

general; errónea porque incluía dentro de ellos la exactitud, lo cual es contrario a la doctrina moderna, y desordenada porque carecía de una exposición sistemática de la materia, e incluso de una terminología propia e internacionalmente armonizada, como era el caso de emplear el término *criterios* en lugar del término *principios*, que es el consagrado universalmente (1).

En cuanto a la Ley de Sociedades Anónimas de 1951, el juicio es, si cabe, más desfavorable. Su Capítulo VI, dedicado al balance, era una mezcla de disposiciones tomadas con falta de rigor del Código Civil italiano de 1942 y de la Ley Alemana de Sociedades de 1937. Nuestra Ley de Sociedades Anónimas nació, pues, con una serie de defectos técnicos —nos referimos al citado Capítulo VI—, que el tiempo se encargó de poner de manifiesto y que tuvieron que salvarse en el aspecto práctico con el buen juicio y la debida preparación de los profesionales (2).

Los principios contables que figuraban en la Ley de Sociedades Anónimas presentaban los mismos inconvenientes que los indicados al hablar del Código de Comercio. Los modelos de balance y de cuenta de resultados contenidos en dicha Ley no respondían a las exigencias mínimas que ya en 1951 tenían su carta de naturaleza en los países industrializados. Las normas de valoración eran también insuficientes, observándose claras lagunas. Se guardaba silencio sobre cuestiones tan importantes como los grupos, las empresas asociadas, la consolidación, etcétera. En fin, la información contable que regulaba el texto que comentamos tenía poca significación y apenas ilustraba a los usuarios de la misma.

Como nota optimista y excepción a este cuadro bien deprimente que hemos expuesto, debemos hacer referencia, aunque sea muy apretada, al Plan General de Contabilidad. Aprobado en 1973, representa el mayor esfuerzo realizado en España para modernizar la contabilidad de nuestras empresas, y, por tanto, la información contable de nuestro país. Se trata de un texto que constituye el instrumento de normalización de la contabilidad española, gracias al cual nos hemos podido in-

(1) Prólogo de CARLOS CUBILLO VALVERDE a la obra *El Derecho Contable en España*, de la que es autor el Profesor BLANCO CAMPAÑA, Instituto de Planificación Contable, Madrid, 1983.

(2) Para profundizar en el tema puede consultarse el trabajo del Profesor FERNÁNDEZ PEÑA «La Información Económica en la Ley de Sociedades Anónimas». Discurso de ingreso como académico de la Real Academia de Ciencias Económicas y Financieras, Barcelona, 1966.

sertar en el movimiento mundial armonizador de la información contable. Aceptado por profesionales y expertos, por el empresariado y por los estamentos docentes, el Plan General de Contabilidad ha producido efectos muy beneficiosos en el marco de nuestra economía.

No obstante lo indicado, tenemos que reconocer que el Plan General de Contabilidad ha tenido limitaciones muy importantes, que le han impedido explotar al máximo los objetivos propios de un texto de tal naturaleza. Tales son, principalmente, las impuestas por la pobreza que caracterizaba a nuestro ordenamiento jurídico contable, cuestión que hemos expuesto más arriba. Porque lo que no puede olvidarse es que el Plan General de Contabilidad, como texto reglamentario que es, debe estar ajustado en todo momento a la legalidad vigente sin que pueda exceder en ninguno de sus puntos los límites marcados por ésta.

Pero aun con dichos inconvenientes, lo cierto es que el Plan General de Contabilidad de 1973 durante los diecisiete años de su vigencia ha contribuido muy notablemente a mejorar la información contable española, colocándonos en una plataforma muy adecuada para abordar la nueva etapa que se acaba de abrir con la Reforma de nuestro Derecho contable implantada por la Ley 19/1989, de 25 de julio.

