por infracciones muy graves la utilización de medios fraudulentos y entre ellos, las anomalías sustanciales en la contabilidad. Adicionalmente, la llevanza incorrecta de libros, determina la aplicación de una graduación a grado superior (leve a grave o grave a muy grave) cuando incidan en un importe superior al 10 por 100 de la base de la sanción, o supere el 50 por 100.

El artículo 200 regula la infracción tributaria por incumplir obligaciones contables y registrales.

8.8.3. Incumplimientos contables y Código Penal

El incumplimiento, que se realiza mediante la presentación de estados contables falsos, está tipificado como delito en los ámbitos concursales (art. 261 del CP) y en los delitos societarios (art. 290 del CP). Habida cuenta de que la concurrencia ideal de delitos está limitada y condicionada en los principios que rigen el Derecho Penal, los incumplimientos contables en si mismo considerados, se establecen como delitos específicos contra la Hacienda Pública. En efecto, la vigente³⁹ redacción del art. 310 del Código Penal, establece el delito contable⁴⁰

Que completa y cierra la trascendencia que se confía en la contabilidad para la gestión y comprobación de los tributos, en aras de establecer la protección del interés general sobre la integridad y efectividad del crédito tributario.

9. MENCIÓN DE OTRAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS FORMALES

La LGT establece una definición abierta sobre las obligaciones tributarias formales, puesto que, si bien el apartado 2 del artículo 29 relaciona obligaciones concretas, el apartado 1 regula –sin reparos al establecer potestades administrativas de ‘proyección individualizada’-: “*Son obligaciones tributarias formales las que, sin tener carácter pecuniario, son*

³⁹ Redacción establecida por la Ley Orgánica 15/2003.

⁴⁰ Artículo 310

Será castigado con la pena de prisión de cinco a siete meses el que estando obligado por ley tributaria a llevar contabilidad mercantil, libros o registros fiscales:

a) Incumpla absolutamente dicha obligación en régimen de estimación directa de bases tributarias.

b) Lleve contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, oculten o simulen la verdadera situación de la empresa.

c) No hubiere anotado en los libros obligatorios negocios, actos, operaciones o, en general, transacciones económicas, o los hubiese anotado con cifras distintas a las verdaderas.

d) Hubiere practicado en los libros obligatorios anotaciones contables ficticias.

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

*impuestas por la normativa tributaria o aduanera a los **obligados tributarios**, deudores o no del tributo, y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios o aduaneros”.*

Por tanto, el detalle de la totalidad de obligaciones tributarias formales, sea como consecuencia de la aplicación del tributo o sea como consecuencia del deber de colaboración, debería alcanzar a tantas situaciones individuales como quepa imaginar, vinculadas siempre a un procedimiento tributario. En consecuencia, no se pretende aquí una lista adicional de esas obligaciones no enumeradas expresamente en el apartado 2 del artículo 29 de la LGT.

No obstante, si han de relacionarse dos elementos vinculados estrechamente: *las declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones* con relación a los tributos o a las retenciones e ingresos a cuenta, en cuanto a su contenido, frecuencia, etc.; y la generalización, en el ámbito empresarial, de *las declaraciones telemáticas*, aplicadas a las autoliquidaciones y a las declaraciones que sustentan obligaciones de información.

Sobre las autoliquidaciones, dependerá del tributo de que se trate. La evolución reciente más intensa es la sucedida en el IVA, al combinar la autoliquidación y la declaración del contenido de los libros registros, con detalle de todas las facturas emitidas y recibidas en el período de declaración. Además, estableciendo ambas con la frecuencia de períodos mensuales.

La LGT, artículo 96, contempla expresamente las declaraciones telemáticas dentro de un amplio marco de facilitar las relaciones con los contribuyentes la utilización de las técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos. El Reglamento General de gestión e inspección desarrolla esta previsión legal en los artículos 82 a 86. Las normas específicas de cada tributo completan la obligación, en unos casos, o la opción en otros a presentar las declaraciones, autoliquidaciones o de información, por medios telemáticos⁴¹. Sirva como ejemplo, desde el período impositivo iniciado a partir del uno de enero de 2008, el impuesto sobre sociedades sólo puede presentarse de forma telemática y no en soporte papel, extendiendo esta obligación a todos los sujetos pasivos del impuestos sobre sociedades.

10. TIPOLOGÍA DE RÉGIMENES TRIBUTARIOS EMPRESARIALES

Las normas de gestión no permiten, ni en un supuesto general ni en las normas de los tributos, establecer trazos precisos que permitan deslindar el concepto de *régimen tributario empresarial*.

No obstante, si cabe deducir una hipotética clasificación basada en la graduación de las obligaciones tributarias formales junto a la obligación de

⁴¹ La Resolución de 23 de junio de 2009 de la Dirección General de la AEAT regula el procedimiento de pago ante Entidades Colaboradoras y de declaración telemática. La firma electrónica (Ley 59/2003), los justificantes NRC, etc., articulan un procedimiento de pago de autoliquidaciones por cargo en cuenta bancaria.

presentar autoliquidaciones con determinada frecuencia. La combinación de ambos elementos permite esbozar la clasificación que sigue:

Regímenes tributarios	{	Grandes empresas V.Op. > 6 M €	{ <ul style="list-style-type: none"> Obligaciones de información Declaración sobre contenido de libros registro Facturas y conservación Código de Comercio, Registros IVA Autoliquidaciones mensuales: IVA, IIEE, retenciones
		Medianas y pequeñas empresas	{ <ul style="list-style-type: none"> Obligaciones de información Facturas y conservación Código de Comercio o Registros IRPF, Registros IVA Autoliquidaciones trimestrales: IVA, IIEE, retenciones
		Empresas de muy reducida dimensión	{ <ul style="list-style-type: none"> Régimen simplificado IVA y estimación objetiva IRPF Restricciones sobre facturación Restricción o eliminación de registros Autoliquidaciones trimestrales/ no autoliquidaciones

Esta clasificación se establece con la necesidad de puntualizaciones: el impuesto sobre sociedades y el IVA regulan regímenes especiales, alguno de los cuales podría escapar a los criterios que sustentan esta clasificación. Es más, en el impuesto sobre sociedades se regula *el régimen especial de las empresas de reducida dimensión* aplicable cuando el volumen de operaciones sea inferior a 8 millones de euros, cuando precisamente el concepto grandes empresas (originariamente procede el IVA) sitúa el umbral de operaciones en los 6 millones de euros.

En la clasificación, las empresas de muy reducida dimensión quedarían restringidas a personas físicas que realicen actividades empresariales y puedan aplicar, de forma simultánea, la estimación objetiva en el IRPF y los regímenes simplificado, de la agricultura o del comercio minorista del IVA.

Cualquier empresa ha de establecer de forma clara y precisa las obligaciones que le afectan, el calendario fiscal, como prevención previa al cumplimiento de las obligaciones tributarias materiales o formales. De la misma forma, ha de establecer una forma de archivo de documentos con trascendencia tributaria, copias de declaraciones, resguardo de documentos de pago o cargo en cuenta, etc. A partir de ese conjunto de previsiones se podrá establecer el régimen tributario aplicado a una determinada empresa. Aquí cabe una advertencia final, la declaración censal y las modificaciones que se produzcan pueden incidir en las distintas obligaciones tributarias en distintos tributos: el seguimiento de la Administración será, a priori, acorde con esa declaración, para seguimiento posterior del cumplimiento de obligaciones tributarias de carácter periódico o reiterativo. Las opciones tributarias, que la declaración censal contiene, van a vincular el tratamiento tributario y pueden afectar a las obligaciones tributarias materiales y formales.

