

ESTUDIOS

LOS CONCEPTOS DE ANOMALIAS SUSTANCIALES EN CONTABILIDAD Y DE INCUMPLIMIENTO SUSTANCIAL DE LAS OBLIGACIONES CONTABLES EN NUESTRO ORDENAMIENTO TRIBUTARIO^(*)

Gema BLASCO MARTINEZ y Juan Carlos BAILACH ASPA

Profesores de Derecho Tributario en la Escuela de Empresariales de la Universidad de Barcelona

Sumario

- I. INTRODUCCION.
- II. OBLIGACIONES CONTABLES.
- III. OBLIGACIONES CONTABLES ESPECIFICAS DE LOS TRIBUTOS.
 - III.1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
 - III.2. Impuesto sobre Sociedades.
 - III.3. Impuesto sobre el Valor Añadido.
- IV. INCUMPLIMIENTO SUSTANCIAL DE LAS OBLIGACIONES CONTABLES DESDE EL PUNTO DE VISTA FORMAL.
- V. ANOMALIA SUSTANCIAL EN CONTABILIDAD.
- VI. ANALISIS JURIDICO.
 - VI.1. Incumplimiento sustancial de obligaciones contables.
 - VI.2. Anomalías sustanciales en contabilidad.
 - VI.3. Noción de anomalías sustanciales en contabilidad dentro del concepto incumplimiento sustancial de las obligaciones contables.
 - VI.4. El Tribunal Económico-Administrativo Central y los Tribunales Jurisdiccionales.
- VII. CONCLUSIONES.

^(*) Ponencia presentada a la sesión del 20 de Noviembre de 1.993 del *Seminario de Tributación Aplicada* de la Escuela de Empresariales de la Universidad de Barcelona que dirige el Profesor Magín PONT MESTRES.

ESTUDIOS

I. INTRODUCCION

Fue la reforma fiscal iniciada en 1978 la que generó, fruto de su indeterminación y falta de coordinación, una sensación de inseguridad del contribuyente ante la Administración en relación al Régimen de Estimación Indirecta de Bases. Esta sensación de inseguridad se ha ido acrecentando a lo largo de los años a raíz del uso y "abuso" que ha desarrollado el órgano de inspección al llevar a cabo la práctica de este régimen según los artículos 50 de la Ley General Tributaria (L.G.T.) y 64 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos (R.G.I.).

La dificultad que representa el cálculo de las bases imponibles fijadas por la Ley, el empleo de la autoliquidación y la multiplicidad de obligaciones impuestas por la Administración aconsejaba, ciertamente, la existencia de un instrumento que permitiera la cuantificación de bases imponibles y su posible regularización a través de un procedimiento subsidiario y alternativo, para que, a la vez, respetara las garantías y los derechos de los contribuyentes. Antes de la reforma fiscal de 1978 esta función era desempeñada por los Jurados Tributarios, los cuales en su momento fueron criticados fundamentalmente por dos motivos, no hacer públicos los argumentos utilizados y no ser impugnables sus decisiones en la jurisdicción contencioso-administrativa. Como solución a los problemas apuntados, la Ley 34/1980, de 21 de junio, de Reforma del Procedimiento Tributario, suprimió los Jurados Tributarios e introdujo, en su artículo 4º, un nuevo sistema de determinación de bases imponibles en nuestro ordenamiento.

Algunas de las características más destacadas de este nuevo régimen de estimación de bases imponibles regulado en el art. 4º de la Ley 34/1980 y en el R.D. 1547/1982 y que, salvo en lo relativo al procedimiento, se mantienen en la actualidad son:

1. Se trata de un régimen subsidiario respecto de los de estimación directa y estimación objetiva.
2. Se aplicará cuando la Administración no pueda conocer los datos necesarios para la determinación de las bases imponibles o rendimientos por causas imputables al sujeto pasivo. Estas causas constituyen un *númerus clausus* y sólo pueden ser alguna de las tres siguientes: *incumplimiento sustancial de sus obligaciones contables*, ofrecer resistencia, excusa o negativa a la actuación inspectora, o bien, no haber presentado sus declaraciones y no atender el requerimiento para subsanar este defecto.
3. Se da un amplio margen de libertad a la Administración para fijar las bases empleando los datos que tenga a su alcance e incluso mediante la aplicación de presunciones fundadas.
4. La base fijada por la Administración podría enervarse por el sujeto pasivo mediante la correspondiente prueba.
5. Se establece un complejo procedimiento caracterizado por la necesidad de dictar un acto previo que declare la procedencia de aplicación de este régimen, acto que era recurrible en vía económico-administrativa y que, en tanto no adquiriese firmeza, no podía practicarse la liquidación que regularizase la situación tributaria del sujeto pasivo, liquidación que a su vez también podría ser impugnada por el interesado.

Posteriormente, la Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, dio nueva redacción, entre otros, a los artículos 50 y 51 de la misma. El artículo 50 establece:

"Cuando la falta de presentación de declaraciones o las presentadas por los sujetos pasivos no permitan a la Administración el conocimiento de las bases imponibles o de los rendimientos, o cuando los mismos ofrezcan resistencia, excusa o negativa a la actuación inspectora o *incumplan sustancialmente sus obligaciones contables* las bases o rendimientos se determinarán en régimen de estimación indirecta utilizando para ello cualquiera de los siguientes medios:

- a) Aplicando los datos y antecedentes disponibles que sean relevantes al efecto.
- b) Utilizando aquellos elementos que indirectamente acrediten la existencia de los bienes y de las rentas, así como de los ingresos, ventas, costes y rendimientos que sean normales en el respectivo sector económico, atendidas las dimensiones de las unidades productivas o familiares que deban compararse en términos tributarios.
- c) Valorando los signos, índices o módulos que se den en los respectivos contribuyentes, según los datos o antecedentes que se posean en supuestos similares o equivalentes".

