

EL DEBER DE DOCUMENTACIÓN DE LA EMPRESA Y DE LLEVANZA DE CONTABILIDAD TRAS LA LEY 16/2007, DE 4 DE JULIO^(*)

FRANCISCO JOSÉ ALONSO ESPINOSA

Catedrático de Derecho Mercantil

RESUMEN

Análisis del contenido del deber legal del empresario de llevar a cabo la documentación empresarial, prestando especial atención a las innovaciones introducidas por 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 mediante la cual (junto con el RD 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad y el RD 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas) se ha extendido la aplicación en nuestro Derecho, con carácter general, de la Directiva 2001/65/CE, de 27 de septiembre de 2001 (sobre «valor razonable») y los Reglamentos Comunitarios núm. 1606/2002, de 19 de julio de 2002 (relativo a las normas de aplicación de las normas internacionales de contabilidad y de información financiera NIC-NIIF) y núm. 1725/2003, de 29 de septiembre.

Palabras clave: documentación empresarial y contable, cuentas anuales, deber de llevar a cabo la contabilidad, principios contables, legalización y conservación.

ABSTRACT

Content analysis of the entrepreneur's legal duty for overseeing business documentation, with special awareness to the innovations introduced by the Law 16/2007, of 4 July, of amendment and adjustment of the mercantile law as to accountability matters, for its international harmonization based on EU law (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); whereby jointly with the Royal Decree 1514/2007, of 16 November, which approves the accountability general plan (Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad) and the Royal Decree 1515/2007, of 16 November, which approves the accountability general plan for small and medium enterprises, and the specific accountability criteria for micro-enterprises (Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas), the enforcement of our Law has been spread out,

^(*) Este trabajo se destina a los estudios en honor al profesor D. Aníbal SÁNCHEZ ANDRÉS. Se enmarca en el proyecto de investigación «Estructuras organizativas especiales para el ejercicio de actividades empresariales y profesionales» financiado por el Ministerio de Ciencia e Innovación (Dirección General de Programas y Transferencia del Conocimiento, Subdirección General de Proyectos de Investigación) ...

in general terms, from the Directive 2001/65/EC, of 27 September 2001 (with regards to «fair value») and the EU Regulations núm. 1606/2002, of 19 July (with regards to the applicable law for accounting rules and NIC-NIIF financial information (normas internacionales de contabilidad y de información financiera NIC-NIIF) and núm. 1725/2003, of 29 September.

Keywords: *business and accountability documentation, annual accounts, duty of overseeing the accountability, accounting principles, legalization and conservation.*

SUMARIO

- I. *Documentación de la empresa y llevanza de contabilidad como obligación profesional del empresario. caracterización, fuentes de regulación y fundamento*
- II. *Ámbito e imputación subjetiva del deber de llevanza de documentación empresarial y de contabilidad*
 1. *Ámbito subjetivo*
 2. *Imputación jurídica y responsabilidades derivadas de la infracción del deber de llevanza de cuentas o de su llevanza deficiente o incorrecta*
- III. *Efectos del incumplimiento del deber de documentación general y del deber de llevanza de contabilidad*
- IV. *Contenido fundamental del deber de documentación de la empresa (general y contable)*
 1. *Contenido objetivo*
 2. *Libro de Inventarios y de Cuentas Anuales*
 3. *Libro Diario*
- V. *Régimen formal del cumplimiento del deber de llevanza de documentación contable*
 1. *Legalización*
 2. *Deber de respeto a las formas extrínsecas*
 3. *Deber de conservación*
- VI. *Prueba mediante documentación contable (la documentación contable en el proceso)*
 1. *Valor probatorio de la documentación contable*
 2. *Comunicación y exhibición de la contabilidad*
- VII. *El secreto de la contabilidad: significado y límites*
- VIII. *Régimen sustancial del deber de llevanza de contabilidad. Las normas contables fundamentales según el código de comercio*
- IX. *Bibliografía*

I. DOCUMENTACIÓN DE LA EMPRESA Y LLEVANZA DE CONTABILIDAD COMO OBLIGACIÓN PROFESIONAL DEL EMPRESARIO. CARACTERIZACIÓN, FUENTES DE REGULACIÓN Y FUNDAMENTO

Documentación general de la empresa, llevanza de contabilidad y formulación *anual* de su estado patrimonial, financiero y de resultado económico (*cuentas anuales*), forman un deber jurídico-público complejo impuesto a *todo empresario* (arts. 25 y 34.1 y 6 CCom.); algunos empresarios son destinatarios, además, de las obligaciones, adicionales y consecutivas de las anteriores, de los Registros Mercantiles (art. 41 CCom.; o de otros Registros que les correspondan por razón de su forma jurídica). Este deber esencial del empresario se funda y tiene su origen en el propio interés del mismo, desde el cual se extiende a favor de todos los partícipes en el mercado, incluido el Estado por muy diversas razones, entre las que destacan las tributarias, pero que, a pesar de su importancia, no son las más fundamentales. En efecto, considerado desde su esencia o fundamento último, puede afirmarse que el deber típico empresarial de documentación general y contable y de formulación

de cuentas anuales de la empresa es un deber legal de carácter *público*⁽¹⁾ cuyo fundamento último reside en la promoción del *correcto funcionamiento del sistema de economía de mercado* cuyo deber general de protección corresponde tanto a los operadores económicos protagonistas del mismo como a los poderes públicos en general, así como a todos los partícipes en él. Los deberes de documentación de la empresa, de llevanza de contabilidad y de formulación anual de cuentas tienen entre sí una relación de género y especie. El empresario está obligado, como presupuesto esencial, a documentar de forma suficiente todas las circunstancias de la propia empresa, incluso aunque algunas de ellas carezcan de incidencia patrimonial o financiera, o bien su incidencia en tales aspectos sea sólo indirecta. Ello porque la *documentación general* de la empresa constituye la base y fuente, al tiempo, de la propia información del titular de la empresa y, en su caso, de los socios de la misma y terceros interesados en su buen funcionamiento (acreedores, inversores, trabajadores, poderes públicos). Asimismo, la documentación general de la empresa constituye la base, antecedente o soporte (cfr. art. 86.2 LSRL) sobre la que el empresario ha de sustanciar el cumplimiento de la obligación legal de llevanza de contabilidad y, como especial y trascendental manifestación de ésta, de la obligación anual de formular relación de su estado patrimonial, financiero y de los resultados de su empresa o *deber de formulación de cuentas anuales* en su denominación legal (art. 34.1 CCom.); también es indudable que la documentación empresarial general constituye un elemento esencial en el ámbito de la organización de la empresa, ante el diseño y ejecución de planes de negocios y otras estrategias empresariales, ante la adopción de decisiones empresariales y resulta esencial, asimismo, como medio de control estatal del normal cumplimiento de las obligaciones tributarias y otras propias del empresario.