Parte 2ª:

**IMPUESTOS DE PARTICULAR PROYECCIÓN EMPRESARIAL:
IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS.
IMPUESTO SOBRE OPERACIONES SOCIETARIAS (ITPYAJD).**

1. TRIBUTOS SOBRE LAS EMPRESAS, LOCALES Y AUTONÓMICOS

El análisis sistemático del Derecho Tributario parte especial, o de los tributos en particular, tiene una proyección con suficiente perfil para seccionar los tributos –y muy en particular los impuestos- con determinada proyección inmediata sobre las empresas, esto es, impuestos que por su propia concepción requiere la figura del empresario.

Entre los impuestos afectados hay que destacar: a) el *Impuesto sobre Actividades Económicas o IAE*, o tributo obligatorio de carácter local; y, b) el *Impuesto sobre Operaciones Societarias*, incorporado en la regulación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, de regulación estatal y cedido en su gestión y recaudación a las Comunidades Autónomas.

Ambas figuras forman parte de la *fiscalidad empresarial*, siendo que por su naturaleza integrarían el grupo de ‘impuestos menores’, frente al impuesto sobre sociedades (esto es, sobre el beneficio empresarial) o frente al IVA (o impuesto sobre las ventas o servicios). Y es aquí donde hay que observar que esta exposición no puede ir en perjuicio de ignorar otros tributos locales, que también trascienden en la actividad empresarial o que inclusive podrían tener una aplicación sectorial muy trascendente (sirva como ejemplo, en la promoción inmobiliaria, además del IBI, el ICIO y el IIVTNU, junto a las tasas locales exigidas en esta actividad). Como tampoco cabe ignorar la trascendencia del ITP y AJD, en las modalidades de transmisiones onerosas o de actos jurídicos documentados.

La exposición de estos dos impuestos, IAE e IOS, ha de servir para establecer con mayor base el concepto académico que históricamente se incluía en denominaciones como *régimen fiscal de la empresa*, *fiscalidad de empresas* o cualquier término equivalente, sin que esa dicción pueda confundir la proyección sistemática que se realiza desde el Derecho Tributario. De ahí que se establezca esta dicción de *tributos sobre las empresas* con el añadido de *locales o autonómicos* por mera referencia a los entes públicos que van a acreditar su exigibilidad.

2. EL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

2.1. Antecedentes y fuentes

Hay que señalar como antecedentes inmediatos la Licencia Fiscal sobre Actividades Comerciales e Industriales, junto a otros tributos de peculiar aplicación, como por ejemplo el Impuesto sobre Radicación. Este tributo constituía una fuente censal importante mediante la formación de la *matrícula*, de los comerciantes e industriales que realizan actividades en una determinada localidad. Con anterioridad, se exigió una parte como impuesto sobre cuota de beneficios que se gestionó mediante las evaluaciones globales y los jurados tributarios (extinguido entre los años 1977 y 1978). A partir de 1979, se exigió como tributo local, de regulación estatal.

La aprobación de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas locales vino a sustituir la antigua licencia fiscal por el IAE, manteniendo en buen grado los elementos estructurales del tributo anterior, cuotas de tarifa y elementos tributarios, a los que incorporó el elemento superficie (procedente del anterior impuesto sobre radicación). Esta Ley fue modificada de forma sustancial por la Ley 51/2002, afectando a las exenciones subjetivas y a la estructura cuantitativa de los elementos tributarios.

En la actualidad, este tributo se rige por:

- 1) Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, artículos 78 a 91, ambos inclusive y artículo 134 (recargo provincial).
- 2) Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, que aprobó las tarifas y la instrucción de su aplicación.
- 3) Las *ordenanzas fiscales* de los respectivos ayuntamientos o diputaciones provinciales.

2.2. Configuración actual

Es un tributo de carácter territorial, esto es, el desarrollo de una actividad económica en el ámbito de un término municipal, por más que en determinados supuestos ese ámbito pueda ser provincial o nacional. Es un tributo que recae sobre las empresas que tenga la forma jurídica de sociedades o bien de determinados entes sin personalidad jurídica (comunidades de bienes, sociedades civiles), siempre que superen un determinado volumen de operaciones. Cada actividad puede ser gravada de forma independiente, siempre que esas actividades estén clasificadas de forma distinta en las tarifas del tributo.

Mantiene una posición censal con relación al tipo de actividades desarrolladas, junto a la clasificación nacional de actividades económicas (CNAE).

La regulación es estatal, permitiendo la aplicación del principio de autonomía de los entes locales mediante la configuración de que los ayuntamientos puedan regular dentro de los intervalos previstos en la propia

Ley. Asimismo, se contempla como ingreso de las Diputaciones provinciales mediante los recargos que se exigen a favor de estas entidades locales, permitiendo su regulación hasta el límite del 40 por 100 que fija la Ley. La gestión puede quedar cedida a los ayuntamientos, o bien por convenios de colaboración a las diputaciones provinciales o a la AEAT.

Las tarifas del IAE articulan los regímenes tributarios de estimación objetiva en el IRPF y del régimen simplificado del IVA⁴². Obsérvese la paradoja, puesto que las personas físicas están exentas del IAE.

