Alerta Tributaria

Instrucción de 12 de febrero de 2015, de la Dirección General de los Registros y del Notariado, sobre legalización de libros de los empresarios

En el BOE del pasado lunes 16 de febrero de 2015 se publicó la Instrucción de 12 de febrero de 2015, de la Dirección General de los Registros y del Notariado, sobre legalización de libros de los empresarios en aplicación del artículo 18 de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización (“**Instrucción**”)¹ de la Dirección General de los Registros y del Notariado (“**DGRN**”), a través de la cual el Centro Directivo establece:

- Criterios procedimentales únicos y uniformes para la legalización de la totalidad de los libros que obligatoriamente deban llevar los empresarios.
- Un nuevo formato que recoge los archivos que conforman la legalización de los libros en un archivo comprimido, con el propósito de “aportar una mayor simplicidad, ahorro de tamaño y disminución del tiempo de proceso en la tramitación telemática”.

Damos noticia del contenido que consideramos más relevante de dicha Instrucción:

1. **Ámbito subjetivo de la obligación de legalización.**

i. Será aplicable a:

- ✓ Empresarios y
- ✓ uniones temporales de empresas, comunidades de bienes, asociaciones de cualquier clase, fundaciones u otras personas físicas y jurídicas obligadas a llevar una contabilidad ajustada a las prescripciones del Código de Comercio (instrucción 26^a).

2. **Ámbito objetivo de la obligación de legalización: libros obligatorios de los empresarios.**

i. El artículo 18 de la Ley 14/2013 estableció la obligación de legalizar telemáticamente **todos los libros que obligatoriamente deban llevar los empresarios**, que deberán cumplimentarse en soporte electrónico.

De acuerdo con el tenor literal del citado precepto, aparentemente, la citada obligación se extiende, en principio, no sólo a los libros exigidos por normas mercantiles sino también a todos aquellos que puedan exigir otras normas; *v. gr.* los de naturaleza tributaria.

Tal ámbito de aplicación omnicomprendivo lo matiza el criterio no oficial comunicado por la AEAT: que el citado precepto no será de aplicación respecto de todos aquellos libros cuya llevanza obligatoria venga determinada por una norma de naturaleza tributaria. No existe criterio de contrario a esta fecha de la DGRN, pero tampoco confirmación, por lo que no puede descartarse que en un futuro la DGRN pueda cambiar de criterio.

Obviamente, si se quiere tener protección frente al potencial cambio de criterio futuro, se pueden legalizar todos

¹ Véase: <http://www.boe.es/boe/dias/2015/02/16/pdfs/BOE-A-2015-1481.pdf>

los libros en los términos a que se alude en el epígrafe siguiente.

- ii. La Instrucción prevé la legalización potestativa, por deseo del empresario, de libros no obligatorios, amparada por el apartado 2 del mencionado artículo 18 de la Ley 14/2013, que deberá realizarse según los mismos procedimientos que la Instrucción prevé.

Así el Libro Mayor, o, siguiendo la interpretación expuesta, los libros del IVA.

- iii. Se establece la posibilidad de que, en caso de pérdida, sustracción, destrucción física o informática, o robo de los libros de socios o acciones nominativas, que deberá acreditarse, se legalice un libro con el contenido de los libros inutilizados por cualquier causa.
- iv. Se prevé que mediante los primeros libros que se presenten telemáticamente se solventa la ausencia de legalización previa en plazo de libros, mediante la inclusión de todas las actas y vicisitudes de la sociedad que no se hubieran legalizado desde la fecha de su constitución.
- v. El sistema de legalización de libros de los empresarios en formato electrónico y que se deben presentar por vía telemática en el Registro Mercantil competente, de aplicación a los libros obligatorios respecto de ejercicios abiertos a partir del día 29 de septiembre de 2013, comporta:

- ✓ La asunción de las siguientes obligaciones:

- Que todos los libros que estén obligados a llevar los empresarios deberán cumplimentarse en soporte electrónico.
- Que la presentación de dichos libros para su legalización en el Registro Mercantil competente, por razón del domicilio, deberá realizarse por vía telemática, tras su cumplimentación, dentro de los cuatro meses siguientes al cierre del ejercicio social.