La crítica negativa que antecede, de la que sólo salvamos el Plan General de Contabilidad, debe extenderse a la auditoría, cuya regulación anterior a la Ley 19/1988, de 12 de julio, y a la Ley 19/1989, de 25 de julio, era tan defectuosa o aún más que la relativa a la información contable y a la contabilidad de las empresas. La Ley de Sociedades Anónimas de 1951 fue desafortunada en el tema de la auditoría. Tan importante función para la fiabilidad de la información contable, en lugar de haber sido encomendada a profesionales especializados, fue atribuida a *accionistas censores*. Como dice FERNÁNDEZ PEÑA, el legislador siguió antecedentes que existieron el siglo pasado en Francia y Bélgica (3). Pero ignoró que al comenzar el siglo XX este criterio se había cambiado, introduciendo la auditoría con la fisonomía que actualmente presenta en el mundo moderno. La experiencia ha demostrado que la institución de los *accionistas censores* no ha podido cumplir la finalidad para la que fue creada.

Por otra parte, la Ley 16/1973, de 21 de julio, que modificó el Código de Comercio, no supuso avance alguno en la materia. El *experto titulado superior* al que dicha Ley le atribuía la función auditora

(3) «La Información Económica en la Ley de Sociedades Anónimas», trabajo citado.

aparece como una figura extraña, de contornos imprecisos y capaz de producir conflictos profesionales, como en realidad sucedió. Además, los casos sometidos a auditoría añadían muy poca cosa a lo establecido con anterioridad. Finalmente, al remitir la Ley citada a normas reglamentarias el régimen de responsabilidad, incompatibilidades, retribución y actuación del *experto titulado superior* implicaba un estado de inseguridad perjudicial para el desarrollo de la función auditora, ya que las bases de dicho régimen deben estar claramente determinadas por vía legislativa. A título meramente anecdótico añadimos que las normas reglamentarias anunciadas por el legislador en 1973 todavía se están esperando.

*
* *
*

Los párrafos anteriores describen brevemente la situación de nuestro Derecho contable con anterioridad a la Reforma de la Ley 19/1989, de 25 de julio (4). Obvio es que una situación tan poco confortable exigía un planteamiento completo de la materia y una regulación adecuada y urgente de la misma, como hemos señalado al comenzar este artículo. Nuestra incorporación a la C.E.E. en 1.º de enero de 1986 supuso un impulso definitivo a la realidad de la Reforma contable por el hecho de quedar obligados a la adaptación de nuestra legislación a las Directivas Comunitarias del Derecho de sociedades.

La Reforma contable afecta a varios textos legales y en particular al Código de Comercio, a la Ley de Sociedades Anónimas de 1951 y a la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada de 1953. Además, a consecuencia de la Reforma queda derogado el Plan General de Contabilidad de 1973, sustituyéndose por un nuevo texto ajustado a la legalidad ya vigente.

I. CODIGO DE COMERCIO

La Reforma comprende el Título III del Libro primero del Código, que pasa a denominarse *De la contabilidad de los empresarios* (5).

(4) Nuestra exposición no comprende la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, por tratarse de una materia específica que no es objeto de este trabajo.

(5) En cuanto al Código de Comercio, la Reforma le afecta también, como luego veremos, por la modificación que introduce en el régimen jurídico de las

Hay que advertir previamente que la Reforma incluye en el texto citado las normas contables de general aplicación, cualquiera que sea el titular de la empresa, si bien por disposición del propio Código, artículo 41, la formulación, sometimiento a la auditoría y publicación de sus cuentas anuales, las sociedades anónimas, de responsabilidad limitada y en comandita por acciones se regirán por sus respectivas normas.

La Sección primera, artículo 25 a 33, inclusive, regula la materia de los libros de los empresarios, estableciendo como obligatorios, sin perjuicio de lo que se disponga en las leyes o disposiciones especiales, el libro de Inventarios y Cuentas Anuales y el libro Diario. Las sociedades mercantiles llevarán además un libro o libros de actas.

Quizá la modificación más importante de la Reforma en el punto que ahora examinamos consista en la transferencia de competencias que se hace a favor de los Registros Mercantiles en cuanto a la legalización de los libros obligatorios, descargando de ellas a los órganos de la justicia.