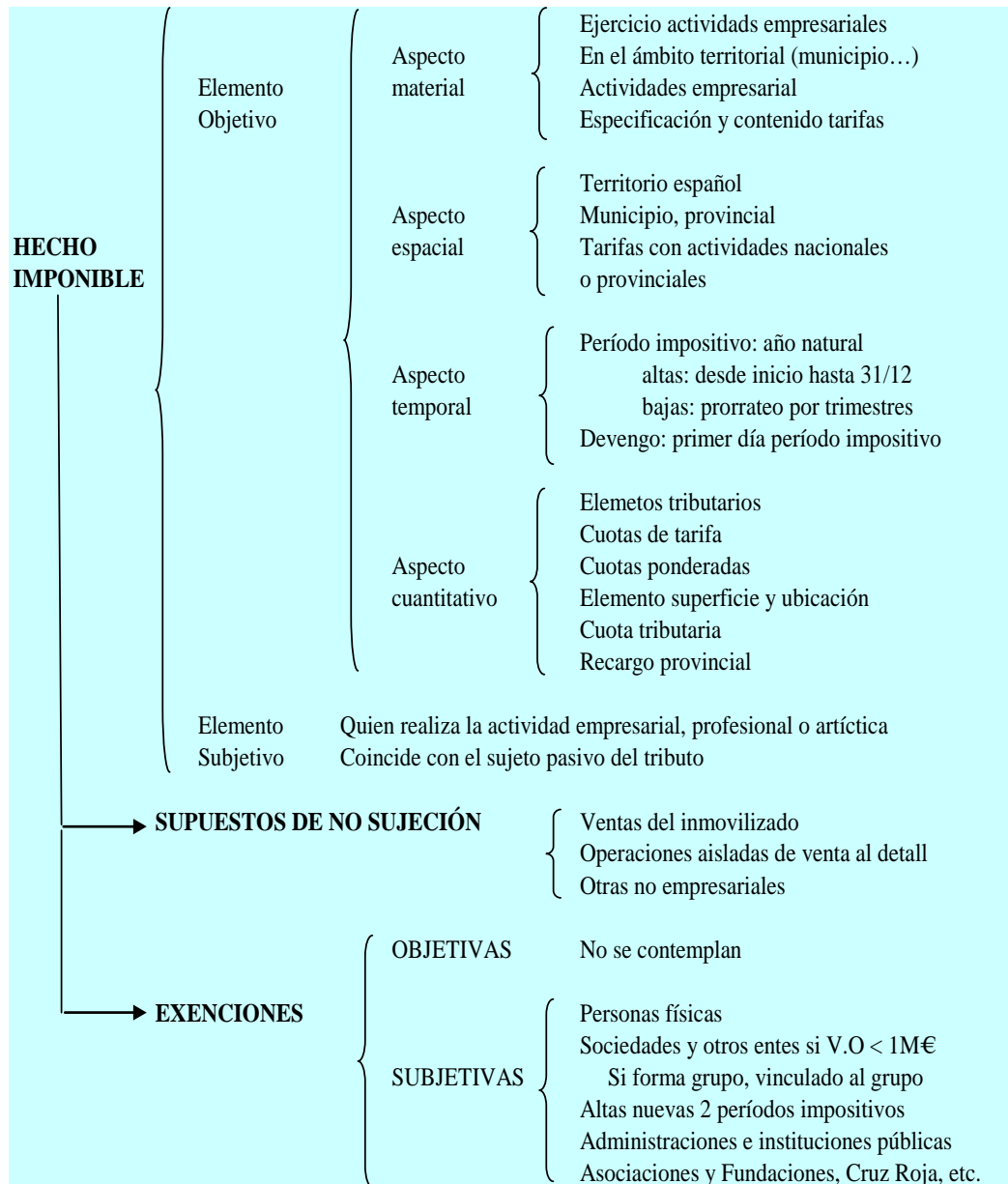
2.3. Hecho imponible. Supuestos de no sujeción. Exenciones

El hecho imponible se realiza por realización de actividades empresariales, profesionales y artísticas, en territorio nacional que se ejerzan o no en local determinado y estén o no contempladas en las tarifas⁴³.

Esta definición legal permite el análisis sistemático del hecho imponible a través de los elementos que lo configuran:

⁴² La aplicación de estos regímenes viene condicionada por las actividades del IAE, de tal suerte que una calificación distinta de la actividad podría determinar la exclusión o inclusión en los mismos.

⁴³ En este sentido, se señala que el IAE introduce la analogía en el Derecho Tributario para configurar el hecho imponible: si una actividad no está encuadrada en las tarifas, salvo que esté no sujeta, su gravamen puede establecerse por analogía a otras actividades si clasificadas; en este sentido, los epígrafes de las tarifas incorporan uno establecido como NCOP, que da cabida a esa analogía.



2.4. Sujeto pasivo

Son sujetos pasivos del tributo, en calidad de contribuyentes, las personas físicas, jurídicas y los entes sin personalidad jurídica que desarrollen actividades empresariales, profesionales o artísticas.

La norma del tributo no establece otras figuras personales.

2.5. Estructura cuantitativa. Deuda tributaria

Este tributo se caracteriza por no establecer un parámetro previo de medición, tal como la base imponible o liquidable, que no aparecen en la delimitación del tributo. A los efectos, el tributo señala la cuota de tarifa o bien directamente o bien mediante elementos tributarios específicos.

a) Cuotas de tarifa: cuotas locales y cuotas provinciales y nacionales.

Atendiendo lo que establecen las tarifas por cada una de las actividades gravadas, las cuotas se pueden clasificar en cuotas locales, en cuotas provinciales y en cuotas nacionales, con relación al territorio que faculta para el desarrollo de la correspondiente actividad.

Las tarifas se clasifican en tres secciones: I, Actividades empresariales; II, Actividades profesionales; y III, Actividades artísticas y deportivas. Las secciones II y III han de ser realizadas por personas físicas, de forma directa, incluyendo la exención subjetiva que las deja sin efecto cuantitativo. Las actividades empresariales incorporan las realizadas por todo tipo de sujetos pasivos, incluyendo actividades profesionales o artísticas realizadas por sociedades o entidades sin personalidad jurídica.

La determinación de las cuotas puede ser: a) cuotas fijas, señaladas expresamente en las tarifas, aplicables a las cuotas provinciales y nacionales, y las cuotas locales que específicamente las contengan; b) cuotas variables, atendiendo a los elementos tributarios diversos y a determinadas cuotas provinciales y nacionales.

b) Grupos, epígrafes y elementos tributarios variables.

La sección I, de actividades empresariales, se divide en 9 grupos, siendo del 1 al 4 actividades de fabricación, el 5 construcción, el 6 comercio y determinados servicios, 7 transporte, 8 servicios a las empresas y 9 otros servicios en general. Cada grupo se subdivide en epígrafes que pueden contener normas sobre las facultades que permiten o limitan.

En los correspondientes epígrafes se definen los elementos tributarios que intervienen o la cuota fija asignada. En los supuestos de fabricación aparece el elemento tributario número de operarios que quedó sin efecto a partir de la reforma del tributo de 2002.

Los elementos tributarios en vigor pueden ser: Kw instalados, número de habitantes de una población, máquinas expendedoras, alojamientos, categoría de hoteles, Tm de carga, valor catastral, etc. El Anexo del Real Decreto Legislativo 1175/1990 contiene las Reglas e Instrucciones de aplicación de las tarifas. Así se definen el lugar de realización de las actividades, el local o locales afectos a esas actividades, la simultaneidad de actividades, actividades desarrolladas por distintos sujetos un mismo local, cómputo de los Kw (deducción sobre equipos de reserva) y, delimitación y cómputo del elemento superficie.

c) Cuotas municipales. Recargo provincial. Deuda tributaria.

Las cuotas municipales se obtienen de la aplicación de las tarifas o por cómputo de los elementos tributarios a la que se añade la fracción de cuota correspondiente al elemento superficie, lo que determina la cuota de tarifa del IAE.

Sobre la cuota de tarifa se aplica el coeficiente determinado por volumen de operaciones o *coeficiente de ponderación* (art. 86 del TR de la Ley de HL), de regulación estatal, según la siguiente escala:

Importe neto de la cifra de negocios		Coeficiente
Desde	1.000.000,00 hasta 5.000.000,00	1,29
	5.000.000,01 10.000.000,00	1,30
	10.000.000,01 50.000.000,00	1,32
	50.000.000,01 100.000.000,00	1,33
Más de	100.000.000,00	1,35
Sin cifra neta de negocio		1,31

Al aplicar sobre la cuota de tarifa el coeficiente de ponderación se obtiene la *cuota básica municipal*. De esta cuota se van a derivar la cuota tributaria local y el recargo provincial.

