

REQUISITOS LEGALES Y VALOR PROBATORIO DE LA CONTABILIDAD INFORMATIZADA.

INDICE

1.- INTRODUCCIÓN.....	2
2.- LIBROS DE REGISTRO.	2
3.- LIBROS OBLIGATORIOS	4
3.1.- LLEVANZA Y LEGALIZACIÓN DE LOS LIBROS OBLIGATORIOS	4
3.2.- CONSERVACIÓN DE LOS LIBROS OBLIGATORIOS.....	5
3.3.- SECRETO CONTABLE	5
3.4.- VALOR PROBATORIO DE LOS LIBROS OBLIGATORIOS.....	5
4.- LIBROS VOLUNTARIOS	6
4.1.- CARACTERISTICAS GENERALES.....	6
4.2.- CONSERVACIÓN DE LOS LIBROS VOLUNTARIOS.....	7
5.- OTROS LIBROS OBLIGATORIOS.	8
5.1.- CON REFERENCIA AL ÁMBITO FISCAL.-	8
5.2.- LIBROS REGISTRO DEL IVA/IGIC.....	8
6.- CUADRO ESQUEMA CON LOS ASPECTOS MÁS RELEVANTES	10

1.- Introducción.

Los empresarios tienen la obligación de llevar una contabilidad ordenada y adecuada a su actividad. El interés general acerca de que la contabilidad sea exacta se ha incrementado por varios hechos:

- En primer lugar, es el propio Estado quien por razones fiscales desea conocer el resultado del negocio de los empresarios, reforzando con normas fiscales el cumplimiento de los preceptos del Código.
- En segundo término, en materia de sociedades aparece el interés de los acreedores sociales por una autenticidad en los balances (que determinan el valor del patrimonio social y los resultados del ejercicio), pues su única garantía es en muchos casos el patrimonio de la sociedad (porque en las sociedades anónimas y de responsabilidad limitada los socios no responden personalmente de las deudas sociales).
- También surge en este mismo campo de las sociedades el interés de los propios socios, ya que participan en el beneficio social, cuyo cálculo es el resultado del balance. Por esta razón, en la regulación de las sociedades aparecen normas especiales sobre la contabilidad.
- Por último, se perfila cada vez más acusadamente el interés de los trabajadores por conocer la contabilidad de la empresa; en el momento de elaborar un convenio colectivo entre ellos y el empresario puede ser planteada en forma más precisa la discusión de sus términos si los trabajadores conocen la verdadera situación patrimonial del empresario. Este interés de los trabajadores se protege mediante el deber que se impone al empresario de ofrecer información económica al comité de empresa.
- Las operaciones que realizan las empresas han de ser anotadas en los denominados **libros registro**, que si bien tienen la denominación tradicional de “libros”, en la actualidad, en su mayoría, dichas anotaciones se realizan a través de medios informáticos.

2.- Libros de Registro.

El Código de comercio (*art. 25*) ordena a todo empresario (individual o social) la llevanza de una contabilidad ordenada y adecuada a su actividad mercantil, que permita un seguimiento cronológico de todas sus operaciones, así como la elaboración periódica de balances e inventarios, imponiéndose necesariamente la llevanza de un libro de *Inventarios y Cuentas anuales* y de un libro *Diario*.

En lo que afecta a las sociedades mercantiles exige, además, un libro o libros de *Actas*, así tenemos:

- **Libro de Inventarios y Cuentas Anuales** → Se abrirá con el balance inicial detallado de la empresa, y trimestralmente, al menos, se transcribirán en él, con sumas y saldos, los balances de comprobación. El libro deberá recoger también anualmente el inventario de cierre de ejercicio y las cuentas anuales (*art.28.1 del Código de comercio*).
- **Libro Diario** → habrá de registrar «día a día todas las operaciones relativas a la actividad de la empresa». Pero, también será válida, sin embargo, «la anotación conjunta de los totales de las operaciones por períodos no superiores al mes, a condición de que su detalle aparezca en otros libros o registros concordantes, de

acuerdo con la naturaleza de la actividad de que se trate» (art.28.2 del Código de comercio).