Otras cuestiones se regulan en la Sección primera, referidas principalmente a los requisitos de los libros de contabilidad, la obligación de formular en pesetas las anotaciones contables, el período de tiempo que deben conservarse los mismos, así como su documentación y justificantes (se eleva a seis años a partir del último asiento cuando en la legislación anterior eran cinco), su valor probatorio, los casos de reconocimiento y exhibición, etc. Cuestiones todas ellas que aportan pocas novedades o que continúan sin variación, no presentando, por tanto, dificultades merecedoras de atención especial.

La Sección segunda, artículo 34 a 41, inclusive, se destina a las cuentas anuales que deberá formular el empresario al cierre del ejercicio, estableciendo una serie de requisitos, a los cuales las mismas habrán de ajustarse. Nota importante a destacar es la introducción en nuestro Derecho nacional de la figura de la *imagen fiel* con su carácter preferencial y conforme a la regulación de la cuarta y de la séptima Directivas del Derecho de sociedades de la C.E.E. Dicha Sección contiene también los principios contables y el régimen legal de auditoría, sin perjuicio de lo dispuesto sobre este último particular en otras leyes.

La Sección tercera, artículos 42 a 49, inclusive, contiene las normas sobre presentación de las cuentas de los grupos de sociedades. La

sociedades en comandita por acciones a las cuales les son de aplicación prácticamente las mismas normas contables que a las sociedades anónimas.

ubicación de esta materia en el Código de Comercio fue objeto de ciertas polémicas; en algunos de los borradores previos al Proyecto de la Ley 19/1989, de 25 de julio, la regulación de las cuentas de los grupos aparecería incluida en la Ley de Sociedades Anónimas. Pero muchos expertos y profesionales se mostraban partidarios de que dicha regulación fuera objeto de una ley específica. En nuestra opinión, este último punto de vista hubiera sido el más acertado, aunque reconociendo que la cuestión no tiene demasiada importancia.

La Sección tercera constituye realmente la legislación española sobre consolidación formulada en armonía con la séptima Directiva de la C.E.E. Pero hay que advertir que dicha legislación no trata de definir ni regular el grupo como unidad económica con las consecuencias patrimoniales que de ello se derivarían, puesto que su objeto se limita a la esfera propia de las cuentas anuales consolidadas. La Sección tercera, pues, contiene una legislación que, como en el caso de la séptima Directiva, se inscribe en el Derecho contable propiamente dicho.

En la Introducción del nuevo Plan General de Contabilidad, apartado 8, se señala como uno de los trabajos que quedan pendientes para ser desarrollados posteriormente por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas el relativo a la *Metodología de las cuentas de los grupos de sociedades o cuentas consolidadas*. Obvio es que el mundo profesional espera con impaciencia este trabajo, en el cual, estamos seguros, se aclararán numerosos puntos dudosos que presenta la regulación del Código sobre tan importante materia.

II. LEY DE SOCIEDADES ANONIMAS

La Reforma ha derogado el Capítulo VI de la Ley de Sociedades Anónimas de 1951, sustituyéndolo por el actual Capítulo VII, con el epígrafe *De las cuentas anuales* (artículo quinto de la Ley 19/1989, de 25 de julio). Las modificaciones llevadas a cabo por la Reforma son sustanciales y suponen un cambio radical en el Derecho contable tradicional de las sociedades anónimas. Buena parte de las disposiciones de la cuarta Directiva han quedado incluidas en el Capítulo VII citado, lo cual es lógico, puesto que dicha Directiva, por lo que respecta a nuestro país, afecta a las sociedades anónimas, sociedades de responsabilidad limitada y sociedades en comandita por acciones. Y como veremos en seguida, estas dos últimas formas de sociedades deberán

aplicar, con la excepción de algún punto concreto, las mismas normas contables que las sociedades anónimas.