La *documentación general de la empresa* está compuesta por documentos de muy diversa y heterogénea naturaleza y forma (contratos, escrituras públicas y otros documentos públicos, facturación, notas de pedido, albaranes de entrega y recepción, justificantes, nóminas, correspondencia, documentos relativos a las relaciones con los poderes públicos, actas de órganos colegiados, etc.; cfr. arts. 24, 30, 32.2 CCom.); tal documentación puede hallarse en diferentes clases de soportes y archivos (papel, CD, DVD, otros soportes o ficheros de carácter telemático, sector en constante evolución, etc., cfr. art. 299 LEC 1/2000). En este aspecto, conviene atender especialmente al art. 29.2.d-e-f LGT 58/2003. Este precepto permite ilustrar y dotar de contenido adecuado a este deber público del empresario por lo que puede afirmarse que su contenido puede trascender perfectamente el ámbito relativo a las obligaciones formales propias del mismo en su condición de obligado tributario; si ello se acepta, la consecuencia es que tales obligaciones formales a efectos tributarios pueden significar la concreción legal, en conjunto, del contenido del deber general de documentación de la empresa establecido en el CCom. como presupuesto del deber de llevanza de contabilidad. Así, el precepto citado de la LGT exige a los empresarios la observancia de las siguientes amplias obligaciones formales de documentación general —y contable— de la empresa: a) obligación de llevar y conservar libros de contabilidad y registros, así como los programas, ficheros y archivos informáticos que les sirvan de soporte y los sistemas de codificación utilizados que permitan la interpretación de los datos cuando la obligación se cumpla con utilización de sistemas informáticos, debiéndose facilitar la conversión de dichos datos a formato legible cuando la lectura o interpretación de los mismos no fuera posible por estar encriptados o codificados; b) obligación de expedir y entregar facturas o documentos sustitutivos y de conservar las facturas, documentos y justificantes que tengan relación con sus obligaciones tributarias; c) obligación de aportar a la Administración tributaria libros, registros, documentos o información que deba conservar... así

como cualquier dato, informe, antecedente y justificante con trascendencia tributaria, el cual puede conservarse en soporte informático.

La *documentación contable o contabilidad* de la empresa es, por su parte, un componente o aspecto específico del deber general de documentación de la empresa sobre el que, dada su gran trascendencia, incide la mayor parte de la regulación legal del deber de documentación empresarial. La contabilidad es una técnica científica de tratamiento de información económica, patrimonial y financiera relativa a un patrimonio y organización empresarial (o «empresa» en sentido objetivo) a través de la cual se trata de determinar la composición del mismo, fijar su valoración en dinero, determinar e informar, de forma periódica, sobre los resultados económicos de la explotación empresarial de tal organización, procurar la explicación de tales resultados, así como realizar prospectivas fundadas sobre la evolución previsible de la empresa en sus aspectos patrimoniales, financieros y de resultados. La contabilidad permite asimismo la realización de observaciones y recomendaciones sobre la empresa útiles en función de la información y adopción de decisiones debida a propietarios, socios, inversores y otros interesados en función de sus respectivos intereses como tales ⁽²⁾.

Pero ¿en qué consiste, entonces, el deber de llevanza de contabilidad? Llevar contabilidad significa realizar un constante y sistemático proceso de recopilación, documentación, gestión, ordenación, tratamiento, archivo ordenado y conservación de toda la actividad de la empresa susceptible de incidir, de forma directa o indirecta, presente, futura o pretérita, sobre la composición del patrimonio de la empresa, sobre su valoración o sobre los resultados económicos de la misma; pero la elección y la forma y las reglas de tratamiento y gestión de tales tipos de actos empresariales *contabilizables* no queda a la discreción del empresario sino que éste tiene el deber de ajustarse a las normas legales y técnicas impuestas por el Derecho contable y por la ciencia y la técnica contables. La llevanza de contabilidad es, quizá, el principal de los actos de organización ⁽³⁾ que debe aplicar el empresario (o sus administradores) sobre su empresa ya que puede afirmarse que de la misma dependen la corrección y acierto de los restantes y continuos actos jurídicos y de organización de la empresa que lleva a cabo el empresario o sus administradores a lo largo de la vida de la misma. Obsérvese al respecto que la llevanza de contabilidad es, quizá, el único de los actos de organización de la empresa objeto de un deber legal específico, directo y normativamente desarrollado impuesto sobre el titular de la empresa o sobre sus socios y/o administradores, en su caso, que la doctrina ha estudiado tradicionalmente como uno de los principales contenidos del estatuto jurídico profesional y general del empresario. Considérese, en el mismo sentido, que el deber de llevanza de cuentas recae sobre toda clase de empresario mercantil con independencia de que se halle inscrito en el Registro mercantil (empresarios individuales no inscritos, sociedades irregulares), así como se impone a realidades de organización empresarial casi atípicas desde el prisma jurídico pero de importancia formidable en la realidad de mercado actual como es el caso de los grupos de sociedades (cfr. arts. 42-49 CCom.).