II. OBLIGACIONES CONTABLES

En toda actividad económica se hace imprescindible la existencia de un instrumento de control que exprese, de forma exacta y actualizada, la situación patrimonial del sujeto que la desarrolla. A la vez este instrumento ha de ser capaz de ofrecer suficiente información para comprobar y valorar la gestión diaria de la compañía. Por último, debe ser lo suficientemente claro y universal para que sea perceptible por terceras personas, las cuales con la base que les proporciona este instrumento, podrán tomar en consideración sus relaciones, créditos y posibilidades de inversión. Este instrumento preciso y eficaz es la contabilidad.

Desde la doctrina se ha enfocado tradicionalmente a la contabilidad desde dos puntos de vista o aspectos, el formal y el material. El primero de ellos se refiere a los libros contables obligatorios y al modo de llevarlos. El aspecto material entiende de los principios contables que velan por que la contabilidad sea un instrumento fiable y comprensible por todos, estableciendo reglas sobre la valoración, periodificación, unicidad, correlación entre ingresos y gastos y formulación de las cuentas.

En el ámbito jurídico privado la contabilidad se establece en el Código de Comercio como obligación común a todos los comerciantes, regulando en sus arts. 25 al 49 al aspecto material, los libros obligatorios, su forma de llevanza, exhibición, valor probatorio y otros aspectos del deber contable. Esta normativa se complementa con la establecida por otras Leyes mercantiles, entre las cuales, la legislación de sociedades describe en todas sus facetas el aspecto contable y, de manera particular el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, cuyos artículos 171 a 222 establecen disposiciones formales para la elaboración y estructura de las cuentas anuales, su verificación por Auditores de Cuentas, depósito de las mismas en el Registro Mercantil, y reglas de valoración, entre otros particulares relativos a la contabilidad.

De toda esta normativa se desprende que las obligaciones principales son las de llevar una contabilidad ordenada, mediante un libro de Inventarios y Cuentas Anuales y un libro Diario, además del libro de Actas para las sociedades mercantiles. Estos libros deberán presentarse en el Registro Mercantil para su diligenciado. También la formulación de las cuentas anuales,

ESTUDIOS

que estarán compuestas por el Balance, la Cuenta de Pérdidas y Ganancias y la Memoria. Estas cuentas deberán confeccionarse, siendo los elementos que las integran valorados según *principios de contabilidad generalmente aceptados*. Por último serán depositadas en el Registro Mercantil del domicilio social dentro del mes siguiente a la fecha de su aprobación.

El Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, se compone de cinco partes de las que tres son de obligatoria aplicación: los principios de contabilidad, las normas de elaboración de las cuentas anuales y las normas de valoración. Es, por tanto, esta norma de carácter reglamentario la que desarrolla las obligaciones contables referidas en este punto.

III. OBLIGACIONES CONTABLES ESPECIFICAS DE LOS TRIBUTOS.

III.1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Con carácter general, el artículo 101 de la Ley 18/1991 de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece la obligatoriedad, para todos los sujetos pasivos del Impuesto, de guardar durante el plazo de prescripción los justificantes y documentos acreditativos de las operaciones realizadas, con mención especial respecto a ingresos, gastos, incrementos y disminuciones de patrimonio. En el mismo artículo se establece también la obligación para los empresarios incluidos en el régimen de estimación directa de llevar una contabilidad ajustada a lo dispuesto en el Código de Comercio. Por último, todos los sujetos pasivos del Impuesto quedarán obligados a la llevanza de cualquier libro o registro establecido de forma reglamentaria por la normativa tributaria. Aunque con diferentes libros, también estarán obligados los sujetos pasivos que desarrollan actividades empresariales no mercantiles, los profesionales y los que determinan sus rendimientos mediante la modalidad de coeficientes del método de estimación objetiva.

III.2. Impuesto sobre Sociedades

La Ley 61/1978, de 27 de diciembre del Impuesto sobre Sociedades no es demasiado explícita respecto a las obligaciones formales de los sujetos pasivos del Impuesto. En ella encontramos dos referencias, la primera en el artículo 16.1, modificado en la Disposición Adicional 5ª de la Ley 18/1991 de 6 de junio, en la que condiciona el cómputo de los ingresos y gastos por su valor contable, "siempre que la contabilidad refleje en todo momento la verdadera situación patrimonial de la sociedad" ... Es decir, se puede interpretar que cumpliendo con los principios y obligaciones contables, el sujeto pasivo podrá computar a valor contable los ingresos y gastos. Si no, habrá que buscar métodos alternativos.

En el 30.3 de la Ley se exige que las obligaciones formales contables se cumplan según los preceptos del Código de Comercio y demás disposiciones legales que sean de aplicación.

El desarrollo reglamentario de los artículos mencionados insiste (artículo 280 del Reglamento del Impuesto) en que la contabilidad debe permitir el conocimiento exacto de la situación patrimonial de la compañía. Aunque no directamente, el principio de imagen fiel parece ser el objetivo de estas normas, en cuanto que toda contabilidad que haya aplicado dicho prin-

cipio podrá utilizar sin temor el resultado contable como punto de partida, para hallar la base imponible del Impuesto.

En el artículo 280 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades se confiere el carácter de contabilidad principal a los libros requeridos por el Código de Comercio, estableciendo la necesidad de la llevanza de libros auxiliares que deberán coincidir y soportar las anotaciones de aquellos.

Uno de los objetivos, prioritario para el impuesto, es la posibilidad de verificación y comprobación en la aplicación de incentivos y beneficios fiscales.