Por consiguiente, desde la entrada en vigor de la Reforma las sociedades anónimas están sujetas, por un lado, a las disposiciones del Código de Comercio, porque este texto, como ya hemos dicho, contiene las normas contables de general aplicación cualquiera que sea el titular de la empresa, y, por otro lado, al Capítulo VII de su propia Ley (6) (7).

III. LEY DE SOCIEDADES DE RESPONSABILIDAD LIMITADA

La Reforma ha modificado sustancialmente la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada de 1953, disponiendo que el Capítulo VI de la misma se denominará *Cuentas anuales y distribución de beneficios*, quedando integrado por los artículos 26 y 27 (artículo duodécimo de la Ley 19/1989, de 25 de julio).

Pues bien, de acuerdo con la Reforma, las sociedades de responsabilidad limitada deberán aplicar, en materia de cuentas anuales, las mismas normas que las sociedades anónimas, salvo en lo que afecta a los dos puntos siguientes, que son de regulación específica:

— El derecho que tiene cualquier socio a examinar, en la época y durante el plazo que señale la escritura social, por sí o en unión de persona perita, las cuentas anuales de la sociedad con todos sus antecedentes. El plazo que señale la escritura social para el examen de las cuentas no podrá ser inferior a quince días. Si la escritura social no fijase época para el examen de las cuentas, el socio podrá ejercitar este derecho en cualquier momento (art. 26 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada).

— Los socios tendrán derecho a los beneficios repartibles en la proporción correspondiente a sus respectivas participaciones sociales. Será nulo todo pacto en contrario, salvo lo dispuesto en el artículo 10 (art. 27 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada) (8).

(6) Este régimen es aplicable igualmente a las sociedades anónimas laborales (artículo decimoquinto de la Ley 19/1989, de 25 de julio).

(7) Por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, se ha aprobado el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, derogándose la Ley de 17 de julio de 1951, sobre régimen jurídico de dichas sociedades. En lo sucesivo, nuestras referencias serán hechas con relación al mencionado Texto Refundido.

(8) Artículo 10 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada: «En la escritura fundacional podrán establecerse, con carácter obligatorio para todos o al-

IV. CODIGO DE COMERCIO: SOCIEDADES EN COMANDITA POR ACCIONES

A diferencia de las sociedades anónimas y de responsabilidad limitada, cuyo régimen jurídico fue objeto de leyes especiales en la década de los cincuenta, las sociedades en comandita continuaron incluidas en el Código de Comercio, rigiéndose por una legislación acomodada al marco económico y financiero propio del pasado siglo, pero impropio de las circunstancias que vienen dominando el mundo de los negocios a partir sobre todo de la segunda guerra mundial. Es más, la legislación del Código de Comercio anterior a la Reforma se limitaba a regular las sociedades en comandita simples, sin tratar específicamente de las sociedades en comandita por acciones, aunque estas últimas estaban reconocidas expresamente por el artículo 160 de dicho texto y el 99 del Reglamento del Registro Mercantil.

Pues bien, la Reforma, artículo decimocuarto de la Ley 19/1989, de 25 de julio, ha establecido, dentro del Código de Comercio, una legislación sobre el régimen jurídico de las sociedades en comandita por acciones. Según esta legislación se aplicará a dichas sociedades la Ley de Sociedades Anónimas, salvo en lo que resulte incompatible con las disposiciones contenidas en la citada legislación (art. 152 del Código de Comercio).

Por consiguiente, en materia de cuentas anuales, las sociedades en comandita por acciones deberán aplicar las mismas normas que las sociedades anónimas, salvo en lo que afecta a la firma de dichos documentos que corresponderá a los socios colectivos, ya que a éstos, conforme al artículo 155 del Código de Comercio, les está atribuida la administración de la sociedad.

*

* * *

Expuesto lo anterior, conviene ahora dedicar algunos párrafos a la formulación de un breve comentario crítico sobre la Reforma contable llevada a cabo por la Ley 19/1989, de 25 de julio.

gunos de los socios, prestaciones accesorias distintas de las aportaciones de capital, expresando su modalidad, y, en su caso, la compensación que con cargo a beneficios hayan de recibir los socios que las realicen. Estas prestaciones no podrán integrar el capital de la sociedad.»

