



Seminario de Derecho tributario empresarial

LA ADAPTACIÓN DEL TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DE SODIEDADES ANÓNIMAS A LAS MODIFICACIONES EN MATERIA CONTABLE

por

Jaime Fernández-Aránega Pérez
Abogado

Barcelona, 15 de diciembre de 2007

LA ADAPTACIÓN DEL TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DE SOCIEDADES ANÓNIMAS A LAS MODIFICACIONES EN MATERIA CONTABLE

1. La situación anterior

La primera reforma contable introducida por la Ley 19/1989, de 25 de julio, transpuso el régimen de las cuentas anuales de la Cuarta Directiva CEE sobre sociedades, 78/6660/CEE, de 25 de julio de 1978, y la Séptima Directiva, de las cuentas consolidadas, de 13 de junio de 1983 (83/349/CEE), que constituyeron la primera experiencia de armonización contable legal de ámbito regional.

En aquella histórica Ley, el Ministerio de Justicia, imponiéndose al criterio del Ministerio de Economía y Hacienda, decidió llevar el Derecho contable a la Ley de Sociedades Anónimas (y al Código de Comercio), es decir, a nivel o rango de Ley formal, abandonando la propuesta anterior del Instituto de Planificación Contable de una “Ley de Contabilidad” con una amplia delegación al Gobierno para elaborar un Plan General de Contabilidad.

El criterio de trasponer el derecho contable comunitario en la L.S.A. respondía tanto a la razón histórica de que las normas sobre “balances” ya se encontraban en el capítulo Sexto de la L.S.A. de 1951, en protección de los intereses de los accionistas y de los terceros, al fijarse las reglas de determinación del valor del patrimonio social y las variaciones del mismo, como a la idea de que, siendo unas normas derivadas del Derecho comunitario, tenían una vocación de permanencia e inmutabilidad superior a las normas específicas del ordenamiento nacional, en cuanto que las normas comunitarias sólo pueden ser alteradas mediante una modificación de las directivas.

En este contexto, la regulación de las cuentas anuales contenida en el Capítulo VII de la Ley de Sociedades Anónimas era fragmentaria y atendía a un modelo de doble bloque normativo (Código de Comercio y Ley de Sociedades Anónimas). La primera de ellas, en los artículos 25 y siguientes del Código de Comercio, respondía a un Derecho contable mercantil general, aplicable a todos los empresarios mercantiles (y a otros

sujetos cuando lo establecía la Ley), y la segunda, en la Ley de Sociedades Anónimas, era una normativa especial aplicable, no sólo a este tipo de sociedades, sino con validez general a todas las sociedades de capital.

El Anteproyecto de la Ley de Sociedades Anónimas de 1987, siguiendo la normativa anterior (Código de Comercio/Ley de Sociedades Anónimas de 1951) atendía al sistema de separar las normas generales aplicables a los empresarios (entonces “comerciantes”), situadas en el Código de Comercio, de las normas especiales aplicables a las sociedades de capital. De este modo, el Capítulo VII de la Ley de Sociedades Anónimas del Texto Refundido aprobado por el Real Decreto 1564/1989, de 22 de diciembre, a pesar de rotularse con el epígrafe “Las cuentas anuales”, en realidad regulaba aspectos más amplios que la simple formulación, aprobación, depósito y publicidad de las mismas, pues contenía también esquemas de presentación (estructura del balance y cuenta de pérdidas y ganancias), valoraciones, disposiciones especiales sobre partidas, etc. Así, recordemos que el Capítulo VII del TRLSA aparecía integrado por los artículos 171 a 222, agrupados en diez secciones, con los siguientes epígrafes:

Sección 1.^a: Disposiciones generales

Sección 2.^a: Estructura del balance

Sección 3.^a: Disposiciones particulares sobre ciertas partidas del balance

Sección 4.^a: Estructura de la cuenta de pérdidas y ganancias

Sección 5.^a: Reglas de valoración

Sección 6.^a: Memoria

Sección 7.^a: Informe de gestión

Sección 8.^a: Verificación de las cuentas anuales

Sección 9.^a: Aprobación de las cuentas

Sección 10.^a: Depósito y publicidad de las cuentas anuales.