Los libros auxiliares deben recoger, artículo 281 del Reglamento, compras, rentas y rendimientos normales, cobros y pagos y, por último, los gastos. Todas estas anotaciones deberán realizarse de forma organizada, coherente y coordinada con arreglo a los principios establecidos en el Plan General de Contabilidad (al cual se refiere expresamente el artículo 37.2 del Reglamento).

Será incorrecta la contabilidad que no presente la imagen fiel del patrimonio de la sociedad, la que no se ajuste a los principios establecidos en el Plan General de Contabilidad y en la Ley y Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, así como aquella en la que concurra la circunstancia de llevanza de varias contabilidades alternativas referidas todas ellas a un mismo ejercicio económico, con el objeto de ocultar situaciones reales de la compañía.

III.3. Impuesto sobre el Valor Añadido.

Entre las obligaciones que se establecen para los sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), figura el de "llevar la contabilidad y los registros que se establezcan, sin perjuicio de lo establecido en el Código de Comercio y demás normas contables". Las obligaciones contables que establece la Ley del IVA hacen referencia al reflejo contable de las cuotas del impuesto y al registro de las operaciones sujetas.

En el Reglamento de este impuesto se establece la obligatoriedad para todos los sujetos pasivos del mismo, sean empresarios o profesionales, sean personas físicas o personas jurídicas, de llevar Libro de Registro de facturas emitidas y recibidas, Libro Registro de bienes de inversión y Libro Registro de determinadas operaciones intracomunitarias. En los artículos 62 a 70 del Reglamento quedan establecidas las obligaciones contables.

IV. INCUMPLIMIENTO SUSTANCIAL DE LAS OBLIGACIONES CONTABLES DESDE EL PUNTO DE VISTA FORMAL

Podemos llegar fácilmente a la conclusión de que cualquier desviación que se produzca en la contabilidad respecto de las directrices que marca la normativa mercantil y tributaria supone un incumplimiento de las obligaciones contables.

Algo más complicado es determinar la sustancialidad del incumplimiento. El Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua define sustancial o substancial como *aquello que se dice de lo esencial y más importante de la cosa*.

ESTUDIOS

Aprovechando la distinción entre contabilidad material y formal, podemos argumentar que, si bien respecto al concepto material se puede determinar la sustancialidad del incumplimiento en la medida en que dicho incumplimiento afecte a la imagen fiel de la compañía y de su situación patrimonial, respecto al concepto formal, lo que se produce es un incumplimiento de las obligaciones contables en cualquier caso, pudiéndose estimar sustancial únicamente el supuesto de desaparición total de los libros y registros contables.

El desarrollo por vía reglamentaria del artículo 50 de la L.G.T. se materializa en el artículo 64 del R.G.I. donde se establece de forma casuística y bastante expresiva, incluso, como destaca PONT MESTRES¹, osando ampliarlo más allá de lo que la Ley autoriza, el concepto de incumplimiento sustancial de las obligaciones contables. Este artículo se refiere al aspecto formal de la contabilidad en el punto primero letra c:

“Que el sujeto pasivo o retenedor haya incumplido sustancialmente sus obligaciones contables”.

y en el punto segundo; letra a:

“Cuando el interesado incumpla la obligación de llevanza de la contabilidad o de los registros establecidos por las disposiciones fiscales.

Se presumirá la omisión de los libros y registros contables cuando no se exhiban a requerimiento de la Inspección de los Tributos”.

Frente a estos dos incumplimientos previstos por el R.G.I. hay algunos autores que plantean una lista de otras situaciones las cuales suponen irregularidades contables² extraídas del análisis de la normativa mercantil y tributaria, si bien reconociendo que las mismas no habilitan para la aplicación del régimen de estimación indirecta. Entre ellas la falta de diligenciación de los libros, la llevanza de libros alternativos (no oficiales), el retraso en la contabilidad, etc...

Como fin de este proceso de definición puramente casuístico y una vez revisada la gran cantidad de jurisprudencia existente acerca del tema, conviene destacar, a nivel de simple comentario, un extracto de una resolución del T.E.A.C. de 6 de septiembre de 1991, que refuerza nuestra conclusión y nos permite un comentario al respecto:

“Considerando 3º: Que de lo actuado en el expediente se deduce, que la Sociedad interesada no dispone de ningún justificante de las compras de ganado, por lo que siendo ésta una de las principales partidas que integran el debe de la cuenta de resultados, en su actividad de comercio al por mayor de carnes frescas, resulta patente que la ocultación o inexistencia de estos documentos contables constituye un incumplimiento sustancial de sus obligaciones contables, *al infringirse de esta forma uno de los principios esenciales de la contabilidad a tenor de lo cual toda anotación contable deberá quedar justificada documentalmente*, pues de no ser así se dificulta la exacta constatación de las operaciones realizadas, quedando al arbitrio del interesado la determinación de los rendimientos netos de su explotación, al no poderse comprobar el exacto valor de las compras efectuadas. Razonada la justa aplicación del régimen de estimación indirecta para la determinación de la base imponible, el método elegido

¹ PONT MESTRES, M.: Acerca de la incongruencia probada en el método de Estimación Indirecta de la base imponible” en Revista Técnica Tributaria, Nº 20/1993, págs. 87 y ss.

² PEÑA GARBIN, J.M.: “La estimación indirecta de bases imponibles” GACETA FISCAL, nº 55/1988, 137 y ss.

para obtenerla mediante aplicación de un determinado porcentaje sobre el volumen de ventas, se encuentra dentro de los establecidos en el art. 50 b) de la Ley General Tributaria y 169 n° 2 b) del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, esto es, tipos medios de rendimientos en el sector económico a que se refiere su actividad, de acuerdo con los estudios económicos realizados por el Ministerio de Hacienda; y sin que por la reclamante se haya expuesto argumento alguno que lo contradiga, ni ofrecido ninguna alternativa de cálculo con propuesta concreta y fundamentada, de una estimación de resultados que pudiera ser analizada por este Tribunal”.