Desde el punto de vista global está claro que la Reforma ha supuesto un avance importante en nuestro Derecho contable tradicional caracterizado, como antes hemos indicado, por una regulación decimonónica, pobre, obsoleta y en discordancia con la de los países de nuestro entorno económico. Los esfuerzos realizados por el Plan General de Contabilidad de 1973 para potenciar la contabilidad española y su internacionalización quedan confirmados con la Reforma, la cual nos conducirá a que nuestra información contable, con su carta de naturaleza europea, esté en lo sucesivo armonizada con la de los demás Estados comunitarios.

El análisis global de la Reforma satisface, sin duda, las aspiraciones expresadas con harta frecuencia por expertos, profesionales y estudiosos en general; aspiraciones puestas bien de manifiesto en congresos y en cuantas reuniones técnicas se han celebrado en estos últimos años, así como en multitud de artículos y trabajos publicados sobre temas contables, cuyos autores han abogado insistentemente acerca de la necesidad y urgencia de la Reforma.

La Reforma se inscribe en el marco de la cuarta y de la séptima Directiva del Derecho de sociedades de la C.E.E., textos que, como bien dice A.E.C.A., su interpretación y posterior reformulación en forma de preceptos legales no era, desde luego, una tarea fácil, teniendo en cuenta, además, que nuestro país no participó, como miembro de pleno derecho, en su redacción (9).

Nuestro juicio positivo sobre la Reforma vista en el plano global no impide que señalemos, entrando en pormenores, ciertos puntos concretos de la misma que hubieran podido mejorarse de haberse aceptado las sugerencias y observaciones formuladas oportunamente por expertos y profesionales y por las mismas organizaciones que los integran, así como por la propia docencia (10). En los párrafos que siguen vamos a exponer algunos de esos puntos.

(9) Tomado del *Boletín A.E.C.A.*, núm. 17, «Dictamen sobre adaptación de la legislación mercantil a las Directivas comunitarias». Ponente, JORGE TUA PEREDA.

(10) Instrumento importante de la Reforma es el nuevo Plan General de Contabilidad, texto que excluimos de nuestra exposición por ser objeto de otros trabajos publicados en el presente número de la *Revista* o que se publicarán en los sucesivos. No obstante, dejamos constancia de que dicho Plan lo incluimos también en la formulación del juicio positivo sobre la Reforma.

1. PRINCIPIOS CONTABLES

Están regulados en el artículo 38 del Código de Comercio. Pensamos que materia tan importante debería haber merecido una mayor y más cuidadosa precisión técnica. En la redacción de dicho artículo se observa la falta de matizaciones necesarias para la claridad del mismo; matizaciones que sólo pueden aportar las personas que por su formación especializada y por su experiencia dominan la disciplina contable.

En efecto, el artículo 38.1 del Código de Comercio establece que la valoración de los elementos integrantes de las distintas partidas que figuran en las cuentas anuales deberá realizarse conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados. Y a continuación, en lugar de mencionar uno por uno estos principios como tales, los expone con la denominación de *reglas*, incurriendo en un error técnico ciertamente lamentable, que se salva en el nuevo Plan General de Contabilidad, cuya primera parte dedicada a la materia está redactada con el adecuado rigor. Tengamos presente que una cosa son los principios contables como normas jurídicas de sustancia económica que forman el marco dentro del cual se contabilizan las operaciones de la empresa y otra cosa son las reglas de valoración como desarrollos de dichos principios; reglas que contemplan la pluralidad de hechos y circunstancias concurrentes en las mencionadas operaciones.

