



NOTA TÈCNICA

Abril 2016

**L'obligació de conservació de
la documentació comptable i
els seus efectes sobre la
normativa fiscal**

Comissió de Comptabilitat i Fiscalitat de l' ACCID

En ocasió del tancament comptable de cada exercici econòmic sol repetir-se la mateixa pregunta, fins a quin any haurem de conservar la documentació comptable (factures rebudes i expedides, extractes bancaris, nòmines, rebuts, llibres auxiliars de comptabilitat, liquidacions i declaracions d'impostos), així com qualsevol altre suport documental de les anotacions comptables sense preocupar-nos davant una eventual inspecció tributària?

Si bé la resposta a la mateixa mai ha estat senzilla, les últimes modificacions normatives en l'àmbit tributari han vingut a generar encara una major confusió a través de la introducció de nous límits temporals. És per això, per la qual cosa hem considerat oportuna la preparació de la present nota tècnica amb la finalitat d'intentar sintetitzar les diferents obligacions de conservació de la documentació comptable-mercantil, centrant-nos principalment en les exigències derivades de la normativa tributària.

En primer lloc, a efectes estrictament fiscals, podríem establir un primer horitzó temporal sobre la base de la prescripció del dret de l'Administració tributària per practicar la liquidació d'un tribut en 4 anys. No hem d'oblidar que l'inici del còmput d'aquest període té lloc l'endemà al de finalització del termini reglamentari per a la presentació de la declaració o autoliquidació de l'impost. Per exemple, si pensem en l'Impost de societats, com a norma general, el còmput dels 4 anys assenyalats s'inicia el 26 de juliol de cada any. Tret que s'haguessin produït interrupcions en el còmput de la prescripció (comprovacions, sol·licituds de devolució d'ingressos indeguts, autoliquidacions complementàries, etc.), actualment, una societat que finalitzi el seu exercici econòmic el 31 de desembre tindria prescrit el període impositiu de 2010 i el 26 de juliol li prescriuria el corresponent a l'any 2011.

No obstant això, ja fa alguns anys que al nostre país el delictes fiscal prescriu un any més tard que la infracció tributària de naturalesa administrativa, la qual cosa no sempre resulta fàcil de comprendre. És la jurisprudència la que ha confirmat el fet, i la doctrina científica està en vies d'assimilar-ho, per tant, podria ser convenient conservar la documentació comptable durant 5 anys. El càlcul del temps s'efectuaria com anteriorment s'ha indicat, per si fos necessari utilitzar aquesta documentació com a element de defensa en un procés penal seguit contra la societat i/o els seus administradors.

Fins a aquí, només es tractaria d'un any més, però l'any 2012 es va introduir en el nostre Codi Penal l'art. 305 bis, el qual tipifica una sort de delictes fiscal agreujat si esdevé alguna de les tres circumstàncies en ell previstes, sent la més objectiva d'elles el fet que la quota defraudada excedeixi de 600.000 €. En aquests casos el delictes fiscal agreujat no prescriu fins a transcorreguts 10 anys des de la seva comissió. Amb això s'eixampla molt significativament la bretxa temporal entre la prescripció de la infracció tributària i la del delictes fiscal. Per això és bé tenir clar que, si pretenem utilitzar la documentació comptable en la nostra pròpia defensa, haurem de conservar-la durant aquest període de temps molt més dilatat.

Quant a aquests terminis fiscals, cal recordar que, per exemple, totes aquelles factures o documents acreditatius del preu d'adquisició d'un element de l'immobilitzat sotmès a amortització, hauran de conservar-se durant tota la vida útil del mateix i els quatre anys següents. Això és necessari per provar l'import de la despesa per amortització, així com el seu preu d'adquisició en cas d'alienació.

De fet, les empreses hauran d'estar sempre en disposició de provar quin ha estat el preu d'adquisició de qualsevol element de l'actiu que consti en el seu balanç per un valor comptable superior a zero, independentment del temps que hagi transcorregut des de la seva adquisició. En cas contrari, l'Administració tributària podria entendre que aquest ha estat zero, sense que la circumstància d'haver-ho declarat en múltiples ocasions, ja sigui a efectes fiscals o comptables, pugui condicionar a l'Administració tributària a l'hora d'acceptar un preu d'adquisició que el contribuent no és capaç d'acreditar documentalment.