- **Libro de Actas** → las sociedades mercantiles llevarán un libro de actas en el que contarán, al menos, todos los acuerdos tomados por las juntas generales y especiales y los demás órganos colegiados de la sociedad, con expresión de todos los datos relativos a la convocatoria y a la constitución del órgano, un resumen de los asuntos debatidos, las intervenciones de las que se haya solicitado constancia, y, por último, los resultados de las votaciones. Las sociedades llevarán tantos libros de actas como órganos colegiados posea (arts. 26 del Código de comercio y art.106 del Reglamento del Registro Mercantil).

Como podemos ver, el Código de comercio se refiere a los «libros» de contabilidad aceptando de ellos un concepto amplio. En primer término, porque comprende no sólo los libros contables *stricto sensu*, o sea, aquellos en los que se hacen anotaciones numéricas de mutaciones patrimoniales, sino también a otros en los que se recogen acuerdos o hechos de otra naturaleza, como sucede con los *libros de Actas* (art.26.1 del Código de comercio y Sentencia 26 de junio de 1978, R.2.622), el *libro registro de acciones nominativas*¹ (para las sociedades anónimas) y el *libro registro de los socios* (para las sociedades limitadas).

Además, los libros pueden ser formados por hojas en blanco, en las que después se efectuarán los asientos o anotaciones (es decir, los libros existen antes de su utilización), o bien, se forman mediante la encuadernación de hojas una vez se efectúen en ellas los asientos (en este caso los libros se forman a posteriori) (art. 27.2 del Código de comercio).

Así pues, son libros obligatorios los siguientes (atendiendo al Código de comercio):

Exigidos por el Código	- Libro Diario - Libro de Inventarios y Cuentas Anuales - Libro de Actas (para todas las sociedades) - Libro Registro de Acciones Nominativas de las sociedades anónimas - Libro Registro de Socios de las sociedades limitadas
-------------------------------	---

Además de estos libros obligatorios, podrán llevar los empresarios otros libros o registros que estimen convenientes, según el sistema de contabilidad que adopten o la naturaleza de la actividad que desarrollen (a estos libros o registros alude el art.28.2 del Código de comercio).

¹ Las acciones nominativas de las sociedades figurarán en un libro registro en el que se anotan las sucesivas transferencias de dichas acciones; se indicará el nombre y apellidos, razón social, nacionalidad y domicilio de los sucesivos titulares, así como la constitución de derechos reales u otros gravámenes sobre aquellas.

3.- Libros obligatorios

3.1.- Llevanza y legalización de los libros obligatorios

La contabilidad puede ser llevada directamente por el empresario o por personas debidamente autorizadas para ello, sin perjuicio de la responsabilidad de aquél. Salvo prueba en contrario, se presume concedida la autorización a la persona que la lleve (art.25.2 del Código de comercio).

Los libros obligatorios tienen que ser llevados con determinadas formalidades, establecidas por la Ley para garantizar en lo posible la veracidad y exactitud de sus asientos. Aquí podemos distinguir entre requisitos extrínsecos y requisitos intrínsecos.

Los *requisitos extrínsecos* se refieren, principalmente, a la llamada legalización de los libros, consistente en que por el Registro Mercantil se ponga en el primer folio de cada libro una diligencia firmada de los que tuviere y sellen todas sus hojas (art.27.1 del Código de comercio). El Código, cuya disciplina se completa con las normas contenidas en el Reglamento del Registro Mercantil (arts.329 al 337), ha previsto que dicha legalización se pueda hacer de dos formas:

1. A priori, en cuanto que los libros debidamente encuadernados se legalizan antes de su utilización (art.27.1 del Código de comercio).
2. A posteriori, ya que es válida la realización «de asientos y anotaciones por cualquier procedimiento idóneo sobre hojas que después habrán de ser encuadernadas correlativamente para formar los libros obligatorios, los cuales serán legalizados antes de que transcurran los cuatro meses siguientes a la fecha del cierre del ejercicio» (art.27.2 del Código de comercio).