⁽²⁾ Indica el profesor F. VICENT, *Introducción al Derecho mercantil*, 21.ª ed., Valencia (Eurosia) 2008, pag. 160, que la contabilidad presenta tres aspectos fundamentales: a) es un aspecto de la actividad de organización propia del empresario o sus administradores consistente en registrar las operaciones económicas mediante declaraciones de conocimiento o verdad (no de declaraciones de voluntad); b) la contabilidad es objeto de una ciencia que produce una técnica contable, un vocabulario propio y soluciones peculiares para expresar los hechos contables; c) la contabilidad es un sistema de información financiera objetiva dirigida a terceros (acreedores, inversores, competidores, trabajadores de la empresa, hacienda pública).

⁽³⁾ Para F. VICENT, *Introducción al Derecho mercantil*, pag. 180, la contabilidad es un aspecto de la actividad empresarial de organización.

El deber⁽⁴⁾ de llevanza de documentación general y contable impuesto a empresarios u operadores económicos en el sistema de mercado es un *deber de carácter profesional e instrumental*. Es un deber de carácter *profesional* porque su destinatario u obligado se determina por virtud de la profesión del sujeto obligado. Éste es todo ejerciente de la «profesión mercantil»⁽⁵⁾ así como se extiende, como se verá *infra*, hacia todo empresario u operador económico organizado entendido en sentido amplio o más allá del ámbito tradicional decimonónico propio del empresario mercantil (ya sea por su forma o por la naturaleza y contenido de su actividad) como todo titular jurídico de una *actividad de tráfico organizado en forma de empresa*, con indiferencia, por tanto, del contenido empresarial u objeto de la misma y de la forma jurídica que adopte el empresario u operador. El deber de documentación empresarial y contable es, por otro lado, de orden *instrumental* ya que la llevanza de documentación y de contabilidad no es un fin en sí misma. Con la imposición legal de tal deber sobre todo empresario, se persigue un *fin organizativo* a favor del obligado a su llevanza, de forma que, por virtud de su correcto cumplimiento, éste se halle siempre en condiciones aptas para realizar un seguimiento cronológico de sus operaciones empresariales, así como debe poder formular *cuentas anuales e inventarios* con la periodicidad legal dispuesta (cfr. arts. 25.1 y 34.1 CCom.) en las que se muestre la *imagen fiel* del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa (art. 34.2 CCom.) o actividad económica que aquél desarrolle con sujeción al *principio de realidad económica de las operaciones y abstracción hecha, por tanto, de la forma o régimen jurídico de éstas*. Esto significa que, a través del cumplimiento de obligación de llevanza de contabilidad, el operador en el mercado y los sectores de interesados y relacionados con su actividad, deben poder conocer, en la medida del derecho reconocido a cada sector y según la periodicidad legal establecida, la *realidad económica* de su situación patrimonial, financiera y de resultados económicos con fidelidad, así como el operador debe estar en condiciones de determinar su situación patrimonial y financiera real y el resultado económico-patrimonial fruto del ejercicio de su actividad económica.

El *fundamento* del deber de llevanza de contabilidad se explica en función de lo hasta ahora expuesto. La contabilidad es una técnica científica *esencial al sistema de economía de mercado* porque coadyuva de forma muy relevante a la protección de los diferentes titulares de intereses económicos propios de quienes se relacionan directa o indirectamente con un operador económico, así como los propios de éste; en última instancia, la obligación legal de llevanza de contabilidad responde a la exigencia de protección general de la Sociedad que basa las relaciones económico-patrimoniales de sus ciudadanos y personas jurídicas en los postulados propios del *sistema de economía de mercado* abierta y de libre competencia, como es el caso de los Estados miembros de la Comunidad Europea⁽⁶⁾. Con mayor concreción, puede afirmarse que el *fundamento* del deber de llevanza de contabilidad radica en coadyuvar a la tutela de los siguientes sectores de intereses dignos de protección jurídica: a) el interés del propio operador del mercado ante la ordenación y conocimiento de su situación patrimonial y

(4) Como señala F. VICENT, *Introducción al Derecho mercantil*, cit., pág. 176, la Comisión Europea (Decisión de 13 de junio de 2000 y Directiva 2001/65/CE, de 27 de septiembre, incorporó la *contabilidad a valor razonable*, si bien sólo respecto de los instrumentos financieros. El valor razonable, observa el citado profesor, se opone al concepto de coste histórico o valor de adquisición o de producción, que rige en el sistema contable con carácter general (cfr. art. 38 bis 2 C. Com.).

(5) Cfr. art. 14 C. Com. cuya exposición de motivos —que corresponde al proyecto de 1882— la entendía como todas «las profesiones industriales y comerciales» a partir del «principio de libertad de trabajo».

(6) Véanse los arts. 4.º, 14.2 y 98, entre otros, del Tratado de la Comunidad Europea en su actual versión de Niza, 2001, así como los arts. 15 y 16 de la Ley Orgánica 1/2008, de 30 de julio, por la que se autoriza la ratificación por España del Tratado de Lisboa.

económica y de los resultados de su actividad y de la procedencia y/o justificación cierta de los mismos (cfr. arts. 25.1 y 34 CCom.; considérese, en especial, que la contabilidad es un factor muy relevante, expreso o tácito ante la adopción de toda clase de decisiones empresariales); en este sentido, el propio Estado, al tiempo que le obliga a utilizarlos, procura al operador los medios técnicos precisos en función de uno de los aspectos más esenciales en el conjunto de la organización que supone su empresa y actividad y lo hace, fundamentalmente, a través de los PGCs; b) el interés de los socios e inversores en las sociedades mercantiles en el conocimiento del valor económico de su participación e inversión, de sus eventuales derechos patrimoniales en ellas (cfr. arts. 112 y 212 LSA, 86 LSRL, entre otros), así como en función de la adopción de sus decisiones ante el ejercicio de sus derechos políticos o administrativos en el seno de la sociedad de la que son partícipes; c) el interés de los acreedores y de los trabajadores de la empresa, en cuanto la contabilidad permite fundar prueba de sus derechos de crédito, así como valorar sobre el establecimiento de relaciones económicas y de clientela con el empresario (cfr. arts. 263 CCom., arts. 6.º y 45, entre otros, de la Ley 22/2003, Concursal) (cfr. STS 21.2.76); d) el interés de los partícipes en los mercados financieros dado que las decisiones de inversión se fundan, entre otros aspectos, en la información de orden contable, patrimonial y financiero que han de facilitar las entidades cotizadas en tales mercados (cfr. arts. 26.1.b y 30 bis.3, 35, 70 bis, 82, 117 LMV); e) el interés del Estado —como institución en función del bien común de la comunidad en general que lo legitima— en la elaboración de la contabilidad nacional, en la recaudación de impuestos y en la vigilancia y supervisión de aquellas actividades de especial sensibilidad para el sistema económico en general (mercado financiero, seguros, etc.) que realiza a través de organismos tales como el ICAC, el BE, la CNMV, la DGS, la CNE, la CNC y otras ⁽⁷⁾.