Cuota tributaria del IAE: resulta de aplicar a la cuota básica municipal el *coeficiente de situación*. Los Ayuntamientos pueden aprobar estos coeficientes entre los valores 0,4 y 3,8. Sirva como ejemplo, el Ayuntamiento de Barcelona aprobó la ordenanza fiscal para 2009 con los siguientes valores:

Zonas industriales consolidadas		2,09
Categoría de calles	A	3,80
	B	3,33
	C	2,95
	D	2,28
	E	1,33
	F	0,95

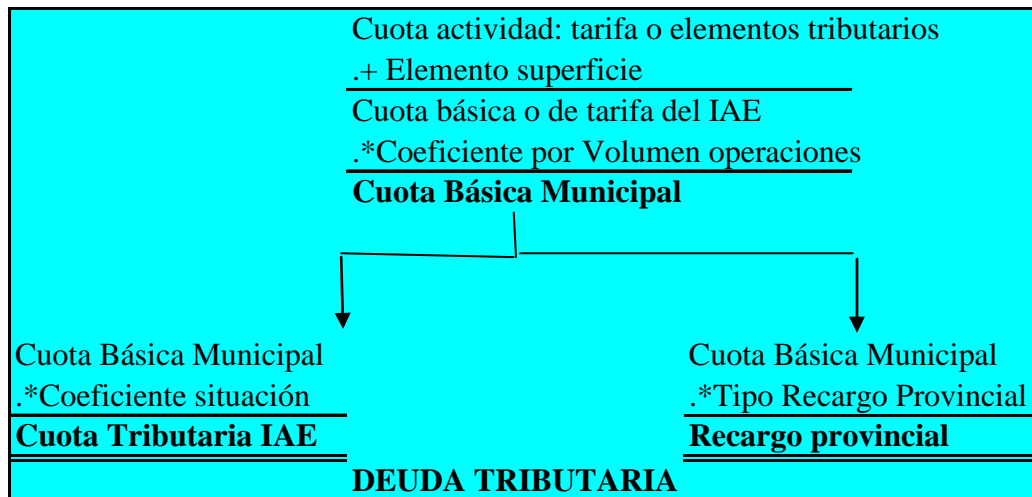
Siendo que la propia ordenanza establece la clasificación de las calles por esas categorías.

Bonificaciones de la cuota: el artículo 88 del TR de la Ley de HL establece la posibilidad de aplicar bonificaciones sobre la cuota del impuesto, distinguiendo las de *carácter obligatorio* (cooperativas y entidades análogas, y bonificación del 50 por 100, pasados dos años y durante 5 en el inicio de actividades profesionales) y de *carácter potestativo*, a regular por los Ayuntamientos en las ordenanzas fiscales (la ley prevé supuestos de inicio de actividad empresarial, creación de empleo, aprovechamiento de energías renovables y que tengas rendimientos negativos o inferiores al importe que se establezca). Las bonificaciones de carácter potestativo se aplican sólo sobre las cuotas municipales.

Recargo provincial: sobre la cuota básica municipal se aplica *el tipo del recargo* establecido por la Diputación provincial correspondiente (art. 134 del TR de la Ley de HL), sin que pueda superar el 40 por 100. Como ejemplo, la Diputación de Barcelona aprobó la aplicación del tipo de recargo provincial del 5 por 100.

Deuda tributaria: es la suma de la cuota tributaria del IAE y el recargo provincial. Ello sin perjuicio de otros componentes de la deuda tributaria, sea por recargos de extemporaneidad o ejecutivos o bien por la aplicación de intereses de demora.

De forma sinóptica, la estructura de liquidación de las cuotas municipales es:



d) *Cuotas provinciales y nacionales. Deuda tributaria.*

La forma de liquidación varía respecto de las cuotas municipales. No intervienen los siguientes elementos que inciden en las cuotas municipales: 1) el coeficiente de situación; y, 2) el recargo provincial.

Cuota de tarifa: es la resultante de aplicar las tarifas del impuesto, en general como cuotas fijas y en determinados supuestos (por ej., transporte) las cuotas variables de los elementos tributarios que se prevean.

Elemento superficie: se regula en las instrucciones de las tarifas, aplicándose sobre todos los locales directos e indirectos de realización de la actividad.

Cuota básica: la adición a la cuota de tarifa la parte correspondiente al elemento superficie de los locales.

Coeficiente de ponderación: por el volumen de operaciones del sujeto pasivo.

Cuota tributaria del IAE: el resultado de aplicar a la cuota básica el coeficiente de ponderación.

Bonificaciones: son aplicables las de carácter obligatorio con cuotas de tarifa nacional o provincial, fundamentalmente cooperativas y uniones, federaciones o confederaciones de las mismas (Véase Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de Cooperativas).

Deuda tributaria: coincide con la cuota tributaria del IAE, salvo que deban aplicarse recargos por extemporaneidad o ejecutivos o por intereses de demora.

De forma esquemática:

CUOTAS PROVINCIALES CUOTAS NACIONALES
Cuota actividad por tarifa .+ Elemento superficie
Cuota básica o de tarifa del IAE .*Coeficiente por Volumen operaciones
CUOTA TRIBUTARIA IAE . = DEUDA TRIBUTARIA

2.6. Gestión y recaudación

La gestión del tributo puede realizarse por la Administración del Estado, por los Ayuntamientos o por delegación de éstos, la Administración del Estado y determinados órganos provinciales. En las cuotas provinciales o estatales la gestión es exclusiva de la Administración del estado.

- a) Formación de matrícula: consiste en la calificación de las actividades económicas, señalamiento de cuotas y gestión censal del tributo, que se realizará por la Administración del Estado, que por delegación pueden realizar los Ayuntamientos que asuman las tareas de gestión.
- b) Presentación de declaraciones de alta o inicio de la actividad: han de contener la fecha de inicio de la actividad y los elementos tributarios.
- c) Presentación de declaraciones de modificación y baja de actividad: las modificaciones de los elementos tributarios que supongan una variación superior al 20 por 100, en más o en menos, de los mismos deberán declararse como variación para la aplicación del tributo. Asimismo, han de presentarse las declaraciones de baja por cese de actividad.
- d) Autoliquidaciones: pueden exigirse si así lo establecen las normas de desarrollo del impuesto a las ordenanzas fiscales.

La comprobación del tributo puede realizarse por la inspección de la Administración del Estado o por los ayuntamientos que asuman esa facultad.

La recaudación viene establecida a favor de los Ayuntamientos o Diputaciones, pudiendo asumir éstos las funciones administrativas propias del procedimiento de recaudación. Una característica del tributo es que se exacciona por recibo, esto es, se entiende que la primera notificación sobre elementos tributarios contiene todas las circunstancias que afectan al hecho imponible y en años sucesivos, salvo que se den variaciones o la baja, se girará el correspondiente recibo que ha de satisfacerse en los plazos previstos en las ordenanzas fiscales. Si estas no regularan plazo, por defecto el plazo de

recaudación en período voluntario será desde el 15 de septiembre al 15 de noviembre de cada año.

2.7. Infracciones y sanciones

No se establecen infracciones o sanciones específicas en la aplicación del tributo. Serán aplicables las normas generales previstas en la Ley General Tributaria y las de desarrollo.