Si bien hemos dejado claro que el incumplimiento formal de las obligaciones contables únicamente es sustancial en el caso de la desaparición total de libros y registros contables, en este caso el T.E.A.C. sostiene que la carencia de justificantes de compra es incumplimiento sustancial y faculta, por tanto, para la aplicación del régimen de estimación indirecta. Desde nuestro punto de vista, la falta de dichos justificantes no afecta, en principio, a la imagen fiel del patrimonio puesto que ésta puede apreciarse a través de registros complementarios.

En conclusión, por tanto, creemos que puede existir un *incumplimiento de las obligaciones contables*, incluso sustancial, sin que haya *anomalía en la contabilidad*, es decir, pueden incumplirse determinadas obligaciones formales en la contabilidad sin que, por ello, pueda verse afectada la imagen fiel del patrimonio. En esta línea de razonamiento existen diversas resoluciones que serán comentadas más adelante.

V. ANOMALIA SUSTANCIAL EN CONTABILIDAD

Hemos dejado el concepto de *anomalía sustancial en contabilidad* para su aspecto material. En este aspecto material también se establecen unas normas u obligaciones que la contabilidad debe cumplir. Estas normas están contenidas en el Código de Comercio, artículos 34 a 40, en el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, artículos 171 a 222, y en el Plan General de Contabilidad. Este último establece como de obligatorio cumplimiento los Principios Contables (a los que se refieren determinadas normas que regulan y desarrollan impuestos), las normas de elaboración de las Cuentas Anuales y las normas de valoración.

En referencia al mismo aspecto material de la contabilidad, el artículo 64.2 del R.G.I. establece que se entiende existe *incumplimiento sustancial de las obligaciones contables* (según nuestro argumento, debería decir *anomalías sustanciales en contabilidad*):

- b) Cuando la contabilidad no recoja fielmente la titularidad de las actividades bienes o derechos.
- c) Cuando los registros y documentos contables contengan omisiones, alteraciones o inexactitudes que oculten o dificulten gravemente la exacta constatación de las operaciones realizadas.
- d) Cuando aplicando las técnicas o criterios generalmente aceptados a la documentación facilitada por el interesado, no pueda verificarse la declaración o determinar con exactitud las bases o rendimientos objeto de comprobación.
- e) Cuando la incongruencia probada entre las operaciones contabilizadas y las que deberían resultar del conjunto de adquisiciones, gastos u otros aspectos de la actividad, permita presu-

ESTUDIOS

mir, con arreglo al apartado segundo de artículo 118 de la Ley General Tributaria, que la contabilidad es incorrecta."

Una vez más, mediante la emuneración de situaciones inconcretas, el legislador parece haber pretendido incluir todas las posibilidades que se originan cuando un actuario examina las cuentas de un sujeto pasivo, aplicando aquello de que "es culpable mientras no consiga demostrar su inocencia", aunque de las mismas no se desprenda desajuste alguno.

Realizada una investigación amplia y profunda del concepto *anomalía sustancial en contabilidad* en la normativa tributaria y mercantil, hemos hallado escasamente tres referencias al tema y muchas confusiones entre el mismo y el de *incumplimiento sustancial de obligaciones contables*.

He aquí las tres referencias por orden cronológico:

1. Circular 20-4-1978, núm. 2/78 de la Fiscalía del Tribunal Supremo sobre los Delitos Fiscales y las normas sobre persecución.

El objeto de esta Circular es la Ley 50/1977, sobre medidas urgentes de reforma fiscal, y comenta el siguiente de sus párrafos:

"Se entiende -dice el último inciso del apartado uno- que existe ánimo de defraudar en el caso de falsedades o anomalías sustanciales en la contabilidad y en el de negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración tributaria".

Seguidamente se define:

"a) Falsedad o anomalías sustanciales en la contabilidad.

Desde luego podrá consistir en cualquier mutación de la verdad en los documentos contables que presente gravemente alterada o que enmascare de manera fundamental o verdadera situación o movimiento económico de la empresa, simulando u ocultando datos de modo tendente a eludir el impuesto u obtener indebidamente el beneficio fiscal. Igualmente puede constituir un indicio que acucie el celo investigador, la llevanza de la contabilidad al margen de las normas del Plan General, cuando la empresa esté obligada a ello. Será, sin embargo, necesario que al sujeto le esté legalmente exigido llevar una contabilidad o que, sin obligación de llevarla, la utilice, exhiba o manifieste con propósito fraudulento. Lo que no podrán entenderse como circunstancia calificadora de fraude es la ausencia, en todo o en parte, de una contabilidad regular por quienes no tienen la obligación legal de llevarla."

2. Real Decreto 2631/1982 de 15 de octubre por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

En el artículo 168 se establece que serán de aplicación "los métodos indiciarios....en particular:

e) Cuando la contabilidad presente anomalías sustanciales, de modo que no refleje la verdadera situación patrimonial y las operaciones realizadas por el sujeto pasivo"

Es decir, el no reflejar la verdadera situación patrimonial (incumplimiento del principio de imagen fiel) mediante acciones premeditadas y tendentes al engaño y ocultar operaciones, realizando actos o anotaciones con ese fin. Entendemos que debe existir *intención de ocultar* en cualquier caso.

3. Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, sobre procedimiento para sancionar las infracciones tributarias.

El artículo 13.1b establece el incremento de 100 puntos en los supuestos de "anomalías sustanciales en la contabilidad para la exacción del tributo de que se trate..."