Sobre la base de esta distinción se apoya el nuevo Plan General de Contabilidad. Su primera parte comprende los principios contables propiamente dichos, los cuales figuran desarrollados en la quinta parte del mencionado texto; parte que comienza del modo que sigue:

«1.º Desarrollo de principios contables:

1. Las normas de valoración desarrollan los principios contables establecidos en la primera parte de este texto, conteniendo los criterios y reglas de aplicación a operaciones o hechos económicos, así como a diversos elementos patrimoniales.

2. Las normas valorativas que se formulan seguidamente son de aplicación obligatoria.»

Además, en cuanto al principio de no compensación, el Código de Comercio incurre en otro error. El contenido de este principio lo divide en dos partes, incluyendo una en el artículo 35.6 (se prohíbe la

compensación entre las partidas del activo y del pasivo, o entre las partidas de gastos e ingresos) y la otra en el artículo 38.1, letra e) (se valorarán separadamente los elementos integrantes de las distintas partidas del activo y del pasivo). El nuevo Plan General de Contabilidad salva también dicho error uniendo las dos partes y formulando una definición correcta del principio de no compensación.

Finalmente, pensamos que el Código de Comercio debería haber incluido la normativa necesaria para regular la aplicación de principios contables facultativos emanados de organizaciones nacionales o internacionales solventes, a la vista de la evolución tan rápida que viene experimentando la materia en armonía con los elementos tan cambiantes que condicionan en nuestros días el mundo de los negocios. Hay que advertir, no obstante, que estas carencias del Código de Comercio quedan cubiertas en el nuevo Plan General de Contabilidad, cuyo texto (primera parte) establece la posibilidad de aplicar principios facultativos cuando reúnan los requisitos exigidos, como también los casos en que estos principios, por ser formulados u homologados por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y publicados en su boletín, se declaren de aplicación obligatoria en los términos señalados en la correspondiente resolución.

2. CUENTAS DE LOS GRUPOS DE SOCIEDADES

Como ya conoce el lector, es materia regulada en el Código de Comercio, artículos 42 a 49, inclusive. Nuestro comentario se va a limitar a un punto concreto que consideramos del máximo interés. Dicha regulación comprende únicamente los casos en que la dominante sea una sociedad mercantil y las dependientes tengan alguna forma societaria (art. 42.1). Por el contrario, la séptima Directiva, a lo largo de su articulado, emplea el término *empresas*, tanto para designar a la dominante (matriz) como a las dependientes (filiales). La discordancia es importante, puesto que el texto nacional resulta más restringido que el texto comunitario. Esta situación podrá originar algunos problemas sobre la obligación de consolidar cuando la empresa dominante no tenga la forma de sociedad mercantil (por ejemplo, el caso de fundaciones) o sobre la inclusión en la consolidación de empresas dependientes o de empresas asociadas que no revistan formas societarias propiamente dichas.

Las consecuencias de la discordancia entre la séptima Directiva y el

Código de Comercio tendrán que salvarse por vía interpretativa, aproximando el texto español al texto comunitario, ya que este último es el inspirador y la auténtica fuente de las normas a que debe acomodarse el primero. Pero es de lamentar que en una regulación que con carácter general es nueva en España, como es la relativa a las cuentas de los grupos, no se hayan obviado este tipo de problemas.

3. CUENTAS ANUALES DE LAS SOCIEDADES

Entrando ya en el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas expondremos nuestra opinión sobre los esquemas del balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias.

El artículo 175 de dicho Texto establece las grandes partidas que estructuran el esquema del balance; y los artículos 176 a 180, inclusive, contienen el desglose de algunas de ellas. Por su parte, en el artículo 189 figura el esquema de la cuenta de pérdidas y ganancias.