Este amplio e importante abanico de intereses legítimos susceptibles de ser protegidos mediante la disciplina de la contabilidad explica, entre otros aspectos, que las clases de empresario de mayor importancia cuantitativa en el tráfico vengán obligados a *depositar y dar publicidad a sus cuentas anuales a través del Registro Mercantil* (cfr. art. 41 CCom.), así como a procurar su previa *auditoría* o verificación por parte de expertos independientes, esto es, de que los sectores de interesados puedan acceder a un dictamen fiable sobre el grado o nivel de ajuste de tales cuentas anuales a los parámetros legales y técnicos predispuestos por el Estado para las mismas. Ello explica asimismo que esta clase de información, dado su carácter, *per se*, de hecho relevante, sea objeto de reforzamiento para las *sociedades cotizadas* en los mercados de valores, las cuales están obligadas a su difusión pública a través de sus propias páginas *web* (art. 117 LMV).

La Ley no se limita a imponer específicamente el deber de llevanza de documentación de la empresa y de contabilidad sino que, además de ello, ordena los aspectos subjetivos, forma-

⁽⁷⁾ Como manifestación del interés general subyacente en la disciplina legal de la contabilidad, el profesor F. VICENT, *Introducción al Derecho mercantil*, cit., pág. 181, pone de manifiesto la incuestionable aportación de las nuevas tecnologías para poner al alcance de todos los usuarios de la contabilidad la información contable en tiempo real. Refiere, en especial, la invención del lenguaje informático VDBL, el cual permite la realización de estados contables en tiempo real, así como su examen diario sin necesidad, por tanto, de tener que esperar al cierre de balances trimestrales de comprobación; ello, según indica VICENT, dificultará mucho las maniobras de manipulación contable: «la transparencia contable controlará los poderes económicos como el tambor de las tribus africanas controlaba a su jefe. El “poder regulatorio del mercado” presionará sobre los administradores sociales: el miedo guardará la viña». En este mismo sentido, indica también el profesor VICENT (pág. 188) que «el documento contable se forma de manera consciente y ordenada, en atención al interés de los terceros; por tanto, no es nunca un documento privado o “doméstico” en el sentido del art. 1228 del Código Civil, sino un documento ‘mercantil’ llamado a ser exhibido a terceros, integrado en la contabilidad».

les, sustanciales y circunstanciales de su cumplimiento según o con arreglo a las aportaciones provenientes de la ciencia y la técnica contables. Las principales *fuentes de la regulación legal* en materia contable son las siguientes:

A) Los arts. 25 a 41 CCom., desarrollados por RD 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el *Plan General de Contabilidad* y por RD 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el *Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas*. Ambos PGCs delimitan sus respectivos ámbitos de aplicación por referencia a las *empresas*, las *pequeñas y medianas empresas* (pymes) y las *microempresas*, cada una de las cuales resulta convenientemente caracterizada a tales efectos⁽⁸⁾. Las tres citadas normas (CCom. y RDs 1514 y 1515/2007) forman el *régimen básico y general del deber de llevanza de contabilidad*. Puede afirmarse que las mismas forman el *Derecho contable privado de orden general* al resultar aplicables a cualquier clase de sujeto que tenga obligación legal de formular y, en su caso, de depositar y publicar cuentas anuales (así se deriva del art. 34.6 CCom.). En efecto, el ámbito subjetivo de aplicación de estas normas trasciende al propio de los empresarios *mercantiles* en sentido propio o estricto para extenderse, en general, a toda clase de empresario u operador del mercado cuyo respectivo régimen legal se remita a estas normas para regular el deber de llevanza de contabilidad por los mismos⁽⁹⁾. Pero, profundizando en tal sentido, el citado art. 34.6 CCom., tras su reforma por la Ley 16/2007, establece que el régimen legal establecido en orden al deber de formulación de cuentas anuales por el CCom. resulta *aplicable a los casos en que cualquier persona física o jurídica formule y (en su caso) publique cuentas anuales*⁽¹⁰⁾. Las tres normas contables fundamentales citadas deben su actual contenido a la citada 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*. Mediante ellas se ha extendido la aplicación en nuestro Derecho, con carácter general, de la Directiva 2001/65/CE, de 27 de septiembre de 2001 (sobre «valor razonable») y los Reglamentos Comunitarios núm. 1606/2002, de 19 de julio de 2002 [(relativo a las normas de aplicación de las *normas internacionales de contabilidad y de información financiera* (NIC-NIIF)] y núm. 1725/2003, de 29 de septiembre⁽¹¹⁾ cuyo ámbito de aplicación estaba restringido a ciertos empresarios intervinientes en los diferentes mercados financieros de los Estados miembros de la Comunidad Europea, normas que se explican en función del correcto funcionamiento del mercado interior europeo y como elemento coadyuvante a la garantía de la efectiva libertad de establecimiento de empresas en el seno del mismo. Ello ha supuesto, como se ha indicado con acierto⁽¹²⁾, la formación de un *Derecho contable global*, profesional y de carácter consuetudinario, al estar fundado sobre la autoridad de las Asociaciones de Expertos Contables y Auditores a nivel mundial y sobre la de su máxima organización, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB)⁽¹³⁾.