- ✓ Las siguientes limitaciones:

- Que no puedan legalizarse para los ejercicios iniciados a partir del 29 de septiembre de 2013, libros encuadernados en blanco para su posterior utilización o libros no encuadernados, también en blanco, y formados por hojas móviles.
- Que respecto de ejercicios iniciados a partir del 29 de septiembre de 2013, tampoco será posible la legalización de libros en soporte papel o en soporte electrónico de cualquier tipo no presentados por vía telemática.
- Que los libros encuadernados en blanco y ya legalizados sólo pueden ser utilizados para contabilidades, contratos y actas de ejercicios abiertos antes de 29 de septiembre de 2013. Una vez finalizado este último ejercicio social, se deben cerrar tales libros mediante diligencia que se acreditará en el primer envío telemático de dichos libros.

Si en dichos libros se han transcrito, con posterioridad al cierre del ejercicio social citado, asientos contables, contratos o actas de un ejercicio posterior, se debe cerrar igualmente el libro en cuestión, trasladando dichos asientos, contratos o actas, al libro correspondiente que deberá enviarse telemáticamente.

3. Excepciones a la presentación en formato electrónico y/o por vía telemática.

- i. Cuando (por problemas técnicos) no sea posible la presentación de los ficheros a legalizar por vía telemática, siempre que se trate de una imposibilidad manifiesta que impida la presentación por esta vía mediante la plataforma de tramitación telemática del Colegio de Registradores, se permite

la presentación en el Registro mediante dispositivos de almacenamiento de datos.

- ii. Asimismo, respecto de los ejercicios iniciados con posterioridad al 29 de septiembre de 2013 y cerrados hasta el día 31 de diciembre de 2014, cuando por justa causa no sea posible la presentación en formato electrónico de los libros de llevanza obligatoria o de alguno de ellos, el registrador permitirá la presentación en formato papel, en el plazo establecido legalmente, de libros formados por hojas encuadernadas y cumplimentadas en los términos del artículo 333 del Reglamento del Registro Mercantil.

4. Forma de cumplimentación: soporte electrónico y presentación telemática.

- i. Regla general: presentación en soporte electrónico.
 - ✓ Se deberán cumplir los requisitos técnicos que respecto al formato y contenido de los distintos ficheros se especifican en el Anexo I de la Instrucción.
 - ✓ Se establece que el medio de envío telemático será la plataforma de tramitación telemática del Colegio de Registradores, en la página web registradores.org.
 - ✓ La información presentada relativa a cada libro dispondrá de un sistema de protección con el objeto de garantizar la ausencia de manipulación desde la creación del soporte por la entidad o sujeto presentante y hasta que éste se incorpore al Libro-fichero de legalizaciones en el Registro Mercantil correspondiente. La protección se realizará mediante la utilización de la huella digital correspondiente a cada libro por medio del algoritmo estándar SHA256.

- ii. Regla especial: para los supuestos de excepción mencionados en el apartado 3.i.:

- ✓ Deberán utilizarse soportes de almacenamiento de datos de entre los más habituales en el mercado.
- ✓ Los ficheros de los libros presentados para su legalización deberán cumplir los requisitos técnicos que respecto al formato y contenido de los distintos ficheros se especifican en el Anexo I de la Instrucción.
- ✓ Se deberá presentar la instancia de solicitud de legalización de libros presentados en soporte magnético del artículo 330 del Reglamento del Registro Mercantil, que se ajustará al modelo especificado en el Anexo II de la Instrucción.
- ✓ A la solicitud de legalización se acompañará una relación de libros cuya legalización se solicita con indicación de la firma digital generada por cada uno de ellos por aplicación del algoritmo de huella digital SHA256. La relación se ajustará al modelo establecido en el Anexo III de la Instrucción.

5. Consecuencias del cumplimiento extemporáneo de la obligación de legalización de libros.

- i. Una de las cuestiones que suscita mayor preocupación en este momento es la consecuencia del cumplimiento extemporáneo de la obligación de legalizar libros contables obligatorios, en el caso de que por las circunstancias de la estructura empresarial de que se trate, el obligado a legalizarlos no llegue a tiempo para cumplir con la citada obligación en los plazos previstos en la normativa respectiva.

Entendemos que el cumplimiento extemporáneo de la obligación de legalización de los libros contables obligatorios no lleva aparejada sanción directa alguna desde el Registro Mercantil, por cuanto la normativa exis-

tente al respecto (art. 333 del Reglamento del Registro Mercantil) limita los efectos en los siguientes términos:

“En el caso que la legalización se solicitase fuera del plazo legal, el Registrador lo hará constar así en la diligencia del libro y en el asiento correspondiente del libro fichero de legalizaciones”.