Expertos y profesionales abundaban en la idea de que en la Ley de Sociedades Anónimas deberían incluirse únicamente las grandes partidas del balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias, remitiendo al Plan General de Contabilidad los desarrollos o desgloses de las mismas, así como los pormenores relativos a toda la temática. Esta idea se fundamentaba en que el Plan General de Contabilidad es el instrumento técnico de la normalización, aprobándose por el Gobierno mediante Real Decreto. Se trata, pues, de una disposición administrativa, y, por tanto, con la flexibilidad suficiente para acoger con facilidad las modificaciones que imponga la evolución del mundo de los negocios, el progreso contable y los cambios que experimenten en el curso del tiempo las propias Directivas de la C.E.E. Por el contrario, la Ley de Sociedades Anónimas, por su jerarquía en el ordenamiento jurídico, ofrecerá ciertas resistencias para encajar frecuentes modificaciones en su normativa. Es de advertir que sobre este punto contamos con una experiencia más que suficiente, puesto que la regulación de la Ley de Sociedades Anónimas de 1951, en la parte que afecta al balance, ha permanecido invariable durante treinta y ocho años no obstante su claro envejecimiento, lo que ha causado dificultades en el marco de la información y para nuestro progreso económico (11).

(11) En el mismo sentido se pronunció el Instituto de Planificación Contable en su *Informe* emitido en 31 de enero de 1980 al Anteproyecto de Ley de Sociedades Anónimas, que no llegó a prosperar. Este informe está incluido en el libro

La Reforma ha seguido un criterio intermedio o de compromiso entre quienes abogaban por una regulación completa y hasta cerrada de las cuentas anuales en la Ley de Sociedades Anónimas y quienes pensaban de manera muy distinta como era el caso de los expertos y profesionales a los que acabamos de aludir. Esta postura intermedia o de compromiso se ha concretado en la Disposición final primera, número 1.º, del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, que autoriza al Gobierno para que mediante Real Decreto apruebe el Plan General de Contabilidad, así como sus modificaciones dentro de ciertos límites (12).

Pero no obstante, es evidente que en alguna medida el criterio seguido por la Reforma merma flexibilidad a la normalización contable, puesto que obliga al Plan General de Contabilidad a que acomode los modelos de cuentas anuales a unos esquemas relativamente rígidos —los que figuran en el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas— y sólo modificables en determinados casos por vía administrativa.

En esta línea de pensamiento, el nuevo Plan General de Contabilidad, respetando lo dispuesto en el mencionado Texto Refundido, sólo ha podido incluir un modelo de balance (el de forma horizontal) y un modelo de cuenta de pérdidas y ganancias (el de forma horizontal y clasificación de los gastos por naturaleza) en lugar de los correspondientes a la pluralidad de esquemas que para estos documentos autoriza a los Estados miembros la cuarta Directiva (13).

Décimo Aniversario del Plan General de Contabilidad, de varios autores, publicado por dicho Instituto en 1984.

Puede consultarse también el «Dictamen sobre adaptación de la legislación mercantil a las Directivas comunitarias», *Boletín A.E.C.A.*, núm. 17, citado.

(12) Por el número 1.º citado se autoriza al Gobierno para que mediante Real Decreto apruebe «El Plan General de Contabilidad, así como sus modificaciones, cuando éstas sean consecuencia de cambios introducidos al respecto en las Directivas comunitarias, imponiendo la subdivisión de las partidas previstas en los artículos 174 a 179 y 188, respetando la estructura de los esquemas previstos en ellos y la adición de nuevas partidas, en la medida en que su contenido no esté comprendido en ninguna de las previstas en dichos esquemas».

(13) Los círculos de opinión eran partidarios de que el nuevo Plan General de Contabilidad incluyese, con carácter optativo, dos modelos de balance ajustados, respectivamente, a los dos esquemas de la cuarta Directiva. Respecto a la cuenta de pérdidas y ganancias, los criterios estaban más diversificados, aunque en general se admitía que, como mínimo, el Plan General de Contabilidad incluyese, también como optativos, un modelo con clasificación por naturaleza y otro modelo con clasificación funcional.