El Capítulo VII de la TRLSA aparecía sistemáticamente como un desarrollo o aplicación, en buena parte repetitivo, de las normas del Código de Comercio en materia de régimen de la contabilidad mercantil.

2. La Ley 16/2007, de 4 de julio

Como sabemos, el pasado día 5 de julio se publicó en el BOE núm. 160, la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea (en adelante “Ley de Reforma Contable”). Esta Ley supone un paso más en el proceso de armonización de nuestras normas contables al marco normativo de la Unión Europea.

Para alcanzar este objetivo, el apartado uno del artículo primero de la Ley da nueva redacción a la sección segunda, “De las cuentas anuales”, del Título III, del Libro primero del Código de Comercio, artículos 34 a 41, en los que se ha delimitado la estructura básica del modelo contable, recogiendo los nuevos documentos que junto al balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria, componen un conjunto completo de estados financieros de acuerdo con los pronunciamientos internacionales, y que son un estado que recoja los cambios en el patrimonio neto (en siglas ECPN), y un estado de flujos de efectivo (EFE), que a diferencia de aquél solamente deberá formularse por las sociedades que no puedan formular balance, estado de cambios del patrimonio neto y memoria abreviados.

La cuenta de pérdidas y ganancias sigue siendo el documento que, con carácter general, recoge los ingresos y gastos del ejercicio. No obstante, la principal novedad viene dada por el hecho de que, en el nuevo modelo contable, el estado de cambios en el patrimonio neto recogerá el registro de ciertos ingresos ocasionados por variaciones de valor derivadas de la aplicación del criterio del valor razonable que, cuando se cumplan las circunstancias previstas para ello, revertirán a la cuenta de pérdidas y ganancias.

En este contexto de reforma en materia contable del Código de Comercio es donde debe situarse las eliminaciones, adaptaciones o simples ajustes de varios artículos del texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (artículos 171 a 174, 181, 190, 199, 200 a 202) y cuya principal consecuencia es que se deja sin contenido

disposiciones que descendían a un detalle reglamentario o que ya se regulaban en el Código de Comercio. Así quedan derogadas las Secciones 2ª (Estructura del Balance), 3ª (Disposiciones particulares sobre ciertas partidas del balance), 4ª (Estructura de la cuenta de pérdidas y ganancias) y 5ª (Reglas de valoración). Con ello se elimina la partición del sistema contable en dos bloques de normas paralelas (Código de Comercio/L.S.A.), descargando a la L.S.A. de la regulación de la estructura y contenido de los documentos que integran las cuentas anuales. El artículo 173 de TRLSA remite a “la estructura de los esquemas establecidos” y a “los modelos aprobados reglamentariamente”.

En el Código de Comercio queda recogida, por tanto, la regulación legal contable relativa a la elaboración de las cuentas anuales, dejando exclusivamente las obligaciones sobre formulación, aprobación, depósito y publicidad de las cuentas anuales en la legislación aplicable a cada tipo societario. Baste leer la redacción modificada del artículo 172 TRLSA, para advertir que la L.S.A. se limita a repetir la definición de cuentas anuales del artículo 34 del Código de Comercio, las cuales comprenderán (además del balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, y la memoria) el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo, unidad de documentos que en la L.S.A. son referidos genéricamente con la expresión “*documentos que integran las cuentas anuales*” (ej. art. 173, 174 y 199).

Junto a la supresión en el TRLSA de la regulación contable relativa a la elaboración de las cuentas anuales, cabe indicar que también se produce una actualización de los límites para la formulación de balance y cuenta de pérdidas y ganancias abreviados, respecto a la última actualización que se efectuó por el artículo 1 del Real Decreto 572/1997, de 28 de abril, que quedan conforme a lo siguiente:

a) Balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados

El art. 175 TRLSA deja de contener el esquema del balance de las sociedades anónimas, para referirse a los sujetos contables que pueden formular balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados: que son aquellas sociedades (no cotizadas)

que durante dos ejercicios consecutivos reúnan a la fecha de cierre al menos dos de las siguientes circunstancias:

- a) El total del Activo no supere los 2,85 millones de euros.
- b) El importe neto de su cifra anual de negocios no supere los 5,7 millones de euros.
- c) La media de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a 50.