Així mateix, és important recordar que el propi Codi de Comerç, en el seu article 30, estableix l'obligació de conservar tota la documentació i justificants concernents al negoci durant 6 anys, a explicar des de l'últim seient realitzat. Si bé aquesta obligació imposada per la normativa mercantil no sembla anar clarament nuada a un règim sancionador explícit.

En conseqüència, obviant qüestions penals, arribaríem a la conclusió que qualsevol empresari diligent ha de conservar la totalitat de la documentació relativa al seu negoci durant un termini mínim de 6 anys.

Ara bé, com a conseqüència del permanent allargament del dret a la compensació de les bases imposables negatives (des dels 5 anys inicials fins a l'infinit en l'actualitat) en l'Impost de societats i del dret a l'aplicació de les deduccions en la quota d'aquest Impost (des dels 5 anys inicials fins als 18 actuals), l'Administració tributària va suggerir al legislador la introducció de nous instruments legals. Aquests haurien de permetre a la Inspecció de Tributs la comprovació i el qüestionament d'aquests crèdits fiscals fins i tot més enllà de la data de prescripció del període impositiu de la seva generació i declaració.

Després d'un període d'abundant jurisprudència, no sempre coincident, la Llei 34/2015, de 21 de setembre, de modificació parcial de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, General Tributària (LGT d'ara endavant), l'entrada de la qual en vigor va tenir lloc el 12 d'octubre de 2015, ha pretès sortir al pas dels enfrontaments jurisprudencials i doctrinals amb la finalitat d'introduir una major seguretat jurídica per a tots els operadors tributaris.

Aquesta norma, assenyala que, en termes generals, el dret de la Inspecció de Tributs a comprovar la situació tributària dels contribuents no prescriu mai, excepte en el cas de les bases imposables negatives i les deduccions en la quota de l'Impost de societats, pels quals es limita la potestat comprovadora de l'Administració tributària als 10 anys següents al de la seva generació. Per tant, les empreses hauran de conservar durant 10 anys tots els suports documentals que avalin la magnitud d'aquests crèdits fiscals, ja que, en cas contrari, la Inspecció de Tributs podria no acceptar la seva aplicació o acreditació en l'autoliquidació d'un període no prescrit a pesar que el període de la seva generació sí ho estigués.

Una vegada transcorregut el citat període de 10 anys, l'empresa només estarà obligada a exhibir la liquidació i la comptabilitat, així com a demostrar que la mateixa ha estat durant aquest termini dipositada en el Registre Mercantil. Per tant, entenem que només queda alliberada de la conservació dels suports documentals en els quals s'han basat els

registres comptables, subsistent dubtes sobre què hem d'entendre per "exhibició de la comptabilitat".

És a partir d'aquest punt que ens plantejem diverses qüestions:

Es refereix als Comptes Anuals, únics documents comptables objecte de dipòsit en el Registre Mercantil, o als llibres de comptabilitat que mostren els registres comptables de l'empresa, legalitzats davant el Registre Mercantil?

I d'un altre costat, quin és el raonament jurídic que obliga a conservar i exhibir la liquidació de l' Impost, mentre el propi art. 34.1.h) de la LGT reconeix expressament el dret a no aportar document algun que ja hagués estat presentat amb anterioritat?

En el paràgraf anterior hem comentat que el dret de la Inspecció de Tributs a comprovar la situació tributària dels contribuents no prescriu mai. Això ens serveix per esmentar una novetat introduïda per la Llei 34/2015, de Modificació parcial de la LGT. En la nova redacció del seu article 115 que faculta la comprovació i recerca (fins i tot requalificació de fets, actes o negocis) d'exercicis econòmics prescrits quant al dret a liquidar, i la comprovació del qual pugui resultar precisa per a la regularització d'exercicis no prescrits quant a dita dreta. Aquesta facultat, com hem assenyalat, només quant a les bases imposables negatives i les deduccions de la quota de l' Impost de societats està limitada a 10 anys, però no actua aquest límit temporal sobre altres elements.

En sumari, aquella documentació suporti d'operacions que poden tenir incidència en períodes futurs, més enllà dels prescrits, hauria de mantenir-se a la disposició de l'Administració tributària, sense un altre termini que aquell en el qual aquests actes puguin encara desplegar part dels seus efectes.

A manera d'exemple, i com ja ha estat ratificat pel propi Tribunal Suprem, la Inspecció de Tributs pot comprovar un negoci jurídic realitzat en un període impositiu ja prescrit. Pot qualificar-ho com a frau de Llei o conflicte en aplicació de la norma tributària i ajustar els efectes que aquest negoci pogués assortir en els períodes encara no prescrits. Tot això tret que aquests efectes s'haguessin plasmat en bases imposables negatives o deduccions en la quota de l' impost generades fa més de deu anys. És a dir, que la nova redacció de l'art. 115 LGT no és més que la translació al dret positiu d'aquella jurisprudència que més convé a la Inspecció de Tributs.