⁽⁸⁾ Pero el PGC no define la «empresa» a sus efectos. No obstante, no deja duda de que entiende por tal a los empresarios (sin más concreciones) y a las sociedades mercantiles y cooperativas (tercera parte, 1.ª y 3.ª).

⁽⁹⁾ V. gr., arts. 14.1 LO 1/2002, de Asociaciones, art. 25 Ley 50/2002, de Fundaciones, las sociedades civiles, UTEs, e incluidos los empresarios mercantiles de calificación discutida como tales como el caso de las cooperativas (art. 61 de la Ley —estatal— de Cooperativas de 1999, admítase la cita de esta Ley de Cooperativas aunque sea la que menos se aplica en España) a las que el PGC alude expresamente como incluidas en su ámbito de aplicación.

⁽¹⁰⁾ Así como el PGC (cfr. Disposición Transitoria Quinta RD 1514/2007 y art. 5.º RD 1515/2007).

⁽¹¹⁾ Modificado por el Reglamento 707/2004, de 6 de abril, y otros posteriores de menor importancia a los efectos de esta exposición.

⁽¹²⁾ F. VICENT, *Introducción al Derecho mercantil*, cit., pág. 175.

⁽¹³⁾ Cabe anotar que el PGC especial para Pymes y microempresas según RD 1515/2007, considera tales

B) La Ley 19/1988, de 12 de julio, de *Auditoría de Cuentas*, y su Reglamento según RD 1636/1990, normas que regulan los aspectos relativos a la actividad de verificación, auditoría o *control de calidad* de la contabilidad de los empresarios según los parámetros y normas legales y técnicas preestablecidas.

C) Junto a las citadas, se da un grupo de normas jurídicas complementarias de ellas en unos casos, y especiales, en otros; tales se explican en función de: (i) la forma del empresario⁽¹⁴⁾; de (ii) su modelo empresarial de organización (cfr. arts. 42 a 49 CCom. y Disposición adicional 11.ª de la Ley 61/2003, de 30 de diciembre, que regulan las especialidades contables del grupo de sociedades); o de (iii) la naturaleza o contenido de su actividad, especialmente cuando ésta tiene una conexión relevante con el interés general (los casos, entre otros, de los empresarios de banca, seguros, y los relacionados con el mercado financiero en general).

D) No cabe obviar, por otra parte, que todo empresario, sea o no «mercantil», tiene la condición de *obligado tributario, contribuyente* [(cfr. art. 35 LGT 58/2003 y art. 8 LIRPF 35/2006)] o sujeto pasivo de obligaciones tributarias (IRPF, IS, IVA, etc.). La deuda tributaria en cada clase de tributo se determina en función de la contabilidad mercantil⁽¹⁵⁾. Pero, además de ésta, el empresario es destinatario, adicionalmente, de obligaciones formales contables específicas y accesorias a su obligación tributaria que se explican en función de procurar la determinación y adecuada acreditación y control del *quantum* de la misma por la Administración y cuya omisión o incumplimiento puede ser causa de sanciones administrativas (arts. 184 y ss. LGT 58/2003) e incluso penales (art. 310 CP).

E) Conviene recordar, finalmente, que el Código Penal de 1995 tipifica ciertos delitos que tienen relación directa con la llevanza de la contabilidad como son los de falseamiento de la contabilidad en procedimientos concursales (art. 261), falsedad en las cuentas anuales (art. 290) y la falsedad en documento mercantil como tipo más general relativo a la documentación empresarial general (art. 392).

que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes: a) que el total de las partidas del activo no supere los dos millones ochocientos cincuenta mil euros; b) que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los cinco millones setecientos mil euros; c) que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cincuenta. No obstante, no podrán ser consideradas tales Pymes, las empresas que se encuentren en alguna de las siguientes circunstancias: a) que hayan emitido valores admitidos a negociación en mercados regulados o sistemas multilaterales de negociación, de cualquier Estado miembro de la Unión Europea; b) que forme parte de un grupo de sociedades que formule o debiera haber formulado cuentas anuales consolidadas; c) que su moneda funcional sea distinta del euro; d) que se trate de entidades financieras que capten fondos del público asumiendo obligaciones respecto a los mismos y las entidades que asuman la gestión de las anteriores. B) Son *microempresas* todas las empresas, cualquiera que sea su forma jurídica, individual o societaria, que, durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las siguientes circunstancias: a) que el total de las partidas del activo no supere el millón de euros; b) que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los dos millones de euros; c) que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a diez. Tales empresas pueden seguir las normas contables específicas para pymes o, en su caso, las más simplificadas para microempresas. Asimismo, las empresas que cumplan los requisitos para ser consideradas «pymes» puede formular cuentas anuales *abreviadas* (cfr. art. 175 LSA).

⁽¹⁴⁾ Así, las LSA, LSRL, LCoop., LSGR, Leyes de asociaciones y de fundaciones, etc. formas sociales estas últimas a las que, por ejemplo, se imponen los deberes de depositar y publicar sus cuentas anuales en los registros que les corresponden y, en su caso, de aportar documentos adicionales a las mismas como el *informe de gestión ex art. 202 LSA*.

⁽¹⁵⁾ Según disponen los arts. 29 LGT 58/2003, 104 LIRPF 35/2006 y 133 RD-Leg. 4/2004 sobre IS.

Cabe observar que el RD 1514/2007 atribuye competencia al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) para, mediante la forma de *resoluciones*, dictar normas de carácter contable en desarrollo de los PGCs y sus normas complementarias; en particular, tales desarrollos pueden ser relativos a las normas de registro y valoración y a las normas de elaboración de las cuentas anuales; estas normas (que, nótese, pasan a tener carácter de normas jurídicas y no, por tanto, de mero orden técnico), deben ajustarse al procedimiento de elaboración regulado en el art. 24.1 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno (Disposición Final Tercera RD 1514/2007).