También están sometidos a la legalización el *Libro Registro de Acciones Nominativas* en las sociedades anónimas y el *Libro Registro de Socios* en las sociedades de responsabilidad limitada (art.27.3 del Código de comercio). En el Registro Mercantil debe llevarse, a su vez, un *libro fichero de legalizaciones* en el que harán constar los libros legalizados (art.27.4 del Código de comercio y 27 del Reglamento del Registro Mercantil).

Con relación a los *requisitos intrínsecos*, el Código indica que todos los libros y cuentas «deben ser llevados, cualquiera que sea el procedimiento utilizado, con claridad, por orden de fechas, sin espacios en blanco, interpolaciones, tachaduras ni raspaduras. Deberán salvarse a continuación, inmediatamente que se adviertan, los errores u omisiones padecidos en las anotaciones contables. No podrán utilizarse abreviaturas o símbolos cuyo significado no sea preciso con arreglo a la Ley, al reglamento o a la práctica mercantil de general aplicación. Las anotaciones contables deberán ser hechas expresando los valores en pesetas» (art.29 del Código de comercio).

Además del archivo de la documentación en su forma original existen otras formas como son las técnicas de microfilmación, de gran uso en el ámbito empresarial por facilitar el trabajo al reunir las características tan importantes como es la reducción de espacio, la velocidad de búsqueda de cualquier documento, el orden en el archivo de documentos, la obtención de duplicados microfilmados, etc.

Si los libros registro se llevan por medios informáticos se deberán conservar los ficheros magnéticos siguientes:

- Ficheros de datos de los cuales se deriven los datos a diligenciar.
- Ficheros de programas con los que se procesan los ficheros de datos.

3.2.- Conservación de los libros obligatorios

Los empresarios, o en su caso sus herederos, «conservarán los libros, correspondencia, documentación y justificantes concernientes a su negocio, debidamente ordenados, durante seis años, a partir del último asiento realizado en los libros, salvo lo que se establezca por disposiciones generales o especiales» (art.30.1 del Código de comercio)².

En el caso de disolución de sociedades, serán sus liquidadores los obligados a conservar los libros o justificantes hasta que se cumpla el plazo anteriormente indicado (art.30.2 del Código de comercio). Una vez cancelada la sociedad se depositarán en el Registro Mercantil (art.247.5 del Reglamento del Registro Mercantil).

3.3.- Secreto contable

El Código parte del principio de que la contabilidad de los empresarios es secreta, sin perjuicio de lo que derive de lo dispuesto en las Leyes (art. 32.1 del Código de comercio). A estos efectos es de interés destacar que el propio Código prevé la comunicación y la exhibición de los libros en determinados casos, a saber:

- La comunicación o reconocimiento general de los libros, correspondencia y demás documentos de los empresarios sólo puede decretarse por el Juez, de oficio o a instancia de parte, «en los casos de sucesión universal, suspensión de pagos, quiebras, liquidaciones de sociedades o entidades mercantiles, expedientes de regulación de empleo, y cuando los socios o los representantes legales de los trabajadores tengan derecho a su examen directo» (art. 32.2 del Código de comercio).
- La exhibición de los libros o documentos de los empresarios, cuyo reconocimiento ha de limitarse exclusivamente a los puntos que tengan relación con la cuestión de que se trate, sólo podrá decretarse «a instancia de parte o de oficio, cuando la persona a quien pertenezcan tenga interés o responsabilidad en el asunto en que proceda la exhibición» (art. 32.3 del Código de comercio).

El reconocimiento de los libros y de los documentos, ya sea general o particular, se hará en el establecimiento del empresario, en su presencia o en la de la persona que comisione, debiendo adoptarse las medidas oportunas para la debida conservación y custodia de los libros y documentos (art. 33.1 del Código de comercio).

3.4.- Valor probatorio de los libros obligatorios

El Código de comercio, en su redacción originaria, contenía un conjunto de normas que, de forma casuística, graduaba la fuerza probatoria de los libros de los comerciantes que, según una larga tradición, querían considerarse como un medio privilegiado de prueba cuando se llevaban de una forma ordenada.