Malgrat l'esforç realitzat per intentar traçar un límit temporal per a la conservació de la documentació comptable, els empresaris hauran de ser capaços d'identificar aquells preceptes de la normativa de l' Impost de societats que pot conduir-los a una conservació sine die de la documentació comptable. Per a això, a manera d'exemple, poden servir les següents anotacions:

a) La Disposició final única del nou Reglament de l' Impost de societats (RD 634/2015, de 10 de juliol de 2015) que estableix que "a l'efecte de determinar si una entitat és patrimonial en períodes anteriors a 2015, es tindrà en compte la summa agregada dels balanços anuals dels períodes impositius corresponents al temps de tinença de la participació, amb el límit dels iniciats amb posterioritat a 1 de gener de 2009, excepte prova en contrari". Sobre això cal destacar que aquest precepte pot tenir una enorme rellevància a l'hora d'aplicar l'exempció prevista en l'art. 21 de la nova Llei 27/2014, de

27 de novembre, de l' Impost de Societats (LIS, d'ara endavant) per a les plusvàlues derivades de la transmissió de participacions. Aquesta exempció es veu limitada quan l'entitat participada té la condició de societat patrimonial.

b) El propi art. 21 de la nova LIS, a l'hora de regular l'exempció dels dividends procedents d'entitats participades no residents, així com de les plusvàlues obtingudes com a conseqüència de la transmissió de la participació en les mateixes, estableix el requisit d'una tributació mínima del 10% en seu de l'entitat no resident participada. Això comporta una perfecta traçabilitat dels beneficis obtinguts per l'entitat no resident participada i de la tributació dels mateixos.

Una nota interessant abans de concloure; Els terminis de conservació de la documentació comptable anteriorment esmentats, estan analitzats des d'una perspectiva estrictament fiscal. És a dir, sense tenir en consideració les normes emanades d'altres branques del Dret que poden igualment establir obligacions quant a la conservació de la documentació comptable i els seus suports documentals.

En conclusió, cap empresa hauria de destruir la documentació que tingui menys de 6 anys d'antiguitat, com a norma general. I en el cas dels períodes impositius amb bases imposables negatives i/o deduccions que no són objecte d'aplicació per insuficiència de la quota íntegra, aquesta documentació haurà de conservar-se, com a mínim, 10 anys. En operacions els efectes de les quals puguin transcendir a períodes futurs és recomanable conservar aquesta documentació fins que hagi prescrit l'últim dels períodes impositius afectat per aquestes operacions.

En tot cas, els terminis anteriors, han de ser-ho sense oblidar la prolongació d'aquest període com a conseqüència de les possibles interrupcions del còmput de la prescripció en l'àmbit tributari derivada de comprovacions (parcials o generals), autoliquidacions complementàries, sol·licituds de devolució d'ingressos indeguts, etc.