Cuando pueda formularse balance y estado de cambios en el patrimonio neto en modelo abreviado, el estado de flujos es optativo.

b) Cuenta de pérdidas y ganancias abreviada

El art. 176 TRLSA deja de contener el desglose del inmovilizado para referirse a los sujetos contables que pueden formular cuenta de pérdidas y ganancias abreviada: que son aquellas sociedades (no cotizadas) que durante dos ejercicios consecutivos reúnan a la fecha de cierre al menos dos de las siguientes circunstancias:

- a) Total Activo no superior a 11,4 millones de euros.
- b) Importe neto de la cifra anual de negocios no superior a 22,8 millones de euros.
- c) Media de empleados no superior a 250 trabajadores

3. Las principales novedades introducidas en el TRLSA

3.1 Novedades en las menciones mínimas del Memoria

El contenido mínimo de la memoria de la sociedad anónima sigue regulándose en el artículo 200 de la LSA, además de las indicaciones específicamente previstas en el Código de Comercio y desarrollos reglamentarios, no obstante, éste documento adquiere mayor relevancia, dado que se incrementa de manera sustancial el contenido

de la memoria, requiriéndose en general mayores explicaciones y desgloses. Las sociedades que puedan formular balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados podrán presentar una memoria abreviada, en la que se omitirán las indicaciones que reglamentariamente se determinen.

El antiguo “cuadro de financiación” ya no se incluye en la memoria, por constituir, en su caso, documento integrante de las cuentas anuales con la denominación de estado de flujos.

Seguidamente nos referimos a las nuevas obligaciones de información contenidas en el artículo 200 del TRLSA (relativo al contenido mínimo de la memoria).

Empresas del grupo, multigrupo y asociadas

Entre las novedades introducidas por la Ley de Reforma Contable en el texto refundido de la L.S.A. cabe citar la obligación de detallar la participación en el capital y el porcentaje de derechos de voto, así como el patrimonio neto de cualesquiera sociedades cuya participación no sea inferior al 20% o, sin llegar a dicho porcentaje ejerza una influencia significativa (antes dicha influencia en las sociedades cotizadas se establecía en el 3% del capital).

Ya no es posible que dicha información aparezca en una relación para su depósito aparte, ni mucho menos que pueda omitirse “*cuando por su naturaleza puedan acarrear graves perjuicios a la sociedades a las que se refieren*” (según el anterior redactado).

Art.	Texto Anterior	Texto Modificado
200	<p>La memoria deberá contener, además de las indicaciones específicamente previstas por el Código de Comercio y por esta Ley, las siguientes:</p> <p>...</p> <p>Segunda.-La denominación, domicilio y forma jurídica de las sociedades en las que la sociedad sea socio colectivo o en</p>	<p>La memoria deberá contener, además de las indicaciones específicamente previstas por el Código de Comercio, por esta Ley, y por los desarrollos reglamentarios de éstas, al menos las siguientes.</p> <p>...</p> <p>Segunda.-La denominación, domicilio y</p>