II. ÁMBITO E IMPUTACIÓN SUBJETIVA DEL DEBER DE LLEVANZA DE DOCUMENTACIÓN EMPRESARIAL Y DE CONTABILIDAD

1. Ámbito subjetivo

Obligado al deber de llevanza de documentación empresarial y de contabilidad es, en primer lugar, (i) *todo empresario mercantil*, ya lo sea por razón de su forma o de la naturaleza y contenido de su actividad y con independencia de aspectos tales como la importancia o dimensión económica de su actividad o empresa, la clase de su giro o tráfico, su inscripción en el Registro Mercantil —en este sentido están obligadas a la llevanza las sociedades irregulares, las comunidades de propietarios, las sociedades civiles, UTEs, y el empresario persona física no inscrito— o su nivel de instrucción⁽¹⁶⁾; (ii) Tras la Ley 16/2007, son expresos destinatarios de este deber, en segundo lugar, los restantes operadores del mercado distintos a los empresarios mercantiles *a los cuales, por virtud del art. 34.6 CCom., les son aplicables las normas contables generales* (o más propias de los empresarios mercantiles), esto es, el CCom. y los PGCs. Ello, como se ha indicado, confirma el *carácter general o generalizado del Derecho contable* propio de los empresarios mercantiles hacia entidades carentes de tal carácter (v. gr., las fundaciones, las asociaciones, las uniones temporales de empresas, los profesionales titulados no calificables como empresarios mercantiles, los trabajadores autónomos que no tengan la condición de empresarios mercantiles, las comunidades de bienes, las sociedades civiles, las sociedades agrarias de transformación, etc.), confirmándose así otra de manifestación de la tendencia evolutiva del Derecho mercantil conocida como la *generalización* de sus instituciones; (iii) En tercer lugar, resultan destinatarios de este deber los *grupos de sociedades* cuyas especialidades se contienen en los citados arts. 42 a 49 CCom., así como en la Disposición Adicional 11.^a de la Ley 61/2003.

2. Imputación jurídica y responsabilidades derivadas de la infracción del deber de llevanza de cuentas o de su llevanza deficiente o incorrecta

La responsabilidad derivada del adecuado cumplimiento del deber de llevanza de contabilidad recae directamente sobre el mismo empresario titular de la empresa si éste es *persona física*, quien resulta asimismo obligado a la previa llevanza de documentación empresarial general y contable, así como a la correlativa de formular y firmar sus cuentas anuales, asumiendo la responsabilidad por la veracidad de las mismas (art. 37.1.1.º CCom.). En el caso de las *personas jurídicas*, tras la Ley 16/2007, la responsabilidad derivada del cumplimiento de la obligación de llevanza de documentación general, contable y de formulación de cuentas

⁽¹⁶⁾ Como expresaba la exposición de motivos del Proyecto de C. Com. de 18 de marzo de 1882, la obligación de llevar las cuentas de los comerciantes, aunque no pudiesen o no supieren escribir...

anuales recae sobre las siguientes clases de sujetos: a) sobre *todos los socios ilimitadamente responsables de las deudas sociales* según el régimen legal de la forma social en la que éstos se agrupan; b) sobre *todos sus administradores, sean o no socios*, y con independencia de la modalidad de órgano de administración y, nótese, con independencia de que el régimen legal de la forma de la sociedad administrada determine o no la responsabilidad personal e ilimitada de los socios por las deudas sociales (cfr. arts. 37 CCom. y 171 LSA).

Pero el deber de llevanza de la contabilidad no es un deber de orden personalísimo o de cumplimiento directo y personal por parte del obligado o responsable legal de su llevanza. Los *responsables* legales de su cumplimiento (persona física/empresario, socios y/o, en su caso, administradores de sociedades mercantiles) pueden encomendar (no delegar) la efectiva llevanza material e instrumental de la contabilidad a otras personas con las que se puede establecer un vínculo laboral (contrato de trabajo) o un vínculo profesional (contratos de arrendamiento de servicios o de obra, en su caso). En tales casos, la Ley establece la presunción *iuris tantum* (art. 25.2 CCom.), en interés general de los sujetos que se relacionan con el empresario, de que éste ha emitido autorización a favor de quienes materialmente «llevan» *de facto* su contabilidad; de esta forma, el responsable legal de su llevanza según el art. 37 CCom. no puede excluir ni modificar su responsabilidad legal directa invocando su falta de intervención directa en la llevanza de la contabilidad de la empresa de la que es titular, socio o administrador, en su caso. En este caso, el técnico o técnicos contables autorizados por el empresario resultan responsables civiles ante éste en caso de producirle perjuicios (responsabilidad contractual por incumplimiento o defectuoso cumplimiento del contrato que liga a ambos) pero no ante sus socios y acreedores, a salvo supuestos de responsabilidad extracontractual y de responsabilidad penal y civil derivada de delito (*v. gr.*, coautoría o complicidad en el falseamiento de balances o de otros documentos contables, ver arts. 28 y ss., 290 CP).