2.8. Garantías y recursos

La gestión compartida entre el Estado y los Ayuntamientos desdobra las siguientes posibilidades de recursos administrativos:

- a) *Ante la Administración del Estado:* por las cuestiones relativas a la formación de matrícula, calificación de actividades y en las modalidades de cuotas nacionales o provinciales, que cabe interponer recurso potestativo de reposición y reclamación económico administrativa. Agotada la vía administrativa, el recurso contencioso administrativo en la jurisdicción ordinaria (Tribunales Superiores de Justicia o, en su caso, Audiencia Nacional).
- b) *Ante la Administración local:* por cuestiones relativas a liquidación y recaudación, recurso de reposición en la esfera local –de forma preceptiva- que agota la vía administrativa. Agotada la vía administrativa el recurso contencioso administrativo ante el Juzgado Unipersonal de lo contencioso administrativo de la Audiencia Provincial.

Ello sin perjuicio de otros recursos o procedimientos que pueda contemplar el ordenamiento y que así lo considere el contribuyente.

3. EL IMPUESTO SOBRE OPERACIONES SOCIETARIAS

3.1. Antecedentes y fuentes

El Impuesto sobre Operaciones Societarias se inserta en el ámbito del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, siendo sus antecedentes inmediatos el Reglamento sobre el impuesto que gravó los derechos de 1959 y el texto refundido de los Impuestos Generales sobre las Sucesiones y sobre las Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (Decreto de 6 de abril de 1967).

La reforma fiscal iniciada en 1977-1978 produjo la segregación de figuras tributarias, siendo que la Ley 32/1980, de 21 de junio, aprobó el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Después del primer texto refundido de 1980, el impuesto experimentó diferentes modificaciones legales. Por otra parte, este tributo queda en el ámbito de la armonización fiscal de la Unión Europea en las directivas relativas a la concentración de capitales (de 1967 y 2008).

En la actualidad se rige por:

- 1) Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, artículos 19 a 25, ambos inclusive y, en lo que sea menester, artículo 45. Los artículos 19 a 25 tienen nueva redacción por la modificación legal incorporada mediante la Ley 4/2008, de 23 de diciembre.
- 2) El artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de junio, del Mercado de Valores, según la redacción establecida por la Ley 36/2006 de 29 de noviembre.
- 3) El Reglamento del ITP y AJD, Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, en lo que no se oponga a las modificaciones legales introducidas por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre.
- 4) Tiene interés remarcar la Directiva 7/2008/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, de los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales.

3.2. Configuración actual

Se configura como impuesto indirecto que grava la constitución, disolución, aumento de capital o reducción del capital de las sociedades. Es un impuesto de regulación estatal cedido en su gestión y recaudación a las Comunidades Autónomas. Su aplicación no es extensa en el ámbito de los Estados de la Unión Europea, es de aplicación minoritaria, siendo que la directiva limita y restringe su aplicación.

Entre las operaciones excluidas de tributación hay que citar las de reestructuración empresarial, esto es, fusiones y escisiones de empresas y otras operaciones análogas.

3.3. Hecho imponible. Supuestos de no sujeción

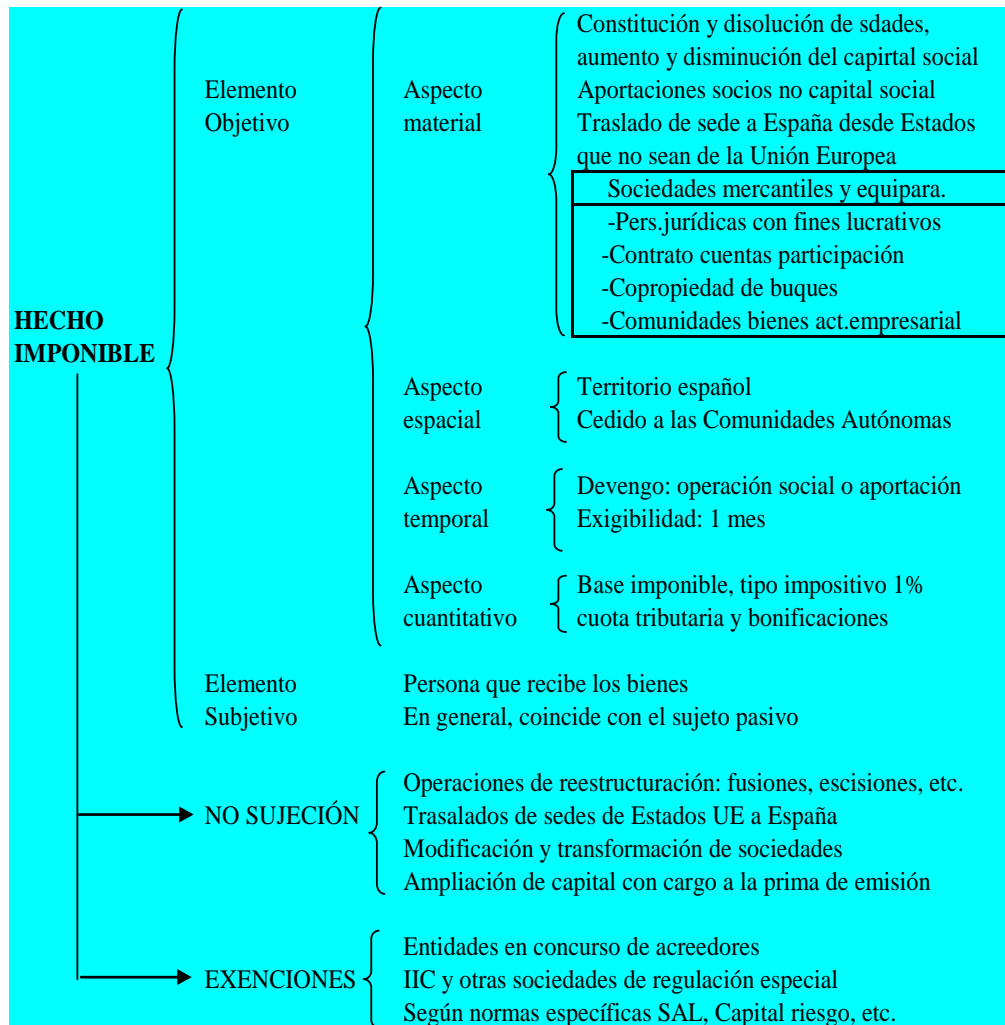
El hecho imponible se define como operaciones societarias sujetas la constitución de sociedades y su disolución, las ampliaciones del capital social y las reducciones, añadiendo las aportaciones de los socios que no supongan aumento del capital social⁴⁴.

Como consecuencia de la Directiva de 2008, se excluyen del gravamen, esto es, constituyen operaciones no sujetas las de reestructuración empresarial, con referencia a los artículos 83, apartados 1, 2, 3 y 5 y al artículo 94 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Esto es, las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canjes de valores y determinadas aportaciones no dinerarias realizadas por personas físicas.

⁴⁴ Con la entrada en vigor del PGC de 2007, el concepto de aportaciones de los socios contienen las aportaciones para reposición de pérdidas y las subvenciones, donaciones y legados. Compárese la cuenta 118 del PGC con la cuenta 130-131 y la Normas de Registro y Valoración 18ª del PGC, en la que se distingue la procedencia o no de los socios. Cuando proceden de los socios no constituyen ingresos y han de registrarse como cuentas de los fondos propios.