- ii. A este respecto debe señalarse que la página web del Registro Mercantil de Madrid, en su apartado referido a preguntas frecuentes sobre la legalización de libros, contiene la siguiente pregunta / respuesta²:

“¿Qué pasa si legalizo los libros fuera de plazo?”

La presentación fuera de plazo no conlleva ninguna sanción por parte del Registro Mercantil, únicamente se hace constar en la diligencia de legalización.”

- iii. Cuestión distinta a este respecto es que el “retraso”, a la hora de llevar a cabo la legalización de los libros, pueda recalificarse como un auténtico incumplimiento de la citada obligación, atendiendo a su naturaleza.
- iv. Adicionalmente, la no legalización de libros tendrá otros efectos lógicos: la imposibilidad de disponer de una certificación del libro legalizado, lo que puede arrastrar consecuencias a efectos del disfrute de exenciones o beneficios previstos en normas especiales que así lo dispongan.
- v. En el ámbito específicamente tributario, la DGT ha tenido ocasión de pronunciarse sobre esta cuestión a través de su resolución de fecha 23 de julio de 2010 (V1689-10), en la que se le pregunta expresamente sobre las consecuencias tributarias que se derivan de la legalización fuera de plazo de los libros contables, respondiendo lo siguiente:

“El artículo 200 de la Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de Diciembre establece:

“1. Constituye infracción tributaria el incumplimiento de obligaciones contables y registrales, entre otras:

a) La inexactitud u omisión de operaciones en la contabilidad o en los libros y registros exigidos por las normas tributarias.

b) La utilización de cuentas con significado distinto del que les corresponda, según su naturaleza, que dificulte la comprobación de la situación tributaria del obligado.

c) El incumplimiento de la obligación de llevar o conservar la contabilidad, los libros y registros establecidos por las normas tributarias, los programas y archivos informáticos que les sirvan de soporte y los sistemas de codificación utilizados.

d) La llevanza de contabilidades distintas referidas a una misma actividad y ejercicio económico que dificulten el conocimiento de la verdadera situación del obligado tributario.

e) El retraso en más de cuatro meses en la llevanza de la contabilidad o de los libros y registros establecidos por las normas tributarias.

f) La autorización de libros y registros sin haber sido diligenciados o habilitados por la Administración cuando la normativa tributaria o aduanera exija dicho requisito.

2. La infracción prevista en este artículo será grave.”

El apartado primero del artículo 200 no contiene una relación exhaustiva sino meramente ejemplificativa de los incumplimientos que pueden ser sancionados (“entre otras”). Por tanto, un incumplimiento distinto de los expresamente señalados en los párrafos a) a f) de

²Véase: <http://www.rmercantilmadrid.com/RMM/LegalicacionLibros.aspx>

dicho apartado, puede ser también constitutivo de infracción.

Hay que señalar que la falta de legalización o de depósito, junto con otros incumplimientos de índole contable o registral puede incidir en la determinación de la existencia de anomalías sustanciales en la contabilidad que afecten a la calificación de posibles infracciones tributarias. Por tanto, habrá que estar a las circunstancias de cada caso en concreto para determinar si esa falta de legalización o de depósito de libros pudiera ser constitutivo de infracción tributaria.

En consecuencia, al no aportarse datos suficientes al respecto, este Centro Directivo no puede pronunciarse sobre la existencia o no de una conducta constitutiva de infracción tributaria”.

vi. **Conclusión:**

La presentación fuera de plazo de los libros contables obligatorios a legalizar no lleva aparejada sanción alguna del Registro Mercantil.

Ello, a salvo del supuesto de que una norma especial, que establezca la obligación de llevanza de libros, comporte la apreciación de una infracción y, por ende, la imposición de una sanción específica aparejada a tal infracción, en el caso de que tal norma especial así lo establezca.

En el ámbito específicamente tributario, si nos atenemos a la información verbal obtenida de la AEAT, no es probable que, con carácter general, la legalización fuera de plazo pueda suponer que la Administración tributaria aprecie automáticamente la comisión de una infracción tributaria.

Adicionalmente, entendemos que, basándonos en el criterio manifestado verbalmente, a la fecha, por la AEAT, se entiende que no existe la obligación de legalización de los libros del IVA, por cuanto que dicha obligación tiene su regulación específica en la normativa de este tributo.

La falta de legalización de los mismos no debería comportar la comisión de la infracción tributaria tipificada en el artículo 200 de la LGT.