Conviene considerar que, tras la Ley 16/2007, los sujetos responsables del cumplimiento del deber de llevanza de contabilidad no sólo resultan responsables del real y efectivo cumplimiento de tal deber sino que, por virtud del art. 37.1 CCom. (así como del 44.6 CCom. en materia de cuentas consolidadas), resultan responsables asimismo de la *veracidad* de la contabilidad de cuya llevanza son responsables; tales sujetos son pues responsables de la *llevanza* real, efectiva y correcta de la contabilidad así como del *contenido* de la misma. La responsabilidad derivada del deber de llevanza de contabilidad no sólo tiene ya por contenido el simple cumplimiento del deber en su faceta *formal* sino que la responsabilidad se extiende al contenido de la información contable, la cual ha de responder a la realidad de los hechos, operaciones actos y circunstancias que son objeto de registro y de tratamiento contable, tanto en el orden de la acción como de la omisión. La Ley 16/2007 introduce, por tanto, una obligación legal de responsabilidad civil *directa y personal* sobre los sujetos *responsables* del efectivo cumplimiento del deber de llevanza que se extiende tanto al aspecto formal como al aspecto sustancial o de contenido de la documentación general y contable por los daños causados a la sociedad, los socios, los terceros, los poderes públicos en general cuya causa tenga relación con la infracción del principio de veracidad del contenido de la documentación contable y de sus soportes o antecedentes de la misma. No cabe dudar en este sentido que con la imposición de este régimen de responsabilidad civil, la Ley 16/2007, de 4 de julio, ha venido, en cierto modo, a reconocer o, al menos, a reforzar, los efectos recíprocos de la contabilidad en el orden de las relaciones empresariales según era ya entendida por el CCom. de 1885 en su redacción original. Cabe recordar, en efecto, que la exposición de motivos del Proyecto de CCom. de 14 de marzo de 1882 se expresaba al efecto en el siguiente sentido: «atendiendo a que los libros de comercio constituyen uno de los principales medios de prueba de asuntos mercantiles, toda

vez que al consignar el comerciante una operación en sus libros viene a ser como el mandatario de otro contratante y el libro que lo contiene un título común a ambas partes... el Proyecto ha introducido reformas de gran utilidad en esta importante materia».

Conviene apuntar que la responsabilidad de la que se trata en este aspecto deviene imputable a los sujetos legalmente responsables por virtud de la *firma* por los mismos de las cuentas anuales que formulan o bien por virtud de la omisión *injustificada* de la tal firma (arts. 37.1-2 CCom., 171.2 LSA). El art. 37.2 CCom. establece que «en los supuestos a los que se refieren los números 2.º y 3.º del apartado anterior —los relativos a las personas jurídicas—, *si faltara la firma* de alguna de las personas en ellos indicadas, se señalará en los documentos en que falte, con *expresa mención de la causa*». La firma de las cuentas anuales es así obligatoria para todos los responsables de la formulación de las mismas. Esto significa, por una parte, que quienes, como obligados a ello, imponen su firma en las cuentas anuales, asumen de forma directa la responsabilidad legal derivada de tal acto (llevanza y contenido veraz). Por otra parte, significa que la omisión de la firma de alguno de tales responsables debe estar *justificada*, en función de lo cual la norma exige la constancia expresa de la causa de la obligatoria falta de la firma de uno o de varios, en su caso, de los responsables legales. Cabe observar que esta exigencia legal —firma obligatoria o, en su defecto, indicación obligatoria de la causa de su omisión— no puede ser entendida como un fácil expediente o mecanismo para salvar la particular responsabilidad legal del obligado a formular cuentas anuales ni tampoco puede ser utilizada como especie de perversa táctica para obstaculizar el desarrollo del proceso de formulación y aprobación de las cuentas anuales por parte de quien, en abuso de sus facultades, pretende ése u otros fines no acordes con su función y competencias al negar la imposición de su firma, sin mediar justificación debida, en las cuentas anuales. La omisión de la firma del responsable ha de estar, por tanto, *objetivamente justificada* para ser apta para salvar la responsabilidad legal y presuntamente imputable al mismo⁽¹⁷⁾. Por tanto, la constancia expresa de la causa de la obligatoria falta de la firma ha de entenderse, sobre todo, como vehículo legal para posibilitar la expresión por los socios y/o administradores responsables de su formulación de «votos particulares» sobre el contenido de las cuentas aprobadas por el órgano de administración cuando los mismos no estén de acuerdo con el contenido de las mismas. Por esta razón, no cabe reputar como conducta diligente del administrador o del socio, en su caso, la mera y simple negativa a firmar como medio de obstaculización del cumplimiento de la obligación de formular cuentas por el órgano social o, en su caso, por el grupo de socios obligado a ello, sino que la diligencia exigible al socio o administrador responsable disidente reside precisamente en su obligación de expresar en el propio texto de las cuentas aquellas concretas observaciones, defectos o discordancias (causas) por cuya virtud éste niega la imposición de su firma en las mismas. Este aspecto forma parte de su deber general de diligencia en el cumplimiento de su obligación de rendición de cuentas anuales a la sociedad y a sus socios y, en general, respecto del resto de sectores interesados en el conocimiento del estado patrimonial y financiero de la entidad administrada. En tal sentido, cabe tener en cuenta el art. 133.2 LSA del cual puede desprenderse que el administrador disidente con las cuentas anuales debe hacer lo conveniente para evitar el eventual daño o, al menos, oponerse a cualquier actuación eventualmente dañosa del órgano del que forma parte, indicando las razones por la que lo entiende así. Las conductas meramente

(17) Cfr. F. VICENT, *Introducción al Derecho mercantil*, cit., pág. 191, quien opina que los sujetos responsables de este principio de veracidad (parece que en el ámbito de las sociedades cotizadas, sin perjuicio de ello sea adaptable a las restantes sociedades y empresarios) «no podrán exonerarse más que demostrando que han seguido todas las recomendaciones de buen gobierno y han aplicado los sistemas de instrucciones y control sobre los ejecutivos competentes para la

obstaculizadoras del cumplimiento de este deber mediante la simple negativa a firmar injustificada o no suficientemente justificada, no eximen de responsabilidad al obligado a la misma (sino, más bien, al contrario) y legitiman a los restantes administradores al cumplimiento de la obligación de formulación sin la colaboración del administrador disidente sin tener que explicar las causas de la misma, cosa que incumbe al administrador disidente. Debe bastar a los restantes con indicar que la causa a la que obedece la falta de la obligada firma de uno o varios de los responsables es desconocida pero consciente y querida por el obligado.