<p>las que posea, directa o indirectamente, como mínimo el tres por ciento del capital para aquellas sociedades que tengan valores admitidos a cotización en mercado secundario oficial y el veinte por ciento para el resto, con indicación de la fracción de capital que posea, así como el importe del capital y de las reservas y del resultado del último ejercicio de aquéllas.</p> <p>Las menciones previstas en este número podrán establecerse en una relación, que se depositará en el Registro Mercantil. Podrán omitirse, cuando por su naturaleza puedan acarrear graves perjuicios a las sociedades a las que se refieran. La omisión deberá mencionarse en la memoria.</p>	<p>forma jurídica de las sociedades en las que la sociedad sea socio colectivo o en las que posea, directa o indirectamente, un porcentaje no inferior al 20 por ciento de su capital o en las que sin llegar a dicho porcentaje ejerza una influencia significativa.</p> <p>Se indicará la participación en el capital y el porcentaje de derecho de voto así como el importe del patrimonio neto del último ejercicio social de aquéllas.</p>
-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Cuando la sociedad pertenezca a un grupo, deberá identificarse el grupo e indicarse el Registro Mercantil donde se encuentran depositadas las cuentas consolidadas, o, en su caso, debe mencionarse la causa que exima de la obligación de consolidar (art. 200. 13ª LSA)

A este respecto, destaca la modificación introducida en el artículo 42 del Código de Comercio, en relación con la redacción anterior dada por el art. 106.Dos de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, dado que en la nueva redacción del artículo 42, ya no se hace referencia al concepto de unidad de decisión como determinante de la obligación de consolidar.

De este modo, el grupo queda configurado a efectos de la obligación de formular cuentas anuales e informes de gestión consolidados como aquellas situaciones en las que una sociedad ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control sobre las demás. Además, una vez definida la obligación de consolidar y las sociedades dispensadas de formular cuentas consolidadas, en el artículo 43.bis del Código de Comercio, se reproduce el ámbito de aplicación de las normas internacionales de contabilidad adoptadas por la Unión Europea.

Por su parte, en el artículo 47.3 del Código de Comercio se definen las sociedades asociadas en los términos previstos en el artículo 33 de la Séptima Directiva, estableciéndose la presunción general, salvo prueba en contrario, de que existe influencia significativa sobre otra sociedad, que se califica como asociada, cuando se posea una participación de, al menos, el 20 % de sus derechos de voto, en sintonía con el criterio incluido en las normas internacionales.

No obstante, las sociedades no obligadas a consolidar que se encuentren sometidas a una misma unidad de decisión en la definición que hace el TRLSA deberán identificar en la Memoria las sociedades afectadas por la unidad de decisión y demás circunstancias exigidas en la nueva indicación Decimocuarta del artículo 200 del TRLSA, cuyo redactado queda como sigue:

“La memoria deberá contener, además de las indicaciones específicamente previstas por el Código de Comercio, por esta Ley, y por los desarrollos reglamentarios de éstas, al menos las siguientes.

...

Decimocuarta.-Cuando la sociedad sea la de mayor activo del conjunto de sociedades domiciliadas en España, sometidas a una misma unidad de decisión, porque estén controladas por cualquier medio por una o varias personas físicas o jurídicas, no obligadas a consolidar, que actúen conjuntamente, o porque se hallen bajo dirección única por acuerdos o cláusulas estatutarias, deberá incluir una descripción de las citadas sociedades, señalando el motivo por el que se encuentran bajo una misma unidad de decisión, e informará sobre el importe agregado de los activos, pasivos, patrimonio neto, cifra de negocios y resultado del conjunto de las citadas sociedades.

Se entiende por sociedad de mayor activo aquella que en el momento de su incorporación a la unidad de decisión, presente una cifra mayor en el total activo del modelo de balance.

Las restantes sociedades sometidas a una unidad de decisión indicarán en la memoria de sus cuentas anuales la unidad de decisión a la que pertenecen y el Registro Mercantil donde estén depositadas las cuentas anuales de la sociedad que contiene la información exigida en el párrafo primero de esta indicación.”

Operaciones con partes vinculadas

Especialmente preocupante resulta la mención obligatoria 6ª (apartado c), del artículo 200 del TRLSA, según la cual deberá suministrarse en la Memoria información sobre operaciones con partes vinculadas

“La memoria deberá contener, además de las indicaciones específicamente previstas por el Código de Comercio, por esta Ley, y por los desarrollos reglamentarios de éstas, al menos las siguientes.