No obstante, en la medida en que el artículo 200 de la LGT no contiene una lista cerrada de incumplimientos constitutivos de una infracción tributaria por incumplir las obligaciones contables y registrales, en supuestos excepcionales, la Administración tributaria podría apreciar la comisión de una infracción tributaria, si el retraso en la legalización de los libros comporta un auténtico incumplimiento de la obligación de legalización.

Ello sin perjuicio de que si al sujeto pasivo del IVA le interesa voluntariamente legalizar los libros relativos al Impuesto, pueda hacerlo de conformidad con lo dispuesto en la Instrucción.

No obstante, dado que no existe un pronunciamiento indiscutible, ni del Ministerio de Hacienda, ni de la AEAT en el vehículo adecuado, ante la posibilidad de que el criterio de la Administración pueda modificarse, aquellos obligados tributarios que no quieran asumir riesgo / contingencia alguna a este respecto podrán legalizar voluntariamente sus libros fiscales.

ABREVIATURAS

AEAT: Agencia Estatal de Administración Tributaria.

art.: Artículo.

BINS: Bases impositivas negativas.

BOCG: Boletín Oficial de las Cortes Generales.

BOE: Boletín Oficial del Estado.

CDI: Convenio para evitar la doble imposición.

CNMV: Comisión Nacional del Mercado de Valores.

CV: Contestación vinculante a consulta.

CCom: Código de Comercio.

D: Decreto.

DGT: Dirección General de Tributos.

Directiva: Directiva de la Unión Europea.

Disp.: Disposición.

Disp. Adic.: Disposición Adicional.

Disp. Derog.: Disposición Derogatoria.

Disp. Transit.: Disposición Transitoria.

DL: Decreto Ley.

DLeg: Decreto Legislativo.

DOUE: Diario Oficial de la Unión Europea.

EEE: Espacio Económico Europeo.

EEMM: Estados miembros.

EP (EPs): Establecimiento Permanente o Establecimientos Permanentes.

ERD: Empresas de reducida dimensión.

ET: Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores.

I+D: Investigación y Desarrollo.

IAE: Impuesto sobre Actividades Económicas.

IBI: Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

Ibíd.: En el mismo lugar.

ICIO: Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

IH: Impuesto sobre Hidrocarburos.

IIC: Instituciones de inversión colectiva.

IIEE: Impuestos Especiales.

IIVTNU: Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

IP: Impuesto sobre el Patrimonio.

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.

I TP y AJD: Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido.

IVMDH: Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.

LBRL: Ley 7/1985, de 2 de abril, de Bases del Régimen Local.

Ley 14/2013: Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización.

LGT: Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

LIIEE: Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

LIP: Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

LIRPF: 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.

LIS: Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

LISD: Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

LIVA: Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

LJCA: Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

LPGE: Ley de Presupuestos Generales del Estado.

MINHAP: Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

Nº: Número.

OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.

OM: Orden Ministerial.

PIAS: Planes individuales de ahorro sistemático.

p/p.: Página/s.

P. ej.: Por ejemplo.

PGC: Plan General de Contabilidad.

PYME: Pequeña y mediana empresa.

RD: Real Decreto.

RD-Ley: Real Decreto-Ley.

RDLeg: Real Decreto Legislativo.

Reglamento del Registro Mercantil: Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil.

RERD: Régimen fiscal especial de las empresas de reducida dimensión.

Res.: Resolución.

RIIEE: Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

RIRPF: Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo.

RIVA: Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

RGGI: Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de desarrollo de las Normas Comunes de los Procedimientos de Aplicación de los Tributos aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

RGR: Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio.

RGRA: Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

RIRNR: Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio.

RIS: Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio.

RISD: Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre.

RITPAJ: Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo.

RIVA: Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

RRST: Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario, aprobado por el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre.

SA: Sociedad Anónima.

SAL: Sociedad Anónima Laboral.

SRL: Sociedad de Responsabilidad Limitada.

SRL: Sociedad de Responsabilidad Limitada Laboral.

ss.: Siguietes.

TAI: Territorio de Aplicación del Impuesto.

TC: Tribunal Constitucional.

TRLIRNR: Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

TRLIS: Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

TRLITPAJD: Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

TRLRHL/LHL: Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

TS: Tribunal Supremo.

TJUE: Tribunal Superior de Justicia de la Unión Europea.

UE: Unión Europea.

UTE: Unión Temporal de Empresas.

V. gr.: Verbi gratia.

vol.: Volumen.

GTA VILLAMAGNA
ABOGADOS

C/ Marqués de Villamagna
núm. 3, 5ª Madrid 28001

www.gtavillamagna.com