



NOTA TÉCNICA

Abril 2016

**La obligación de conservación
de la documentación contable
y sus efectos sobre la
normativa fiscal**

Comisión de Contabilidad y Fiscalidad de ACCID

Con ocasión del cierre contable de cada ejercicio económico suele repetirse la misma pregunta, ¿hasta qué año tendremos que conservar la documentación contable (facturas recibidas y expedidas, extractos bancarios, nóminas, recibos, libros auxiliares de contabilidad, liquidaciones y declaraciones de impuestos), así como cualquier otro soporte documental de los apuntes contables sin preocuparnos ante una eventual inspección tributaria?

Si bien la respuesta a la misma nunca ha sido sencilla, las últimas modificaciones normativas en el ámbito tributario han venido a generar todavía una mayor confusión a través de la introducción de nuevos límites temporales. Es por ello, por lo que hemos considerado oportuna la preparación de la presente nota técnica con la finalidad de intentar sintetizar las diferentes obligaciones de conservación de la documentación contable-mercantil, centrándonos principalmente en las exigencias derivadas de la normativa tributaria.

En primer lugar, a efectos estrictamente fiscales, podríamos establecer un primer horizonte temporal en base a la prescripción del derecho de la Administración tributaria para practicar la liquidación de un tributo en 4 años. No debemos olvidar que el inicio del cómputo de dicho periodo tiene lugar el día siguiente al de finalización del plazo reglamentario para la presentación de la declaración o autoliquidación del impuesto. Por ejemplo, si pensamos en el Impuesto sobre Sociedades, como norma general, el cómputo de los 4 años señalados se inicia el 26 de julio de cada año. Salvo que se hubieran producido interrupciones en el cómputo de la prescripción (comprobaciones, solicitudes de devolución de ingresos indebidos, autoliquidaciones complementarias, etc.), actualmente, una sociedad que finalice su ejercicio económico el 31 de diciembre tendría prescrito el periodo impositivo de 2010 y el 26 de julio le prescribiría el correspondiente al año 2011.

Sin embargo, ya hace algunos años que en nuestro país el delito fiscal prescribe un año más tarde que la infracción tributaria de naturaleza administrativa, lo cual no siempre resulta fácil de comprender. Es la jurisprudencia la que ha confirmado el hecho, y la doctrina científica está en vías de asimilarlo, por lo tanto, podría ser conveniente conservar la documentación contable durante 5 años. El cálculo del tiempo se efectuaría

como anteriormente se ha indicado, por si fuese necesario utilizar dicha documentación como elemento de defensa en un proceso penal seguido contra la sociedad y/o sus administradores.

Hasta aquí, sólo se trataría de un año más, pero en el año 2012 se introdujo en nuestro Código Penal el art. 305 bis, el cual tipifica una suerte de delito fiscal agravado si acontece alguna de las tres circunstancias en él previstas, siendo la más objetiva de ellas el hecho de que la cuota defraudada exceda de 600.000 €. En estos casos el delito fiscal agravado no prescribe hasta transcurridos 10 años desde su comisión. Con ello se ensancha muy significativamente la brecha temporal entre la prescripción de la infracción tributaria y la del delito fiscal. Por ello es bueno tener claro que, si pretendemos utilizar la documentación contable en nuestra propia defensa, deberemos conservarla durante este periodo de tiempo mucho más dilatado.

En cuanto a estos plazos fiscales, cabe recordar que, por ejemplo, todas aquellas facturas o documentos acreditativos del precio de adquisición de un elemento del inmovilizado sometido a amortización, deberán conservarse durante toda la vida útil del mismo y los cuatro años siguientes. Ello es necesario para probar el importe del gasto por amortización, así como su precio de adquisición en caso de enajenación.

De hecho, las empresas deberán estar siempre en disposición de probar cuál ha sido el precio de adquisición de cualquier elemento del activo que conste en su balance por un valor contable superior a cero, independientemente del tiempo que haya transcurrido desde su adquisición. De lo contrario, la Administración tributaria podría entender que éste ha sido cero, sin que la circunstancia de haberlo declarado en múltiples ocasiones, ya sea a efectos fiscales o contables, pueda condicionar a la Administración tributaria a la hora de aceptar un precio de adquisición que el contribuyente no es capaz de acreditar documentalmente.