La modificación legal producida por la Ley 4/2008 no modificó el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores, de naturaleza antielusoria de especial proyección en sociedades propietarias de inmuebles. La incompatibilidad dentro del ITP y AJD de la modalidad de las OS con TPO y AJD, podría determinar que algunas operaciones societarias estuvieran sujetas a la modalidad de TPO y no de OS⁴⁵.

Como exposición esquemática del hecho imposible, se tiene:



3.4. Sujeto pasivo y responsables

El sujeto pasivo queda obligado al pago del impuesto, distinguiendo:

- a) *La sociedad*: en los supuestos de constitución, aumento del capital, traslado de sede y aportaciones de los socios que no se incorporen al capital social.
- b) *Los socios (y, en su caso, copropietarios, comuneros o partícipes)*: en las disoluciones de sociedades y reducción del capital social.

⁴⁵ La situación creada es compleja, puesto que algunas operaciones de reestructuración podrían quedar fuera de las OS pero mantuvieran una tributación en la modalidad de TPO.

La Ley establece como responsables del pago del impuesto, con carácter subsidiario, a los promotores, administradores o liquidadores que hayan intervenido en el acto jurídico sujeto y que se hubiesen hecho cargo del capital aportado o hubiesen entregado los bienes.

3.5. Estructura cuantitativa

1. Base imponible

Atendiendo a las operaciones sociales gravadas o a la modalidad societaria, se establecen las siguientes reglas sobre la base imponible:

- a) *Valor nominal y prima de emisión* en la constitución y ampliación de sociedades que limiten la responsabilidad de los socios en el capital social.
- b) *Valor real de los bienes aportados, deducidos las cargas y gastos y las deudas que queden a cargo de la sociedad*, en las operaciones de constitución o ampliación del capital social en sociedades distintas a las anteriores y en las aportaciones de los socios que no se incorporen en el capital social.
- c) *Valor del haber líquido de la sociedad*, en los supuestos de traslado de la sede de dirección efectiva.
- d) *Valor real de los bienes y derechos entregados a los socios sin deducción de gastos y deudas*, en los supuestos de reducción del capital social y liquidación de sociedades.

2. Tipo impositivo.

El tipo impositivo queda fijado en el 1 por 100, aplicado directamente sobre la base imponible.

3. Cuota tributaria. Deuda tributaria.

Resultado de aplicar el tipo impositivo a la base imponible.

La deuda tributaria coincidirá con la deuda tributaria, salvo que deban aplicarse recargos de extemporaneidad o ejecutivos o intereses de demora.

3.6. Gestión y recaudación

El tributo se exige por autoliquidación que ha de presentarse dentro del mes siguiente a la operación social sujeta al impuesto.

El tributo es estatal por su regulación, pero está totalmente cedido a las Comunidades Autónomas, con plenas potestades de gestión, inspección y recaudación.

3.7. Infracciones y sanciones

No se establecen de forma específica, siendo aplicable lo que en término generales establezca la LGT.

3.8. Garantías y recursos

Contra los actos de gestión y recaudación cabe interponer recurso potestativo de reposición o reclamación económico-administrativa ante los órganos económico administrativos del Estado.

Agotada la vía administrativa, cabe interponer los recursos contenciosos administrativos ante la jurisdicción ordinaria.

EJERCICIOS DE APLICACIÓN

A) IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS 2009

1. La sociedad FG-Tintorería, SL desarrolla la actividad de lavado en seco de ropas, tinte, planchado, etc. Desarrolla su actividad en un local de 120 m², cuya población tiene censados 40.000 habitantes de derecho. El volumen de operaciones es de 2,5 millones de euros. La ordenanza fiscal del Ayuntamiento establece un coeficiente de situación, en consideración a la categoría de la calle, de 1,5.

Sabiendo que la Diputación de Barcelona, a la que pertenece el municipio de la actividad, aprobó en la ordenanza fiscal de 2009 el recargo provincial del 35%,

SE PIDE:

- a) Determinar el epígrafe en la que debe tributar FG-Tintorería, SL.
- b) Establecer la cuota mínima municipal, incrementada por el elemento superficie, la cuota ponderada y la cuota tributaria municipal.
- c) Determinar el recargo provincial y la deuda tributaria.
- d) ¿Cuál sería la cuota si el titular fuese persona física?

Solución propuesta:

a) Epígrafe de las tarifas:	971.1	Tinte, limpieza en seco, lavado y planchado,	
b) Cuota de tarifa		26910 ptas	161,73 euros
Elemento superficie			
metros cuadrados		120	
reducción gen.	5%	<u>-6</u>	
Superficie computable		114	
	34 ptas/m ²	0,204344115	<u>23,3</u>
		Cuota municipal	185,03
Volumen operaciones sup a 1M inf a 5M			1,29
		Cuota ponderada	238,69
Coeficiente de situación, por calle			1,5
		Cuota tributaria local	358,04
c) Recargo provincial			
Cuota ponderada	238,69	35%	
		Recargo provincial	83,54
		Deuda tributaria:	
		Cuota tributaria local	358,04
		Recargo provincial	83,54
			<u><u>441,58</u></u>
d) Si el titular fuese persona física, estaría exento.			

2. La mercantil INFORMAT, SA se dedica a la fabricación de ordenadores y los componentes de los mismos. Realiza la actividad en el polígono industrial de una ciudad de la provincia de Barcelona, cuya población de derecho es de 125.000 habitantes. Dispone de 30 obreros industriales, así como otro personal de administración, comercial y gerencia de 80 empleados. La potencia instalada en diferentes instalaciones fabriles es de 1250 Kw, de los cuales, 150 Kw constituyen aparatos de reserva o reposición. Ocupa un local en cuyo recinto destaca: fábrica, 570 m²; oficinas y exposición, 800 m²; almacén de materias primas y expedición y embarques, 600 m²; zonas ajardinadas y viales, 300 m². El volumen de operaciones fue de 40 millones de euros. El municipio correspondiente tiene señalado un coeficiente de situación de 2,2.

SE PIDE:

Determinar la liquidación del IAE de 2009.

Solución propuesta:

Epígrafe:	330.1	construcción máquinas oficina y ordenadores		
	Elementos tributarios			
Obreros		1139 ptas.		NO APLICABLE
KW		880 ptas.		5,29 euros
kw instalados		1250		
	eq.reserva	-150		
Potencia computable		<u>1100</u>		5.819,00
Elemento superficie:				
Fábrica	570		570	
Oficinas	800		800	
Almacén	600	55%	330	
Zona ajardinad:	300	0	<u>0</u>	
	Total		1700	
	Reducción	5%	<u>-85</u>	
	Superficie computable		1615	
	500	84	0,504850168	252,43
	<u>1115</u>	65	<u>0,390657868</u>	<u>435,58</u>
	1615			688,01
Ponderación cuota eleto.sup.			<u>1</u>	688,01
	Cuota municipal			6.507,01
	Coefficiente ponderación CN		1,32	
	Cuota ponderada			8.589,25
	Coefficiente situación		2,2	
	Cuota tributaria			18.896,36 .(1)
Recargo provincial				
	Cuota ponderada	8.589,25	35%	<u>3.006,24 .(2)</u>
	Deuda tributaria		.(1+2)	<u>21.902,60</u>

3. La sociedad CONSTRUC, SA tiene por actividad las cimentaciones y pavimentaciones para la construcción de edificaciones, desarrollando su actividad de forma simultánea en más de tres provincias. El volumen de operaciones fue de 30 millones de euros. Dispone de un local almacén, en la provincia de Tarragona en el que tiene las oficinas centralizadas, 300 m²; depósitos de materias primas al aire libre, 2.800 m²; y una nave industrial en la que guardan productos o materiales sensibles a la humedad, así como maquinaria, repuestos, etc., de 600 m².