4. CONTABILIDAD Y FISCALIDAD

Las relaciones entre contabilidad y fiscalidad son la causa de un pleito, viejo pleito, aún no resuelto definitivamente. La contabilidad debe producir información contable, es decir, información basada en puros principios contables. Pero este objetivo de la contabilidad se pierde o se rompe con relativa frecuencia por interferencias de la legislación tributaria. El problema adquiere su máxima expresión cuando esta legislación obliga a las empresas a que contabilicen ciertas operaciones aplicando criterios o reglas fiscales en discordancia con los principios contables. Porque en tales casos, la información que produce la contabilidad no es información contable; es información híbrida originada por la aplicación de principios contables en unas operaciones y de criterios o reglas fiscales en otras.

La Reforma, de acuerdo con el pensamiento comunitario, toma su postura en el sentido de que las cuentas anuales faciliten información contable. Idea que late a lo largo del correspondiente articulado del Código de Comercio y del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas expresada en concreto en los artículos 34.2 y 172.2, respectivamente, de dichos textos legales cuando establecen que las cuentas anuales deberán redactarse con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la sociedad. Esta postura se reafirma plenamente en el artículo 200 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, sobre el contenido de la memoria, en sus indicaciones décima y undécima.

En efecto, según la indicación décima, la memoria deberá contener «La diferencia que se pudiera producir entre el cálculo del resultado contable del ejercicio y el que resultaría de haber efectuado una valoración de las partidas con criterios fiscales, por no coincidir éstos con los principios contables de obligatoria aplicación. Cuando tal valoración influya de forma sustancial sobre la carga fiscal futura deberán darse indicaciones al respecto».

Del contenido de la indicación décima se deduce claramente que la contabilidad deberá desarrollarse aplicando principios contables, con lo cual la cuenta de pérdidas y ganancias reflejará el resultado contable del ejercicio, sin perjuicio de que en la memoria figure la diferencia entre este resultado y el que se hubiere obtenido aplicando criterios o reglas fiscales (14).

(14) Si se coteja la indicación décima de la memoria del Texto Refundido de

Conforme a la indicación undécima, la memoria deberá contener «La diferencia entre la carga fiscal imputada al ejercicio y a los ejercicios anteriores, y la carga fiscal ya pagada o que habrá de pagarse por esos ejercicios, en la medida en que esa diferencia tenga un interés cierto con respecto a la carga fiscal futura. Este importe podrá figurar igualmente de forma acumulada en el balance en una partida individualizada con el título correspondiente».

La indicación undécima nos sitúa en la parcela de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades, el cual, después de hechos los debidos ajustes para calcular la cuantía que ha de imputarse al ejercicio, tendrá la consideración de gasto desde el punto de vista *contable*, luciendo como tal en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Por consiguiente, la nueva legislación que constituye la Reforma deroga *implícitamente* aquellas disposiciones, incluidas las fiscales, cualquiera que sea su rango, en la parte que obligue a las empresas a contabilizar sus operaciones contraviniendo los principios contables. Pensamos, no obstante, que hubiera sido preferible, aprovechando la profundidad de la Reforma y por razones de seguridad jurídica, que en la Ley 19/1989, de 25 de julio, hubiera figurado una derogación *explícita* referente al tema indicado, introduciendo con la debida claridad la figura del *balance fiscal* o de las *cuentas anuales fiscales*. De este modo se hubiera resuelto armónicamente y con objetividad la vieja polémica contabilidad/fiscalidad, evitando intromisiones innecesarias como también perjudiciales para el progreso de nuestra información contable.

Esperamos que la derogación implícita acabada de aludir sea interpretada en sus justos términos para que las empresas desarrollen su contabilidad dentro de su cauce natural —el formado por los principios contables—, produciendo así la información pura contable a que obliga la Reforma tal y como figura en el Código de Comercio y en el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.

la Ley de Sociedades Anónimas con la décima del anexo de la cuarta Directiva se verá que presentan un enfoque distinto. La primera parte de la base de que la contabilidad se desarrolle aplicando exclusivamente principios contables. La segunda, en cambio, admite el caso de operaciones contabilizadas de acuerdo con criterios o reglas fiscales. Aunque los dos enfoques se inscriben en la misma idea, el de nuestro Derecho nacional se ajusta mejor a la pureza de la información contable.