Asimismo, es importante recordar que el propio Código de Comercio, en su artículo 30, establece la obligación de conservar toda la documentación y justificantes concernientes al negocio durante 6 años, a contar desde el último asiento realizado. Si bien esta

obligación impuesta por la normativa mercantil no parece ir claramente anudada a un régimen sancionador explícito.

En consecuencia, obviando cuestiones penales, llegaríamos a la conclusión de que cualquier empresario diligente debe conservar la totalidad de la documentación relativa a su negocio durante un plazo mínimo de 6 años.

Ahora bien, como consecuencia del permanente alargamiento del derecho a la compensación de las bases imponibles negativas (desde los 5 años iniciales hasta el infinito en la actualidad) en el Impuesto sobre Sociedades y del derecho a la aplicación de las deducciones en la cuota de este Impuesto (desde los 5 años iniciales hasta los 18 actuales), la Administración tributaria sugirió al legislador la introducción de nuevos instrumentos legales. Estos deberían permitir a la Inspección de Tributos la comprobación y el cuestionamiento de dichos créditos fiscales incluso más allá de la fecha de prescripción del periodo impositivo de su generación y declaración.

Tras un periodo de abundante jurisprudencia, no siempre coincidente, la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT en adelante), cuya entrada en vigor tuvo lugar el 12 de octubre de 2015, ha pretendido salir al paso de los enfrentamientos jurisprudenciales y doctrinales con la finalidad de introducir una mayor seguridad jurídica para todos los operadores tributarios.

Dicha norma, señala que, en términos generales, el derecho de la Inspección de Tributos a comprobar la situación tributaria de los contribuyentes no prescribe jamás, salvo en el caso de las bases imponibles negativas y las deducciones en la cuota del Impuesto sobre Sociedades, para los cuales se limita la potestad comprobadora de la Administración tributaria a los 10 años siguientes al de su generación. Por lo tanto, las empresas deberán conservar durante 10 años todos los soportes documentales que avalen la magnitud de dichos créditos fiscales, ya que, de lo contrario, la Inspección de Tributos podría no aceptar su aplicación o acreditación en la autoliquidación de un periodo no prescrito a pesar de que el periodo de su generación sí lo estuviese.

Una vez transcurrido el citado periodo de 10 años, la empresa sólo estará obligada a exhibir la liquidación y la contabilidad, así como a demostrar que la misma ha sido durante dicho plazo depositada en el Registro Mercantil. Por lo tanto, entendemos que sólo queda liberada de la conservación de los soportes documentales en los cuales se han basado los registros contables, subsistiendo dudas acerca de qué debemos entender por "exhibición de la contabilidad".

Es a partir de este punto que nos planteamos diversas cuestiones:

¿Se refiere a las Cuentas Anuales, únicos documentos contables objeto de depósito en el Registro Mercantil, o a los libros de contabilidad que muestran los registros contables de la empresa, legalizados ante el Registro Mercantil?

Y de otro lado, ¿cuál es el razonamiento jurídico que obliga a conservar y exhibir la liquidación del Impuesto, mientras el propio art. 34.1.h) de la LGT reconoce expresamente el derecho a no aportar documento alguno que ya hubiese sido presentado con anterioridad?

En el párrafo anterior hemos comentado que el derecho de la Inspección de Tributos a comprobar la situación tributaria de los contribuyentes no prescribe jamás. Ello nos sirve para mencionar una novedad introducida por la Ley 34/2015, de Modificación parcial de la LGT. En la nueva redacción de su artículo 115 que faculta la comprobación e investigación (incluso recalificación de hechos, actos o negocios) de ejercicios económicos prescritos en cuanto al derecho a liquidar, y cuya comprobación pueda resultar precisa para la regularización de ejercicios no prescritos en cuanto a dicho derecho. Esta facultad, como hemos señalado, sólo en cuanto a las bases imponibles negativas y las deducciones de la cuota del Impuesto sobre Sociedades está limitada a 10 años, pero no actúa dicho límite temporal sobre otros elementos.