SE PIDE:

Determinar la deuda tributaria, sabiendo que tributa por la cuota de ámbito nacional.

Solución propuesta:

Epígrafe	502.4	Cimentaciones y pavimentaciones para la construcción de edificaciones	
Cuota nacional		3.622.500 ptas	21.771,66 euros
Elemento superficie			
Oficinas	300		300
Almacén cubierto	600	55%	330
Almacén aire libre	2800	20%	<u>560</u>
Total metros cuadrados			1190
Reducción aplicable		5%	<u>-59,5</u>
Superficie computable			1130,5

Aplicación tarifa en cuotas nacionales del elemento superficie:

Hasta	500	389	2,337937086	1.168,97	
Resto	630,5	285	1,712884497	<u>1.079,97</u>	2.248,94
		Cuota de tarifa			24.020,60
		Coefficiente de ponderación			1,32
		Cuota tributaria IAE= Deuda tributaria			<u><u>31.707,19</u></u>

B) IMPUESTO SOBRE OPERACIONES SOCIETARIAS

1. Dos amigos deciden constituir una sociedad limitada, aportando cada uno de ellos 5.000 euros al capital fundacional, 500 participaciones de 10 euros de valor nominal. Un año después, aceptan la entrada de un nuevo socio capitalista: se le entregarán 500 participaciones de 10 euros de valor nominal y deberá desembolsar un total de 10 euros de nominal más 90 de prima de asunción o emisión. Seis meses más tarde deciden capitalizar la prima de asunción, entregando de forma paritaria las participaciones a cada uno de los tres socios.

Se pide:

- a) Analizar que supuestos determinan el devengo del IOS y su liquidación.
- b) Establecer la forma de la capitalización de la prima de asunción.

Solución propuesta:

Constitución:

Socio 1	500 part.	10	5.000,00
Socio 2	500 part.	10	5.000,00
	Capital social susc/desembolsado		<u>10.000,00</u>
	Base imponible		10.000,00
	Cuota tributaria	1%	<u>100,00</u>

1ª ampliación de capital

Socio 3	500 part.	10	5.000,00
	prima asunción	90	<u>45.000,00</u>
	Total desembolso		50.000,00
	Ampliación del capital social		5.000,00
	Base imponible		50.000,00
	Cuota tributaria	1%	<u>500,00</u>

2ª ampliación del capital social

Situación previa	Capital social	15.000,00
	Prima asunción	45.000,00

Cabe distribuir la prima en 4.500 participaciones de 10 € correspondiendo a cada socio 1.500 participaciones liberadas

Cuota tributaria supuesto de no sujeción

2. Un contribuyente es el socio único de DFG, SA, que se dedica a la comercialización e importación de determinados productos. Asimismo, es titular de una actividad empresarial de fabricación, como persona física. En su actividad empresarial individual lleva la contabilidad según las normas del Código de Comercio, siendo el neto patrimonial (activos menos pasivos exigibles) de 300.000 euros. Realiza la aportación no dineraria del negocio que explota a título individual y se acoge al régimen de las aportaciones no dinerarias especiales que regula el artículo 94 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Al cabo de un año, la sociedad DFG, SA decide cancelar las pérdidas acumuladas en balance, reduciendo el capital social que se procederá de la siguiente forma: las acciones nominales de 10 euros, total 200.000 acciones, pasarán a tener un valor nominal de 8 euros, manteniendo las características y numeración iniciales.

Se pide:

- a) Establecer la liquidación por IOS de la ampliación del capital social, en cuanto proceda.**
- b) Establecer la liquidación por IOS de la reducción del capital social.**

Solución propuesta:

- 1) La aportación no dineraria especial por un empresario individual que lleva la contabilidad según el Código de Comercio puede acogerse al artículo 94 del TRIS y, por tanto, realiza una operación de reestructuración empresarial, no sujeta al IOS y, en conclusión, sin que proceda liquidación alguna.
- 2) La reducción de capital para compensar pérdidas es, en principio, una operación sujeta, ahora bien, la base queda constituida por el valor real de los bienes entregados a los socios, que en este caso es cero porque se destina a compensar las pérdidas de la propia sociedad. En consecuencia, la base es cero y la cuota tributaria también nula.

3. Los socios mayoritarios de GTR, SL aceptan separar a un socio minoritario, al considerar éste que se han producido modificaciones estructurales en el funcionamiento de la Sociedad. Por mutuo acuerdo, la separación tendrá lugar mediante la entrega de un inmueble cuyo valor contable es 100.000 euros y el valor real asciende a 250.000 euros; asimismo, el socio a separar se subrogará en el crédito hipotecario que pende sobre ese inmueble, cuyo saldo asciende a 50.000 euros. El acuerdo contempla la cancelación y anulación de las 1.000 participaciones sociales del socio, de valor nominal de 30 euros.

Se pide:

Establecer la liquidación del IOS correspondiente a la separación del socio.

Solución propuesta:

La separación del socio se materializará mediante la reducción del capital social equivalente a las participaciones que se anulan del socio disidente, esto es, por importe de 30.000 euros (1000 part x 30 €u.), y en su caso el cargo en reservas de la sociedad.

Como reducción del capital social se devenga el tributo, siendo el sujeto pasivo el socio disidente.

La base imponible está constituida por el valor real de los bienes entregados, sin deducir las deudas, en consecuencia será:

Base imponible:	250.000 euros
Tipo impositivo 1%	
Cuota tributaria	2.500 euros.

TALLER DE PRÁCTICAS

Creación de una empresa mediante la constitución de una sociedad limitada

1. Exposición y planteamiento

El supuesto a considerar es un caso general de constitución de una sociedad para desarrollar un determinado proyecto empresarial.

A los efectos, los socios constituyentes tienen un plan de empresa, ubicación y preacuerdo del contrato de alquiler.

Se trata de establecer la simulación de aquellos aspectos estrictamente mercantiles y tributarios, tomando en consideración:

- a) El número de socios y el capital que aportarán.
- b) El socio o socios que ejercerán de administradores.
- c) La denominación social.
- d) Las gestiones previas a la constitución ante notario.
- e) Las gestiones a realizar después de la firma.
- f) Concretar la actividad que desarrollarán y el tiempo previsto para su efectivo inicio.

2. Cuestión a desarrollar

Se trata de establecer de forma ordenada el procedimiento a seguir, las obligaciones tributarias que correspondan, la agenda aproximada del cumplimiento de los trámites, el diseño de la documentación, etc.

Sin duda, puede tener interés aportar otros elementos referidos a contratación laboral, permisos administrativos diversos, gestión de crédito bancario, etc.