En el artículo 14 el legislador observa la buena o mala fe para graduar las sanciones graves en función de la contabilidad:

— A efectos de las sanciones por infracciones graves, se presumirá siempre la existencia la buena fe en los sujetos infractores que lleven su contabilidad y los libros o registros específicos exigidos por la legislación fiscal con los requisitos exigidos por la normativa que les sea aplicable, siempre que, además, haya cumplido correctamente sus restantes obligaciones tributarias formales.

— Se entenderá que el sujeto infractor ha actuado con mala fe, entre otros, en los siguientes casos:

- a) Inexactitud u omisión de una o varias operaciones en la contabilidad y en los registros exigidos por normas de naturaleza fiscal.
- b) Utilizar cuentas con significado distinto del que les corresponda, según su naturaleza, dificultando la comprobación de la situación tributaria.
- c) Transcribir incorrectamente en las declaraciones tributarias los datos que figuran en los libros y registros obligatorios.
- d) Incumplimiento de la obligación de llevanza de la contabilidad o de los registros establecida por las disposiciones fiscales.
- e) Llevar contabilidades diversas que referidas a una misma actividad y ejercicio económico no permitan conocer la verdadera situación de la Empresa.
- f) Falta de aportación de pruebas y documentos contables o negativa a su exhibición.
- g) Facilitar a la Administración Tributaria datos o informes falsos.

De esta regla aplicable para determinar la mala fe se desprende una sensación de ocultación intencionada del sujeto pasivo y una decisión de no entregar documentación a la Administración. Ello viene a reforzar lo comentado anteriormente respecto del artículo 168 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

Para determinar si una anomalía es sustancial o no, y entendemos que puede no serlo perfectamente, el concepto de materialidad es un elemento, a nuestro entender esencial, tal como se aplica según normas y procedimientos de auditoría, comparando las desviaciones de la realidad, errores u omisiones con el patrimonio, el activo, los resultados o cualquier otra variable del Balance y la Cuenta de Resultados que pueda medir con fiabilidad el impacto en la imagen fiel del patrimonio.

Por tanto, podemos decir que habrá *anomalías sustanciales en contabilidad* cuando se incumplan obligaciones en el aspecto material contable, con la lógica consecuencia de modificar u ocultar parte de la contabilidad, impidiendo mostrar a terceros o a la Administración la imagen fiel del patrimonio de la compañía. Siempre que se produzcan *anomalías sustanciales en la contabilidad* habrá *incumplimiento de obligaciones contables*. En este caso la sustancialidad del incumplimiento puede ir aparejada a la sustancialidad de la anomalía.

ESTUDIOS

VI. ANALISIS JURIDICO

Sobre la noción de *anomalías sustanciales en contabilidad* no puede realizarse, más que un ensayo. Y ello porque bajo tal expresión se halla un concepto jurídico indeterminado, cuyo carácter conflictivo se ha puesto de manifiesto por la doctrina y por la jurisprudencia.

Resulta ineludible, por tanto, detenerse ahora en el examen del concepto *incumplimiento sustancial de las obligaciones contables*, para, posteriormente, intentar delimitar la noción de *anomalías sustanciales en contabilidad*.

VI. 1. Incumplimiento sustancial de obligaciones contables

Como se ha dicho más arriba, al *incumplimiento sustancial de obligaciones contables* se refiere el artículo 50 de la L.G.T., como uno de los supuestos que habilitan a la Administración para aplicar el régimen de estimación indirecta de las bases imponibles o de los rendimientos, guardando silencio en relación a lo que deba entenderse por tal concepto.

Al respecto, el R.D. 1547/82, de 9 de julio, se limitaba a establecer que:

"En particular, se entenderá que existe incumplimiento sustancial de las obligaciones contables cuando aplicando técnicas y criterios generalmente aceptados a la documentación facilitada por el contribuyente resulte imposible verificar la declaración o determinar con exactitud las bases o rendimientos objeto de comprobación".

El R.G.I. supone un cierto avance en la clarificación de este concepto, por cuanto en su artículo 64.2, -sin entrar aquí en el carácter extralimitado del mismo frente a la L.G.T.-, establece de forma casuística y expresiva, aunque no por ello exenta de dudas, qué supuestos presuponen un *incumplimiento sustancial de las obligaciones contables*, de modo que junto al previsto en el mencionado R.D. 1547/82, se entiende que también existe tal incumplimiento cuando concurren las circunstancias contenidas en los apartados a), b) c), d) y e) del citado artículo, anteriormente transcrito.

Sin embargo, que se den tales circunstancias no significa que sea aplicable en todo caso el régimen de estimación indirecta de bases, rendimientos o cuotas, por cuanto el *carácter subsidiario* de dicho régimen respecto del de estimación directa y de estimación objetiva queda claramente plasmado en el artículo 64 del R.G.I., de tal forma que aun cuando se produzca alguna de dichas causas, la Administración no estará habilitada a aplicar el régimen de estimación indirecta si de otra manera pudiera hacerse una completa estimación de bases, rendimientos o cuotas.

VI. 2. Anomalías sustanciales en contabilidad

Llegados a este punto, delimitar la noción de anomalías sustanciales en contabilidad no se presenta como una tarea fácil. Y no lo es, por cuanto la L.G.T. no define en lugar alguno el concepto de anomalía sustancial en contabilidad, así para precisar tal concepto deberemos recurrir a la doctrina y a la jurisprudencia que, unas veces en el ámbito de las infracciones y sanciones tributarias, y del delito fiscal y, otras, en el ámbito concreto de la estimación indirecta, se han pronunciado al respecto.

La Fiscalía del Tribunal Supremo en su Circular número 2/1978, y a propósito del delito fiscal, declaró con respecto a las falsedades o anomalías sustanciales en contabilidad que desde luego, podrán consistir en "cualquier mutación de la verdad en los documentos contables que presente gravemente alterada o que enmascare de manera fundamental la verdadera situación o movimiento económico de la empresa, simulando u ocultando datos de modo tendente a eludir el impuesto u obtener indebidamente el beneficio fiscal."