Sexta.- ...

c) Transacciones significativas entre la empresa y terceros vinculados con ella, indicando la naturaleza de la vinculación, el importe y cualquier otra información acerca de las transacciones, que sea necesaria para la determinación de la situación financiera de la empresa.”

Distribución por categorías del importe neto de la cifra de negocios

Conforme a la mención Séptima del artículo 200 del TRLSA es obligado indicar la distribución del importe neto de la cifra de negocios correspondiente a las actividades ordinarias de la sociedad, por categorías de actividades, así como por mercados geográficos, siempre que su organización y prestación de servicios difieran entre sí de una forma considerable. Ya no es posible que dicha información se omita, salvo para las sociedades que formulan cuenta de pérdidas y ganancias abreviada.

Garantías comprometidas y acuerdos relevantes

Sigue exigiéndose la indicación del importe global de las garantías comprometidas con terceros, aunque se sustituye el adjetivo “previsible” por el de “probable” en la expresión “*cuando sea previsible [ahora probable] que de las mismas se derive el cumplimiento efectivo de una obligación ...*”. Con ello se amplía el alcance de esta información en la medida que no sólo debe informarse acerca de las garantías comprometidas cuando sea pronosticable sino que basta que sea hipotéticamente realizable. Además se incorpora la obligación de dar cuenta de la naturaleza y finalidad

de cualesquiera acuerdos que no se reflejen en el balance, si tal información resultase relevante para la determinación de la situación financiera de la empresa.

Art.	Texto Anterior	Texto Modificado
200	<p>Séptima.- El importe global de las garantías comprometidas con terceros, sin perjuicio de su reconocimiento dentro del pasivo del balance cuando sea previsible que de las mismas se derive el cumplimiento efectivo de una obligación o cuando su indicación sea útil para la apreciación de la situación financiera. Deberán mencionarse con la debida claridad y separación los compromisos existentes en materia de pensiones, así como los referentes a Empresas del grupo.</p>	<p>Sexta. a) El importe global de las garantías comprometidas con terceros, sin perjuicio de su reconocimiento dentro del pasivo del balance cuando sea probable que de las mismas se derive el cumplimiento efectivo de una obligación. Deberán mencionarse con la debida claridad y separación los compromisos existentes en materia de pensiones, así como los referentes a empresas del grupo. b) La naturaleza y el propósito de negocio de los acuerdos de la empresa que no figuren en el balance así como su impacto financiero, siempre que esta información sea significativa y necesaria para la determinación de la situación financiera de la empresa. c) ...</p>

Gastos de personal

En materia de gastos de personal del ejercicio debemos señalar que la Ley Orgánica 3/2007, de 22 de marzo, para la igualdad efectiva de mujeres y hombres, modifica la indicación Octava del artículo 200 del texto refundido de la L.S.A. introduciendo la obligación de hacer constar en la Memoria la distribución por sexos del personal de la sociedad. El redactado añadido es el siguiente:

“La distribución por sexos al término del ejercicio del personal de la sociedad, desglosando en un número suficiente de categorías y niveles, entre los que figurarán el de altos directivos y el de consejeros.”

Consejo de Administración y personal de alta dirección

En el apartado relativo a las menciones sobre los importes de sueldos, dietas, remuneraciones, anticipos y créditos, del Órgano de Administración, deberá consignarse también los que percibe el representante persona física de un administrador persona jurídica, así como los importes por tales conceptos del personal de alta dirección. (Art. 200, indicaciones 9ª y 10ª LSA).

“La memoria deberá contener, además de las indicaciones específicamente previstas por el Código de Comercio, por esta Ley, y por los desarrollos reglamentarios de éstas, al menos las siguientes.

...

Novena.-El importe de los sueldos, dietas y remuneraciones de cualquier clase devengados en el curso del ejercicio **por el personal de alta dirección** y los miembros del órgano de administración, cualquiera que sea su causa, así como de las obligaciones contraídas en materia de pensiones o de pago de primas de seguros de vida respecto de los miembros antiguos y actuales del órgano de administración **y personal de alta dirección. Cuando los miembros del órgano de administración sean personas jurídicas, los requerimientos anteriores se referirán a las personas físicas que los representan.**

Estas informaciones se podrán dar de forma global por concepto retributivo.