ÚLTIMS DOCUMENTS PUBLICATS

DOCUMENTS TÈCNICS

- Comentari tècnic sobre consulta ICAC: Tractament comptable dels costos d'urbanització i del dret de superfície (BOICAC N°102/2015 Consulta 4).
- Comentario técnico sobre consulta ICAC. Formulación de cuentas anuales abreviadas: Límites para poder aplicar el PGC para PYMES (BOICAC N°100/2014 Consulta 1). (Comisión Contabilidad-Fiscalidad)
- Dimensió comptable del concurs de creditors (Dr. Cristian Lucas)
- 10 errors clau en la negociació bancària (Joan Anton Ros Guasch)
- Comentario técnico sobre consulta ICAC. Fecha de efectos contables en un proceso de fusión entre sociedades de un grupo (BOICAC N°102/2015 Consulta 2). (Comisión Contabilidad-Fiscalidad)
- La nova normativa Comptable dels ens públics locals (Josep Viñas-Comissió Comptabilitat Pública)
- Tancament Comptable i fiscal per a les pimes - Revisió febrer 2016 (Manuel Rejón)
- Projecte de modificació del PGC PIMES i del PGC de 2007, de les Normes de Formulació de Comptes Consolidats de 2010 i del PGC d'entitats sense finalitats lucratives de 2011 (Comissió comptabilitat ACCID-CEC)
- Mejoras a introducir en la cuenta de pérdidas y ganancias (Subcomisión 2ª)
- Comentarios a la nueva ley del impuesto sobre sociedades y al proyecto de reglamento del impuesto sobre sociedades (Com. Comptabilitat i Fiscalitat)
- Anàlisi canvis règim econòmic de la nova Llei de Cooperatives de Catalunya (Com. Cooperatives)
- El despacho de nueva generación (Oriol López Villena)
- Aspectes clau del perfil emprenedor global (Ferran Lemus)
- Principales novedades de la Ley de Sociedades de Capital (Departamento Técnico del Col·legi de Censors Jurats de Comptes de Catalunya)
- Cierre contable fiscal para las Pymes (Manuel Rejón)
- La factura electrónica: una realidad de las administraciones (Comisión OSI-comisión conjunta CEC-ACCID)
- La fase final de migración a SEPA (Pere Brachfield)
- Efectos contables de la Ley de apoyo a los emprendedores (Ley 14/2013 de 27 de septiembre) (Anselm Constans)
- Impuesto sobre el valor añadido. Criterios de caja: Aspectos relevantes y contabilización (Gemma Palet y José Manuel Lizanda)
- El control presupuestario en las empresas editoriales (Nati Sánchez Aznar)
- El cuadro de mando: soporte de sistema de indicadores (Luis Muñiz)
- Capital humano: un intangible relevante durante la crisis (Joan Anton Ros Guasch)
- El ABC del Credit Manager (Joan Anton Ros Guasch)
- El nuevo impuesto sobre sociedades (Comisión Relaciones Contabilidad-Fiscalidad)
- Nuevas tablas de amortización (Jordi Baqués)
- Memorias anuales: Normal, Abreviada y PYMES (ACCID)

Per a consultar els documents relacionats [clicka aquí](#)

DOCUMENTS DE RECERCA

- Anàlisi de les relacions indirectes i les variables d'entorn en la cadena de valor del Quadre de Comandament Integral (Josep Llach Pagès)
- Detecting Accounting Fraud – The Case of Let's Gowex SA (Elena Helbig)
- Un altre finançament per a les empreses Cooperatives (Montserrat Sagarra)
- El método de estudio de casos en la investigación empírica en contabilidad (Maria J.Masanet Llodrà)
- Associació de Comptables de Catalunya (1924-1940) (Marc Amat)
- Análisis de las modificaciones estatutarias para adaptar el régimen de reembolso del capital social a las normas contables de las Cooperativas (Yolanda Montegut, Joan Josep González, Joseba Polanco y Ramon Bastida)
- Investigación en contabilidad en Cataluña: Diagnóstico de la situación actual y perspectivas (Soledad Moya, Diego Prior y Gonzalo Rodríguez)
- Efectes econòmics de la primera aplicació de les normes Comptables de les Cooperatives adaptades a la NIC 32 i la CINIIF 2 (Ramon Bastida i Lluís Carreras)
- Los indicadores no financieros como herramienta para la gestión de la empresa: análisis empírico en PYMES (Jordi Perramon)
- Efectos de la aplicación de las NIIF en el coste de capital de las empresas españolas (David Castillo Merino, Carlota Menéndez Plans y Neus Orgaz Guerrero)
- Análisis de la inversión empresarial catalana en China (Ana Beatriz Hernández)
- Indicadores de responsabilidad social de las organizaciones del ámbito de trabajo (Montserrat Llobet Abizanda)
- Percepciones de las cooperativas catalanas auditadas sobre el proceso de implementación de la NIC 32 en el capital social (Comisión Contabilidad de las Cooperativas)
- Aplicación de herramientas de la contabilidad de gestión en la administración local (Josep Viñas y Pilar Curós)
- Grado de Implantación del USALI en el sector hotelero de Cataluña (Lucia Clara Banchieri y Fernando Campa)
- El Impacto de la transición al nuevo PGC de las grandes empresas catalanas (M.Àngels Fitó, Francesc Gómez, Soledad Moya)
- El grado de implantación del CMI en las empresas catalanas (Lucía Clara Banchieri y Fernando Campa)

Per a consultar els documents relacionats [clicka aquí](#)



Associació Catalana de Comptabilitat i Direcció
Edifici Col·legi d'Economistes de Catalunya 4a. Planta, Barcelona
Tel. 93 416 16 04 extensió 2019
info@accid.org
www.accid.org
[@AssociacioACCID](#)