Por su parte, en el ámbito de infracciones y sanciones, en la Resolución del T.E.A.C. de 29 de mayo de 1.979, el Tribunal pone de manifiesto que:

"... para aclarar el término sustancial referido a una anomalía contable ha de tenerse en cuenta que la misma ha de afectar a la esencia o naturaleza de las operaciones económicas, y que el valor y estimación de las bases imponibles sean alterados con grave perjuicio para los legítimos intereses de la Hacienda Pública en orden a la exacción de los tributos."

De acuerdo con tales circunstancias, puede interpretarse que no cualquier defecto formal o material, ni siquiera la falta de contabilización de una sola operación, puede calificarse de anomalía sustancial en la contabilidad, y ello por el carácter de sustancialidad que necesariamente debe reunir esa alteración, mutación o variación, cualitativa o cuantitativa, de la realidad contable, en cuanto que reflejo de la realidad patrimonial de la empresa.

Sobre lo que deba entenderse por el vocablo "contabilidad", cabe mencionar la Instrucción número 2/80, de 15 de octubre de la Inspección Central de los Tributos que, a efectos de redacción de las actas y diligencias que extiende la Inspección de los tributos señala lo siguiente:

"Por contabilidad hay que entender, de acuerdo con las normas vigentes y los pronunciamientos de la jurisprudencia, la que reúna los requisitos exigidos por la legislación mercantil común o especial que sea aplicable, junto con los requisitos reglamentarios establecidos por las normas fiscales (...)."

Interesa, en este sentido, tener en cuenta la distinción ya reseñada entre requisitos formales y materiales de la contabilidad, y como señala GARRIGUES³, mientras el contenido formal comprende la llevanza de los libros con los requisitos extrínsecos e intrínsecos legales, el contenido material consiste en la necesidad de utilizar los libros de modo tal que se consiga la finalidad primaria de la contabilidad, esto es, hacer visible la existencia y modificaciones de los recursos económicos del comerciante.

En consecuencia, puede defenderse, que si bien el carácter sustancial de la anomalía se pondrá generalmente de manifiesto cuando aquélla recaiga sobre el contenido material de la contabilidad, también pueden calificarse con tal carácter aquéllas otras referidas a los requisitos formales legalmente exigidos, en la medida en que sus efectos impidan o alteren la determinación del contenido material, y en concreto, de la imagen fiel del patrimonio de una compañía.

VI. 3. Noción de anomalías sustanciales en contabilidad en relación con el concepto incumplimiento sustancial de las obligaciones contables

La delimitación de la noción de anomalías sustanciales en contabilidad hasta ahora expuesta no tiene el mismo alcance cuando extrapolamos tal concepto al ámbito de la apli-

³ GARRIGUES, J.: Curso de Derecho Mercantil I, Madrid 1956, págs. 214 y 523.

ESTUDIOS

cación del régimen de estimación indirecta, y en concreto, a los supuestos contenidos en el referido artículo 64.2 del R.G.I., que habilitan a la Administración a aplicar dicho régimen. Y no tiene el mismo alcance en el sentido de que no toda anomalía sustancial en contabilidad, en los términos expresados, sea suficiente para determinar la aplicación del régimen de estimación indirecta de bases, rendimientos o cuotas.

Como ya ha quedado dicho al inicio, nada dice la L.G.T. al respecto. Tampoco hace uso de tal expresión el R.G.I.. Sin embargo, son muchos los casos, por no decir todos, en los que la doctrina utiliza la expresión *anomalías sustanciales en contabilidad* para referirse a los supuestos de incumplimiento sustancial de las obligaciones contables recogidos en el citado Reglamento, entendiendo, por tanto, que se ha producido un incumplimiento sustancial de las obligaciones contables en tanto que existe una anomalía sustancial en contabilidad. Sin embargo, y como ha quedado expuesto en el anterior análisis contable, el hecho de que exista un incumplimiento sustancial de las obligaciones contables no presupone la necesaria existencia de una anomalía sustancial en contabilidad. Así, en la Resolución de 17 de enero de 1.989 el T.E.A.C. señala: *"que (...) si bien no se observan anomalías sustanciales en el libro registro de ingresos y gastos, debe señalarse que el interesado no ha aportado factura o documento alguno justificativo de los asientos contenidos en los registros de manera que existe una imposibilidad manifiesta de comprobar la veracidad de los datos consignados (...)".*

De forma mucho más confusa se expresa al respecto la Circular de la Dirección General de Inspección, Finanzas y Tributos de 17 de noviembre de 1.986, que, a propósito de la aplicación del régimen de estimación indirecta, dispone:

" Debe tenerse presente, en todo caso, el sentido lato con el que el artículo 64.2 del R.G.I. define las anomalías contables; de suerte que, bien cuando éstas dificulten gravemente la exacta constatación de las operaciones realizadas, o bien, simplemente cuando tales irregularidades hagan dudar razonablemente de la veracidad de los libros y restante documentación contable por incongruencias probadas, la vía hacia la estimación indirecta debe entenderse expedita ...".

Del texto transcrito se advierte, en primer lugar, la utilización de la expresión *anomalías contables* respecto de los supuestos de incumplimiento sustancial de obligaciones contables, salvo en lo referente al carácter *sustancial* de las anomalías que, pese a su importancia, parece que la Administración lo ha olvidado en esta ocasión. Pero a continuación, y refiriéndose a tales anomalías pasa a mencionar únicamente los supuestos contemplados en los apartados c) y e) del tan citado artículo 64.2 del R.G.I..