Décima.-El importe de los anticipos y créditos concedidos **al personal de alta dirección** y a los miembros de los órganos de administración, con indicación del tipo de interés, sus características esenciales y los importes eventualmente devueltos, así como las obligaciones asumidas por cuenta de ellos a título de garantía. **Cuando los miembros del órgano de administración sean personas jurídicas, los requerimientos anteriores se referirán a las personas físicas que los representan.**

Estas informaciones se podrán dar de forma global por cada categoría.”

Honorarios de auditores

También se consignará el importe de los honorarios de auditores y personas o entidades vinculadas al auditor de cuentas:

“La memoria deberá contener, además de las indicaciones específicamente previstas por el Código de Comercio, por esta Ley, y por los desarrollos reglamentarios de éstas, al menos las siguientes.

...

“Duodécima.-El importe desglosado por conceptos de los honorarios por auditoría de cuentas y otros servicios prestados por los auditores de cuentas, así como los correspondientes a las personas o entidades vinculadas al auditor de cuentas de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.”

3.2. Novedades en el Informe de gestión

La Ley de Reforma Contable añade dos apartados (números 5 y 6) al artículo 202 TRLSA, que regula el contenido del informe de gestión, a fin de:

a) exigir a las sociedades cotizadas que incluyan, en una sección separada, el informe de gobierno corporativo:

5. Las sociedades que hayan emitido valores admitidos a negociación en un mercado regulado de cualquier Estado miembro de la Unión Europea, incluirán en el informe de gestión, en una sección separada, su informe de gobierno corporativo.

b) incluir una advertencia en el sentido de que la información contenida en el informe de gestión en ningún caso justificará su ausencia en las cuentas anuales:

6. La información contenida en el informe de gestión, en ningún caso, justificará su ausencia en las cuentas anuales cuando esta información deba incluirse en éstas de conformidad con lo previsto en los artículos anteriores y las disposiciones que los desarrollan.

3.3. Auditoría de Cuentas

La Disposición Adicional Sexta de la Ley de Reforma Contable modifica los apartados 1 y 3 del artículo 204 del texto refundido de la L.S.A., a fin de eliminar la posibilidad de reelección anual indefinida por la determinación de una prórroga por tiempo máximo determinado. Dichos apartados quedan redactados como sigue:

“1. Las personas que deben ejercer la auditoría de cuentas serán nombrados por la junta general antes de que finalice el ejercicio a auditar, por un

período inicial, que no podrá ser inferior a tres años ni superior a nueve a contar desde la fecha en que se inicie el primer ejercicio a auditar, pudiendo ser reelegidas por la junta general **por un período máximo de tres años** una vez haya finalizado el período inicial.

...

3. La junta general no podrá revocar a los auditores antes de que finalice el período **inicial** para el que fueron nombrados, **o antes de que finalice cada uno de los trabajos para los que fueron contratados una vez finalizado el período inicial**, a no ser que medie justa causa. ”

En ningún caso la duración del nombramiento puede ser superior a los años legalmente fijados. La eliminación de la posibilidad de reelección “anualmente” restablece un límite legal máximo de la duración del nombramiento (ahora nueve años y una reelección por un tiempo máximo de tres años), con lo que se vuelve a la situación anterior a la modificación operada por la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada. Si debiéramos buscar una razón a los mencionados límites cronológicos puede responderse que la voluntad del legislador parece que, aun cuando pretende que los auditores alcancen un óptimo conocimiento de la situación patrimonial y empresarial de sus clientes, sin embargo intenta evitar que esa relación llegue a hacerse estable y permanente, lo que podría repercutir en la independencia del auditor respecto de la sociedad que verifica.