ÍNDICE ANAL ANALÍTICO GENERAL

Abreviaturas utilizadas	IV
Presentación.....	V
Índice sintético.....	VII
Bibliografía	VIII

Parte 1ª:

- I -

MODELOS DE GESTIÓN TRIBUTARIA. ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y RETENEDORES. EL NIF. LA DECLARACIÓN CENSAL

1. Derecho Tributario empresarial: modelos de gestión tributaria.....	1
a) <i>La informática tributaria.....</i>	<i>2</i>
b) <i>Los deberes tributarios con relación a la informática tributaria.....</i>	<i>2</i>
2. El concepto ‘empresario’ en el sistema tributario	3
2.1. Actividades económicas e imposición directa	4
a) <i>Las actividades económicas en el IRPF</i>	<i>5</i>
b) <i>Las actividades económicas en el IS</i>	<i>6</i>
c) <i>Actividades económicas y el IRNR.</i>	<i>7</i>
d) <i>Actividad versus explotación económica: elementos característicos.....</i>	<i>7</i>
2.2. Actividades económicas e imposición indirecta	9
2.3. Actividades económicas e Impuesto sobre Actividades Económicas.....	10
3. Los retenedores y los obligados a practicar ingresos a cuenta.....	11
4. El número de identificación fiscal. La declaración censal.....	13
4.1. Regulación.....	13
4.2. El número de identificación fiscal (NIF).....	13
a) <i>Concepto y contenido</i>	<i>13</i>
b) <i>Procedimiento y aplicación.</i>	<i>14</i>
c) <i>Régimen de infracciones y sanciones</i>	<i>14</i>
4.3. La declaración censal: los censos tributarios	14
a) <i>Los censos tributarios.....</i>	<i>14</i>
b) <i>El Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores</i>	<i>15</i>
c) <i>La declaración censal.....</i>	<i>15</i>
d) <i>Control informático basado en las declaraciones censales</i>	<i>18</i>

-II-

OBLIGACIONES FORMALES (I).

DE DOCUMENTACIÓN Y FACTURACIÓN. DE INFORMACIÓN

5. Las obligaciones tributarias formales de los empresarios y los retenedores	20
6. Obligaciones en materia de facturación y otros documentos similares.....	22
6.1. Deberes de carácter documental en la legislación mercantil.....	22
6.2. Los deberes de facturación en la LGT	22
6.3. Desarrollo reglamentario del deber de facturación	24
a) <i>Sujetos obligados a emitir facturas</i>	<i>24</i>
b) <i>Supuestos de aplicación y excepciones.....</i>	<i>24</i>
c) <i>Facturas y documentos sustitutivos. Tipos</i>	<i>25</i>
d) <i>Contenido de las facturas, requisitos</i>	<i>25</i>

e) Plazos de expedición, remisión y conservación.....	26
6.4. Documentos de la normativa de los Impuestos Especiales y normativa aduanera.....	26
6.5. Obligaciones de emitir certificaciones por retenciones e ingresos a cuenta.....	27
6.6. Obligaciones de documentación: las operaciones vinculadas.....	28
7. Obligaciones tributarias de información	29
7.1. Obligaciones de información de retenedores y obligados a ingresar a cuenta.....	29
7.2. Obligaciones de información sobre operaciones económicas con terceras personas.....	30
7.3. Obligación de informar sobre operaciones incluidas en los libros registro.....	30
7.4. Otras obligaciones de información, de carácter sectorial	31
a) Tipología de obligaciones de información de carácter financiero.....	31
b) Otras obligaciones de información	33
7.5. Obligaciones de información por rentas obtenidas por personas físicas residentes en otros Estados de la Unión Europea.....	33
7.6. Obligación de informar previo requerimiento individualizado de la Administración.....	35

- III -

LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS FORMALES (II).

OBLIGACIONES DE CARÁCTER CONTABLE Y REGISTRAL.

8. Obligaciones de naturaleza contable y registros contables	37
8.1. Las normas mercantiles que regulan la contabilidad.....	37
8.2. Las obligaciones contables en el sistema tributario.....	40
8.3. Obligaciones contables en el IS.....	41
8.4. Obligaciones contables en el IRPF	41
8.5. Obligaciones contables en el IVA.....	43
8.6. Obligaciones contables en los Impuestos Especiales.....	45
8.7. Comprobación sobre las obligaciones contables.....	45
8.8. Incumplimiento de las obligaciones contables.....	46
8.8.1. Incumplimiento del depósito, en el Registro Mercantil, de las cuentas anuales	46
8.8.2. Incumplimientos sobre obligaciones tributaria-contables.....	47
8.8.3. Incumplimientos contables y Código Penal.....	48
9. Mención de otras obligaciones tributarias formales.....	48
10. Tipología de regímenes tributarios empresariales.....	49

Parte 2ª:

IMPUESTOS DE PARTICULAR PROYECCIÓN EMPRESARIAL:

IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS.

IMPUESTO SOBRE OPERACIONES SOCIETARIAS (ITPYAJD).

1. Tributos sobre las empresas, locales y autonómicos.....	51
2. El Impuesto sobre Actividades Económicas	52
2.1. Antecedentes y fuentes	52
2.2. Configuración actual	52
2.3. Hecho imponible. Supuestos de no sujeción. Exenciones	53
2.4. Sujeto pasivo.....	54
2.5. Estructura cuantitativa. Deuda tributaria.....	54
a) Cuotas de tarifa: cuotas locales y cuotas provinciales y nacionales	55
b) Grupos, epígrafes y elementos tributarios variables.....	55
c) Cuotas municipales. Recargo provincial. Deuda tributaria.....	55

<i>d) Cuotas provinciales y nacionales. Deuda tributaria</i>	57
2.6. Gestión y recaudación	58
2.7. Infracciones y sanciones	59
2.8. Garantías y recursos	59
3. El Impuesto sobre Operaciones Societarias	59
3.1. Antecedentes y fuentes	59
3.2. Configuración actual	60
3.3. Hecho imponible. Supuestos de no sujeción	60
3.4. Sujeto pasivo y responsables	61
3.5. Estructura cuantitativa	62
1. Base imponible	62
2. Tipo impositivo	62
3. Cuota tributaria. Deuda tributaria.	62
3.6. Gestión y recaudación	62
3.7. Infracciones y sanciones	62
3.8. Garantías y recursos	63
 <i>Ejercicios de aplicación</i>	
A) Impuestos sobre Actividades Económicas	64
B) Impuesto sobre Operaciones Societarias	67
Taller de prácticas	70
 Índice analítico general	 71

Material docente publicado

Dipòsit digital de la Universitat de Barcelona:

Impuesto sobre Sociedades.Reforma parcial: Aplicación para los períodos 2007. <http://hdl.handle.net/2445/2541> [OMADO \(Objectes i materials docents\)](#) 10-Mar-2008.

Comparativa del PGC y del PGC de PYMES. <http://hdl.handle.net/2445/5001> [OMADO \(Objectes i materials docents\)](#). 28-Oct-2008.

Rentas financieras y base del ahorro en el IRPF (2009). Autores Ferrer Pedrola, Ramón y Ferrer Grau, Vicente. <http://hdl.handle.net/2445/7023> [OMADO \(Objectes i materials docents\)](#) 13-Mar-2009.