En sumario, aquella documentación soporte de operaciones que pueden tener incidencia en períodos futuros, más allá de los prescritos, habría de mantenerse a disposición de la Administración tributaria, sin otro plazo que aquél en el que dichos actos puedan todavía desplegar parte de sus efectos.

A modo de ejemplo, y como ya ha sido ratificado por el propio Tribunal Supremo, la Inspección de Tributos puede comprobar un negocio jurídico realizado en un periodo impositivo ya prescrito. Puede calificarlo como fraude de Ley o conflicto en aplicación de la norma tributaria y ajustar los efectos que dicho negocio pudiera surtir en los periodos todavía no prescritos. Todo ello salvo que dichos efectos se hubiesen plasmado en bases imponibles negativas o deducciones en la cuota del impuesto generadas hace más de diez años. Es decir, que la nueva redacción del art. 115 LGT no es más que la traslación al derecho positivo de aquella jurisprudencia que más conviene a la Inspección de Tributos.

A pesar del esfuerzo realizado por intentar trazar un límite temporal para la conservación de la documentación contable, los empresarios deberán ser capaces de identificar aquellos preceptos de la normativa del Impuesto sobre Sociedades que puede conducirles a una conservación sine die de la documentación contable. Para ello, a modo de ejemplo, pueden servir los siguientes apuntes:

a) La Disposición final única del nuevo Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RD 634/2015, de 10 de julio de 2015) que establece que “a los efectos de determinar si una entidad es patrimonial en periodos anteriores a 2015, se tendrá en cuenta la suma agregada de los balances anuales de los periodos impositivos correspondientes al tiempo de tenencia de la participación, con el límite de los iniciados con posterioridad a 1 de enero de 2009, salvo prueba en contrario”. Sobre ello cabe destacar que este precepto puede tener una enorme relevancia a la hora de aplicar la exención prevista en el art. 21 de la nueva Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades (LIS, en adelante) para las plusvalías derivadas de la transmisión de participaciones. Dicha exención se ve limitada cuando la entidad participada tiene la condición de sociedad patrimonial.

b) El propio art. 21 de la nueva LIS, a la hora de regular la exención de los dividendos procedentes de entidades participadas no residentes, así como de las plusvalías obtenidas como consecuencia de la transmisión de la participación en las mismas, establece el requisito de una tributación mínima del 10% en sede de la entidad no

residente participada. Ello comporta una perfecta trazabilidad de los beneficios obtenidos por la entidad no residente participada y de la tributación de los mismos.

Una nota interesante antes de concluir; los plazos de conservación de la documentación contable anteriormente mencionados, están analizados desde una perspectiva estrictamente fiscal. Es decir, sin tener en consideración las normas emanadas de otras ramas del Derecho que pueden igualmente establecer obligaciones en cuanto a la conservación de la documentación contable y sus soportes documentales.

En conclusión, ninguna empresa debería destruir la documentación que tenga menos de 6 años de antigüedad, como norma general. Y en el caso de los periodos impositivos con bases imponibles negativas y/o deducciones que no son objeto de aplicación por insuficiencia de la cuota íntegra, dicha documentación deberá conservarse, como mínimo, 10 años. En operaciones cuyos efectos puedan trascender a períodos futuros es recomendable conservar dicha documentación hasta que haya prescrito el último de los periodos impositivos afectado por dichas operaciones.

En todo caso, los plazos anteriores, deben serlo sin olvidar la prolongación de dicho periodo como consecuencia de las posibles interrupciones del cómputo de la prescripción en el ámbito tributario derivada de comprobaciones (parciales o generales), autoliquidaciones complementarias, solicitudes de devolución de ingresos indebidos, etc.

ÚLTIMOS DOCUMENTOS PUBLICADOS

DOCUMENTOS TÉCNICOS

- Comentari tècnic sobre consulta ICAC: Tractament comptable dels costos d'urbanització i del dret de superfície (BOICAC N°102/2015 Consulta 4). (Comissió Comptabilitat-Fiscalitat)
- 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 acreedors (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)

Para consultar los documentos relacionados [clicka aquí](#)

DOCUMENTOS DE INVESTIGACIÓN

- 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)

Para consultar los documentos relacionados [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](#)