Al respecto cabe preguntarse lo siguiente: *¿debe entenderse que no son anomalías sustanciales en contabilidad los otros tres supuestos, o es que la Administración se sirve en esta ocasión del concepto "anomalías contables" para enfatizar aquéllos dos supuestos en que más dificultades puede encontrar a los efectos de que prospere la aplicación del régimen de estimación indirecta de bases, rendimientos o cuotas?* La lectura íntegra del texto de la Circular difícilmente ofrece dudas al respecto, pues pronto se llega a la conclusión de que la finalidad de la misma no es otra que la de incitar a los Actuarios a aplicar sin reparos el régimen de estimación indirecta, haciendo especial incapié en aquellos casos en los que mayores dificultades va ha tener la Administración para probar que no puede determinar las bases, rendimientos o cuotas por otro régimen que no sea el de estimación indirecta, construyendo de este modo una especie de justificación o respaldo a sus intereses.

En este mismo sentido, en las consideraciones finales de la Circular se establece que *entre las circunstancias que impiden la estimación completa de las bases o rendimientos, la más destacable, y en suma, aquella que debe polarizar la mayor parte de los supuestos viene representada por las irregularidades sustanciales en la contabilidad del sujeto pasivo (...).*

Al respecto, señala PONT MESTRES⁴, que se trata de soslayar el "obstáculo" que para la Administración representa la contabilidad (...), aun cuando la contabilidad del interesado sea correcta, ha de procurarse aplicar la estimación indirecta por pocas posibilidades que haya de que prospere.

Habida cuenta, entonces, del uso indistinto que, dando lugar a enormes confusiones, se hace de ambas expresiones, al delimitar la noción de *anomalías sustanciales en contabilidad* en aras a determinar cuándo procede aplicar el régimen de estimación indirecta, *en tanto que se ha producido un incumplimiento sustancial de las obligaciones contables*, debe atenderse al efecto que se deriva las mismas: deben impedir a la Administración la determinación de los hechos relevantes para la aplicación del tributo, así como la cuantificación de los mismos según criterios de certeza, y ello una vez agotadas todas las posibilidades de llegar a tal determinación, que se hace posible no únicamente en base a la contabilidad, sino en base también a toda la documentación facilitada por el contribuyente. En definitiva, no se debe olvidar el *carácter subsidiario* del régimen de estimación indirecta, en el sentido de que, por muy sustanciales que sean las anomalías en la contabilidad del sujeto pasivo, si por otros medios la Administración puede conocer los datos necesarios para la estimación de las bases, rendimientos o cuotas, no estará habilitada para recurrir a la aplicación de dicho régimen.

En consecuencia, y en opinión de ARIAS VELASCO⁵, la omisión o falseamiento de alguna o algunas operaciones aisladas en una contabilidad veraz en su conjunto no determinará necesariamente la aplicación de la estimación indirecta cuando a través de registros auxiliares o de documentos extracontables, puedan reconstruirse y cifrarse las operaciones omitidas. Tampoco el hecho de que la contabilidad no se ajuste en su técnica a planes contables, aún de preceptiva aplicación, si es intrínsecamente veraz, de forma que no impida determinar mediante las oportunas correcciones la base imponible real.

Por su parte, PENA GARBIN⁶, señala la existencia de una serie de irregularidades contables que no habilitan para la aplicación del régimen de estimación indirecta, a saber:

- La falta de legalización o diligenciado de los libros.
- No llevar los libros obligatorios pero sí otros libros y documentos que permitan la estimación directa.
- Llevar la contabilidad en soporte magnético legible por ordenador siempre que se pueda traducir a forma escrita.

⁴ Vid. *supra* nota 1.

⁵ ARIAS VELASCO, J.: "La estimación indirecta de bases imposables", en *Crónica Tributaria*, nº 43/1982, pág. 36.

⁶ Vid. *supra* nota 2.

ESTUDIOS

— Retraso superior a cuatro meses de las anotaciones en los libros oficiales existiendo documentación auxiliar que permita el seguimiento diario de las operaciones realizadas.

— Incumplimiento del deber de transcribir cada año el balance y la cuenta de resultados o de elaborar trimestralmente los balances de comprobación de sumas y saldos cuando se lleve correctamente el libro Diario.

— No ajustarse estrictamente a los principios y definiciones del Plan General de Contabilidad siempre que esto no afecte a la cuenta de resultados o sus consecuencias puedan detectarse de la propia documentación contable.

Baste señalar que, si bien el *carácter subsidiario* del régimen de estimación indirecta es defendido unánimemente por la doctrina en los términos que ha quedado expuesto, desgraciadamente la actuación de los órganos de la Inspección ha ido encaminada en sentido contrario. Y ello no es extraño, por cuanto la Administración en la mencionada Circular advierte a tales órganos del siguiente modo: "A pesar del carácter subsidiario del régimen de estimación indirecta (...) debe fomentarse su utilización, desterrando la excepcionalidad que antes hubiera tenido (...). Conviene tener presente que en la actual regulación ya no es preciso que a la Administración le resulte "imposible" fijar las bases imponible, sino que en principio basta que concurren señaladas circunstancias que impidan la estimación "completa" de bases rendimientos o cuotas".

VI. 4. El Tribunal Económico-Administrativo Central y los Tribunales Jurisdiccionales

Los órganos de la Inspección, a la vista de lo dispuesto en la tan referida Circular, no dudaron en dirigir sus actuaciones de acuerdo con el contenido de la misma, y en consecuencia, han venido aplicando el régimen de estimación indirecta de determinación de bases imponibles de forma "abusiva", dando lugar a un gran número de Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central, así como a Sentencias de los Tribunales Jurisdiccionales, que afortunadamente, no sólo ayudan a delimitar en cierta medida la noción de *anomalías sustanciales en contabilidad y de incumplimiento sustancial de obligaciones contables* de acuerdo con lo previsto en los artículos 50 de la L.G.T. y 64.2 del R.G.I., sino que preservan la seguridad jurídica del contribuyente.