3.4 Aplicación del resultado

La nueva redacción de los artículos 35 y 38.bis del Código de Comercio, de la que se desprende la posibilidad de no imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias ingresos y gastos que hasta la fecha sí contribuían a la formación del resultado del ejercicio, así como la de imputar directamente al patrimonio neto gastos que hasta la fecha se imputaban a la cuenta de resultados y plusvalías que anteriormente no tenían reflejo contable, ha motivado la necesidad de adecuar los artículos del TRLSA que incluyen referencias a estos conceptos.

A tal efecto, la Ley de Reforma Contable establece en cuanto a la aplicación del resultado (artículo 163 TRLSA) que los beneficios imputados directamente al patrimonio neto no podrán ser objeto de distribución. Se prohíbe igualmente toda

distribución de beneficios a menos que las reservas disponibles sean, como mínimo, igual al límite de los gastos de investigación y desarrollo que figuren en el activo del balance.

“Artículo 213. Aplicación del resultado.

1. La junta general resolverá sobre la aplicación del resultado del ejercicio de acuerdo con el balance aprobado.

2. Una vez cubiertas las atenciones previstas por la Ley o los estatutos, sólo podrán repartirse dividendos con cargo al beneficio del ejercicio, o a reservas de libre disposición, si el valor del patrimonio neto no es o, a consecuencia del reparto, no resulta ser inferior al capital social. **A estos efectos, los beneficios imputados directamente al patrimonio neto no podrán ser objeto de distribución, directa ni indirecta.**

Si existieran pérdidas de ejercicios anteriores que hicieran que ese valor del patrimonio neto de la sociedad fuera inferior a la cifra del capital social, el beneficio se destinará a la compensación de estas pérdidas.

3. Se prohíbe igualmente toda distribución de beneficios a menos que el importe de las reservas disponibles sea, como mínimo, igual al importe de los gastos de investigación y desarrollo que figuren en el activo del balance.

Al margen de lo anterior, una mención especial requiere el nuevo tratamiento contable previsto para el fondo de comercio que, de acuerdo con el criterio incluido en el Reglamento europeo, no se amortiza, contabilizándose al cierre de cada ejercicio al coste menos cualquier pérdida acumulada por deterioro del valor, que es precisamente el criterio contrario al previsto en la redacción anterior del artículo 194 del TRLSA. La Ley de Reforma Contable incorpora una restricción al reparto de dividendos relacionados con el fondo de comercio, estableciendo la obligación de dotar sistemáticamente una reserva indisponible por la cuantía de la potencial amortización que se habría practicado por este activo.

4. En cualquier caso, deberá dotarse una reserva indisponible equivalente al fondo de comercio que aparezca en el activo del balance, destinándose a tal efecto una cifra del beneficio que represente, al menos, un cinco por ciento del importe del citado fondo de comercio. Si no existiera beneficio, o éste fuera insuficiente, se emplearán reservas de libre disposición.”

3.5 Homogeneización de la terminología

La Ley de Reforma Contable da nueva redacción a los artículos 163, 164, 167, 213, 260 y 262 del TRLSA con la finalidad de que el importe del resultado del ejercicio y del patrimonio se sigan utilizando como magnitudes de referencia en el ordenamiento jurídico mercantil. La única modificación operada es una simple homogeneización de la terminología, sustituyéndose la heterogénea terminología utilizada por el TRLSA para referirse al concepto de patrimonio neto contable. Así, los términos “patrimonio”, “patrimonio de la sociedad”, “haber”, “fondos propios” se sustituyen por la expresión “patrimonio neto de la sociedad”.

Asimismo, teniendo en cuenta la definición de pasivo incorporada en el artículo 36 del Código de Comercio, se han modificado los artículos 75, 79, 81 y 84 del TRLSA para precisar correctamente la ubicación en el balance de determinadas reservas. Así, en los supuestos de adquisición de acciones propias o de la sociedad dominante se dice ahora que en el patrimonio neto del balance (antes en “el pasivo del balance”) deberá dotarse una reserva indisponible (tanto en sede de la filial como en la dominante), sin disminuir el capital ni las reservas legal o estatutariamente indisponibles por el importe de las acciones de la sociedad dominante computado en el activo.