Sin embargo, la doctrina del Tribunal Supremo había venido restringiendo el valor de esos preceptos, ya que reiteradamente había declarado que, a pesar de las normas establecidas en el Código de comercio, los Jueces podían valorar la prueba en su conjunto, de manera que otros medios probatorios pudiesen desvirtuar lo que resultara de los libros de comercio. La modificación que efectuó en el Código de comercio la Ley de 21 de julio de 1973 se ha conservado en el artículo 31 vigente, que establece que «el

² Este artículo viene a sustituir al antiguo artículo 45 del Código de comercio que señalaba el plazo de cinco años en lugar de seis

valor probatorio de los libros de los empresarios y demás documentos contables será apreciado por los Tribunales conforme a las reglas generales del Derecho». Las reglas a las que se refiere este artículo ha de entenderse que son las distintas normas sobre la apreciación de la prueba (arts.51 y 93 del Código de comercio y arts.1214 al 1253 del Código civil).

4.- Libros voluntarios

4.1.- Características generales.

Las sociedades, empresarios y profesionales han de llevar de forma obligatoria los libros analizados anteriormente, pero, además, pueden llevar voluntariamente todos aquellos que estimen oportunos para la mejor administración de sus empresas.

Los libros voluntarios sirven para reflejar de forma pormenorizada, con mayor precisión y detalle las anotaciones realizadas en los libros principales. Entre los libros que se utilizan de forma voluntaria destacan:

- *Libro de caja:* se utiliza para registrar todos los cobros y pagos que se realizan en efectivo. El saldo del libro refleja el dinero en efectivo que hay en la caja de la empresa en cada momento. Periódicamente se deben transcribir las operaciones del libro de caja al libro *Diario* mediante un asiento resumen en la cuenta “caja, pesetas”.
- *Libro de clientes:* en él se desglosan las cuentas individuales de cada uno de los clientes que, en contabilidad, se denominan de forma genérica: “Clientes”. En este libro se dedica una hoja o una ficha a cada cliente, donde se especifican cada una de las operaciones. En la columna *debe* se anotan las deudas del cliente con la empresa, en el *haber* las cancelaciones de las mismas; en la columna *saldo* se reflejan los importes a favor de la empresa.
- *Libro de proveedores:* en él se desglosa la cuenta que, en contabilidad, se denomina: “Proveedores”. En este libro se dedica una hoja o una ficha a cada proveedor. Las compras a los proveedores se anotan en el *haber* y los pagos o compensaciones en el *debe*. La columna de *saldo* a de entenderse como el importe que debe la empresa al proveedor en cuestión.
- *Libro de efectos a cobrar:* en él se anotan las letras de cambio que se han de cobrar, tanto a clientes como a otros deudores. Con el estudio de este libro se puede prestar atención a las indicaciones de los vencimientos de las letras para que sean presentadas al cobro en dicha fecha. También indica si las letras han sido descontadas o entregadas en gestión de cobro.
- *Libro de efectos a pagar:* consiste en un registro en el que se anotan todas las letras de cambio que se han de pagar a los proveedores, o cualquier otra deuda que se tenga que saldar mediante el pago de letras. Con el estudio de este libro se puede saber en todo momento las cantidades que se adeudan por este concepto, a quién, cuándo es el momento del pago, si el pago está domiciliado o no, etc.
- *Libro de almacén:* se utiliza para el control de las existencias que tenga la empresa, puesto que pueden existir diferentes tipos de almacenes; tales como materias primas, productos semielaborados, productos terminados, mercancías, envases, etc. Las empresas llevarán un registro para cada tipo de existencia. En dicho libro se registrará el precio de adquisición de las existencias o, en su defecto, el precio de mercado si fuese inferior al de adquisición. El control de las existencias se realiza en unos impresos denominados *fichas de almacén*, utilizando una para cada artículo.