Un detenido estudio de las Resoluciones del T.E.A.C y de las Sentencias dictadas por Tribunales Jurisdiccionales, nos ha llevado a extraer las siguientes conclusiones en relación a los casos en que no procede la aplicación del régimen de estimación indirecta para la determinación de bases, rendimientos o cuotas, pese a haber sido aplicado por la inspección tomando como fundamento los supuestos de *incumplimiento sustancial de obligaciones contables o de anomalías o irregularidades sustanciales en contabilidad*. Tales conclusiones son las siguientes:

1º. No incumple sustancialmente sus obligaciones contables como causa determinante de la aplicación del régimen de estimación indirecta, el sujeto pasivo que no lleve su contabilidad en la forma determinada por el Código de Comercio, si a cambio cumple un sistema de registros cuyo objetivo es la captación y control de los flujos económico-financieros de su actividad que permiten determinar la base por estimación directa. No se trata, pues, de

imponer al sujeto pasivo un sistema contable concreto. **(Resolución del T.E.A.C. de 8 de Septiembre de 1.987 y Sentencia de la Audiencia Territorial de Valladolid de 13 de noviembre de 1.987).**

2°. La existencia de irregularidades en los apuntes contables o la omisión de obligaciones registrales, independientemente de la infracción tributaria en que pudiera incurrir el sujeto pasivo, no habilitan a la aplicación del régimen de estimación indirecta si no impiden determinar los rendimientos. **(Resoluciones del T.E.A.C de 19 de Julio y de 13 de Septiembre de 1.988).**

3°. No puede conceptuarse como anomalía sustancial en la contabilidad la duda a cerca de la veracidad de la misma, deducida del hecho de que existan "ratios" calculados a partir de la observación de otras actividades empresariales de similares características, y mucho menos del hecho de que los ingresos registrados no son acordes con los del ejercicio siguiente. **(Resoluciones del T.E.A.C. de 14 de diciembre de 1.987, de 17 de enero de 1.989 y de 20 de junio de 1.990).**

4°. Las anomalías detectadas por la Inspección no pueden ser calificadas de "sustanciales", ni constituir premisa necesaria para aplicar el régimen de estimación indirecta, si el actuario no ha acreditado de forma suficiente que dificultan gravemente la exacta constatación de las operaciones realizadas. **(Resolución del T.E.A.C. 26 de febrero de 1.992).**

5°. Aun en el caso de estar suficientemente acreditado el incumplimiento sustancial de las obligaciones contables es preciso que la Administración pruebe la imposibilidad de conocer los datos necesarios en orden a la determinación de la base imponible. Es requisito necesario la existencia de un ligamen entre la causa de aplicación del régimen de estimación indirecta y el resultado de la determinación de bases o rendimientos. **(Resoluciones del T.E.A.C. de 24 de noviembre 1.987, de 15 de marzo de 1.988, 14 de junio de 1.988, 13 de septiembre de 1.988, 18 de octubre de 1.988, de 8 de septiembre de 1.992 y la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 2 de marzo de 1.993).**

6°. No cabe invertir el proceso lógico de aplicación del régimen de estimación indirecta, prescindiendo de la verificación de la contabilidad y determinando directamente las ventas en función de índices y módulos, y al observar que las declaradas por el sujeto pasivo no coinciden con aquéllas, presumir que existen irregularidades en la contabilidad, eliminando de esta forma el carácter subsidiario que tiene dicho régimen. **(Resoluciones del T.E.A.C. de 14 de diciembre de 1.987 y de 11 de abril de 1.989).**

7°. Pueden no existir anomalías sustanciales en la contabilidad, por no observarse éstas en el libro registro de ingresos y gastos, y sin embargo, producirse un incumplimiento sustancial de las obligaciones contables constituido por la no aportación de facturas o documentos justificativos de los asientos contenidos en los registros de manera que no pueda ser comprobada la veracidad de los datos consignados, lo cual no permite a la Administración Tributaria el conocimiento de los datos necesarios para la estimación completa de los rendimientos. **(Resoluciones del T.E.A.C. de 18 de octubre de 1.988 y de 17 de enero de 1.989).**

8°. No puede afirmarse que la contabilidad presenta anomalías sustanciales que impiden la determinación de la base imponible por los sistemas ordinarios, fundamentando la existen-

ESTUDIOS

cia de ingresos no contabilizados en un muestreo de determinadas facturas, sin realizar un examen detallado y completo de la contabilidad del contribuyente. **(T.S.J. de Valencia de 3 de diciembre de 1.990).**

VII. CONCLUSIONES

1. No puede hablarse de *anomalías sustanciales en contabilidad* cuando los defectos que se pongan de manifiesto afecten a la contabilidad en su aspecto formal, sí en cambio, cuando el aspecto material de la misma se vea alterado, puesto que impedirá mostrar la imagen fiel del patrimonio de la compañía.

2. Es forzoso destacar la improcedencia de una utilización indistinta de las expresiones *anomalías sustanciales en contabilidad* e *incumplimiento sustancial* de las obligaciones contables, por cuanto hacen referencia a conceptos dotados de autonomía propia, en el sentido de que no necesariamente son reflejo de los mismos hechos o realidades contables, y, en consecuencia, puede darse uno sin el otro.

3. No todo incumplimiento resulta necesariamente de la existencia de una anomalía a los efectos de aplicar el régimen de estimación indirecta para la determinación de bases, rendimientos o cuotas. Y ello porque la expresión *anomalías sustanciales en contabilidad*, determina un concepto jurídico indeterminado, cuya interpretación no puede quedar sometida a la facultad discrecional de la Administración, sino que debe ser interpretado en cada caso concreto de conformidad con los hechos y circunstancias del mismo.