También existen otros muchos libros voluntarios que se utilizan atendiendo a las necesidades concretas de cada empresa, como por ejemplo: libro de pedidos, de vencimientos, de bancos, etc.

4.2.- Conservación de los libros voluntarios

La documentación de todo orden que las empresas deben manejar experimenta un aumento creciente, por lo que es necesario descongestionar y conservar sólo lo estrictamente necesario, bien desde el punto de vista de su utilidad práctica para la empresa, bien desde aquel otro que exige la legislación.

En las operaciones de compraventa existen una serie de documentos que hay que conservar, y así lo dispone el artículo 30 del Código de comercio, que dice: “los empresarios conservarán los libros, correspondencia, documentación y justificantes concernientes a su negocio, debidamente ordenados, durante seis años, a partir del último asiento realizado en los libros, salvo lo que se establezca por disposiciones generales o especiales”. Este período de tiempo no se aplica a todos los archivos, ya que la legislación mercantil se refiere exclusivamente a la documentación que origina derechos y obligaciones de la empresa con relación a terceros.

Por tanto, la conservación de la documentación de carácter interno que no afecte a terceros (como es el caso de los mencionados libros voluntarios) resultará de poca utilidad durante dicho amplio período de tiempo; así pues, una vez que pierda actualidad, debería ser eliminada.

Asimismo, existe otro tipo de información que debería de conservarse permanentemente, como por ejemplo aquella que acredite la propiedad por parte de la empresa de cualquier bien inmueble.

5.- Otros libros obligatorios.

5.1.- Con referencia al ámbito fiscal.-

Otros libros obligatorios son los exigidos por otras leyes complementarias, aparte del Código de comercio. A modo de mención, ya que nuestro trabajo está centrado en los libros contables, citamos (con especial atención al ámbito fiscal):

<i>Exigidos por la Ley del Impuesto sobre Sociedades</i>	- Libro registro de compras - Libro registro de ventas - Libro registro de cobros y pagos - Libro registro de gastos
<i>Exigidos por la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido/ IGIC</i>	- Libro registro de facturas emitidas - Libro registro de facturas recibidas - Libro registro de bienes de inversión - Libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias
<i>Exigidos por la Ley del IRPF</i>	<u>Profesionales</u> - Libro registro de ingresos - Libro registro de gastos - Libro registro de bienes de inversión - Libro registro de provisión de fondos y suplidos <u>Empresarios</u> - Libro registro de ventas e ingresos - Libro registro de compras y gastos - Libro registro de bienes de inversión

5.2.- Libros registro del iva/igic

Los empresarios y profesionales, sujetos pasivos del IVA/IGIC, deberán llevar los siguientes libros registros:

1. Libro registro de facturas emitidas: en él se anotan las facturas y documentos equivalentes o sustitutivos expedidos, de todas las operaciones realizadas por el sujeto pasivo del impuesto. Las facturas emitidas se anotan de una en una, por orden correlativo de fechas y numeración, indicando el número, fecha, destinatario, base imponible, tipo impositivo y cuota repercutida. Las anotaciones individuales pueden sustituirse por asientos resumen en los que se haga constar la fecha, número, base imponible global, tipo impositivo y cuota global, siempre que:
 - Las facturas estén numeradas correlativamente y expedidas en la misma fecha.
 - El importe total conjunto, IVA/IGIC incluido, no exceda de 375.000 pesetas.
2. Libro registro de facturas recibidas: en este libro se anotan todas las facturas y documentos de aduanas recibidos de las operaciones realizadas en el ejercicio de la actividad profesional o empresarial. Las facturas o documentos de aduanas recibidos se numerarán por el destinatario en el mismo orden en que se van recibiendo, y será en este mismo orden en el que se anoten en el libro. Las anotaciones se realizarán de forma individualizada, indicando su número de recepción, fecha, nombre del expedidor, base

imponible, tipo impositivo y cuota soportada. La anotación individual puede sustituirse por un asiento resumen global siempre que:

- Las facturas hayan sido recibidas en la misma fecha.
- El importe individual de las facturas sea inferior a 75.000 pts.
- El importe total conjunto, IVA/IGIC incluido, no exceda de 375.000.

3. Libro registro de bienes de inversión: sólo están obligados a llevar este libro los sujetos pasivos del IVA/IGIC a los que sea aplicable la regla de prorrata y que tengan que realizar la regularización de los bienes de inversión durante los cuatro años siguientes al de realización de las operaciones. Se anotarán en este libro las facturas de cada bien de inversión (edificios, maquinaria, etc.), indicando la fecha de comienzo de la utilización y las regularizaciones realizadas.
4. Libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias: en este libro se anotarán las operaciones intracomunitarias relativas al envío o recepción de bienes para la realización de trabajos, informes periciales, valoraciones y dictámenes sobre dichos bienes. En las anotaciones se indicarán las operaciones realizadas, fecha, identificación de los bienes y su factura, destinatario o remitente, así como el estado miembro de origen y destino de los bienes y plazo fijado para realizar las operaciones.

Las características de llevanza y conservación de los libros de registro del IVA/IGIC son similares a las de los *libros registro* establecidos por el Código de comercio. Ahora bien, no es necesaria su llevanza al Registro Mercantil para su legalización.

6.- CUADRO ESQUEMA CON LOS ASPECTOS MÁS RELEVANTES

NORMATIVA CONTABLE PRINCIPAL	• Código de comercio - Título III del Libro Primero (arts.25 a 49) • Plan General Contable • Reglamento del Registro Mercantil (diversos artículos)
LIBROS OBLIGATORIOS	<i>Para todos los empresarios y sociedades:</i> - Libro de Inventarios y Cuentas Anuales - Libro Diario <i>Para todas las sociedades en particular:</i> - Libro o Libros de Actas <i>Para las sociedades anónimas:</i> - Libro Registro de Acciones Nominativas <i>Para las sociedades limitadas:</i> - Libro Registro de Socios
LLEVANZA DE LOS LIBROS OBLIGATORIOS	La contabilidad deberá ser llevada por el empresario o una persona autorizada. Los libros obligatorios exigen ser llevados con ciertas formalidades establecidas por la Ley para garantizar su veracidad y exactitud; cualquiera que sea el procedimiento con claridad, orden de fechas, sin espacios en blanco, tachaduras ni raspaduras, omitiéndose abreviaturas o símbolos cuyo significado no sea preciso a la Ley. Se expresarán en pesetas.
LEGALIZACIÓN DE LOS LIBROS OBLIGATORIOS	Se legalizarán llevándolos al Registro Mercantil, donde se pondrá en el primer folio de cada libro una diligencia firmada a la vez que se sellarán todas sus hojas. La legalización podrá realizarse: - A priori: los libros debidamente encuadernados se legalizan antes de su utilización. - A posteriori: los libros una vez realizadas las anotaciones en hojas sueltas son encuadernadas correlativamente, legalizándose antes de que transcurran cuatro meses a la fecha de cierre del ejercicio.
CONSERVACIÓN DE LOS LIBROS OBLIGATORIOS	Se conservarán los libros, documentos y justificantes durante seis años (por el empresario o por sus herederos), a partir del último asiento realizado en los libros. En caso de disolución de la sociedad, los liquidadores deberán conservar los libros durante el plazo anteriormente indicado, procediendo a entregarlos al Registro Mercantil una vez cancelada la sociedad.
VALOR PROBATORIO DE LOS LIBROS OBLIGATORIOS	Será apreciado por los Tribunales conforme a las reglas generales del Derecho (se refiere a las distintas normas sobre la aprobación de la prueba).
LIBROS VOLUNTARIOS	- Libro de caja - Libro de clientes - Libro de proveedores - Libro de efectos a cobrar - Libro de efectos a pagar - Libro de almacén - Etc.
CONSERVACIÓN DE LOS LIBROS VOLUNTARIOS	La conservación de la documentación de carácter interno que no afecte a terceros por un período de seis años no resulta necesaria, pudiendo ser eliminada cuando pierda su actualidad.