III. EFECTOS DEL INCUMPLIMIENTO DEL DEBER DE DOCUMENTACIÓN GENERAL Y DEL DEBER DE LLEVANZA DE CONTABILIDAD

Del deber de llevanza de documentación empresarial y contable no se derivan de forma inmediata correlativos derechos subjetivos directos a favor de nadie. Pero el correcto cumplimiento de tal deber, tanto en sus aspectos formales o externos como en el orden de la veracidad del contenido de la documentación contable, es presupuesto de la tutela debida a diferentes derechos e intereses legítimos propios del ámbito de los sujetos interesados de forma directa o indirecta en el conocimiento de la situación económica real de todo empresario u operador económico obligado a formular cuentas anuales. En función de ello, el incumplimiento o cumplimiento incorrecto, en lo formal o en lo sustancial, del deber de llevanza de contabilidad constituye, *per se*, un acto antijurídico que, por ello, puede tener consecuencias jurídicas diversas. Cabe mencionar las siguientes como más relevantes:

a) Puede ser fuente de responsabilidad civil personal y directa de los obligados a la llevanza, especialmente el empresario persona física y de socios y/o los administradores de sociedades⁽¹⁸⁾, ante quienes resulten perjudicados por el incorrecto cumplimiento del deber o por su incumplimiento.

b) El cumplimiento del deber de llevanza de contabilidad resulta trascendental ante la solicitud de declaración en estado de concurso de acreedores por parte del deudor obligado a su llevanza, así como del desarrollo del proceso del concurso una vez este es declarado (arts. 6.º.3, 45 LC 22/2003; este último precepto impone al deudor declarado en concurso *el deber de poner a disposición de la administración concursal los libros de llevanza obligatoria y cualesquiera otros libros, documentos y registros relativos a los aspectos patrimoniales de su actividad profesional o empresarial*).

c) Asimismo, las condiciones de cumplimiento del deber de llevanza de contabilidad son trascendentales ante la calificación del concurso, el cual puede ser culpable o fortuito (arts. 164 y 165 LC 22/2003), la primera de las cuales puede determinar la responsabilidad personal de los administradores sociales, de hecho y de derecho, por los daños causados a la sociedad, los socios y los terceros por la insolvencia de la sociedad administrada⁽¹⁹⁾.

d) Puede desencadenar el *cierre registral* del empresario o sujeto inscrito en el caso 221 LSA), así como la imposición de sanciones administrativas a la sociedad incumplidora (art. 221 LSA).

(18) Cfr. arts. 37.1 C. Com., 133 LSA y 172.2 LC 22/2003 en relación con sus arts. 164 y 165.

(19) Sobre el particular, VERDÚ CAÑETE, M.J.: *La responsabilidad civil del administrador de sociedad de capital en el concurso de acreedores*, Madrid, LA LEY, 2008, págs. 181 y ss.

e) Puede ser fuente de responsabilidad penal, tributaria y administrativa, según los casos y la gravedad del supuesto (arts. 257 y ss. 261, 290 CP, 184 y ss., 200-201 LGT 58/2003). Conviene aquí anotar que en la *praxis* sucede que las consecuencias de Derecho tributario sancionador de la obligación de llevanza de contabilidad y demás documentación empresarial suelen ser más efectivas y persuasivas que las derivadas del orden del Derecho mercantil. El Derecho tributario sancionador, en efecto, impone responsabilidades y sanciones pecuniarias directas o subsidiarias sobre los sujetos directamente responsables del deber de llevanza que suelen ser bastante más persuasivas al presuponer procesos de inspección, mientras que las normas mercantiles, en principio, sólo desatan sus consecuencias en el orden de la responsabilidad civil derivada de la infracción de los deberes contables formales y de la infracción del principio de veracidad de las cuentas en las relaciones con la sociedad, socios, acreedores y poderes públicos, así como en el ámbito del concurso de acreedores (cfr. arts. 42 y 43 LGT 58/2003).

IV. CONTENIDO FUNDAMENTAL DEL DEBER DE DOCUMENTACIÓN DE LA EMPRESA (GENERAL Y CONTABLE)

1. Contenido objetivo

El régimen español del deber de documentación general de la empresa, de llevanza de contabilidad y de formulación de cuentas anuales por parte de su titular y responsables legales del mismo, impone a éstos la llevanza de un nivel de documentación empresarial de contenido flexible y determinable en función de la naturaleza y dimensión de aquélla, pero con fijación de un mínimo obligatorio. Este contenido objetivo obligatorio general se determina en función de los siguientes parámetros:

A) El empresario, entendido en su acepción amplia de operador económico organizado (cfr., una vez más, el art. 34.6 CCom.), está obligado a la llevanza de la documentación general y contable que resulte objetivamente precisa para, de acuerdo con la actividad y dimensión de su empresa o profesión: a) permitir un seguimiento cronológico de sus operaciones empresariales, así como para asegurar la elaboración periódica de inventarios y la formulación de cuentas anuales (arts. 25.1 y 34.1 CCom.) y b) mostrar ante él mismo y ante los legítimos interesados en su conocimiento la *imagen fiel* del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa o profesión, de conformidad con las disposiciones legales y atendiendo al principio de *realidad económica* de las operaciones con carácter prevalente a la forma o calificación jurídica de las mismas (art. 34.2 CCom.). Esta configuración legal del deber de llevanza de cuentas según tales objetivos exige al empresario u operador de mercado el cumplimiento previo y coetáneo de un deber de documentación general sobre sus operaciones empresariales que incluye no sólo lo contable sino, en general, todos los libros, correspondencia, facturas, documentación y justificantes concernientes a su negocio o profesión (cfr. arts. 24, 30, 32, 33 CCom.) tales como contratos, recibos, nóminas, títulos-valores, etc., según se ha expuesto.

B) Con carácter más *específico, directo y obligatorio*, el empresario debe, en cualquier caso y, por tanto, con independencia de la naturaleza, forma y dimensión de su empresa o actividad, llevar, al menos, dos libros obligatorios (sin perjuicio de lo establecido en otras leyes y disposiciones especiales): a) libro de inventarios y cuentas anuales; b) libro diario. El empresario debe, además, llevar aquellos libros que le vengan impuestos por la legislación tributaria

Conviene indicar que si el empresario responde a alguna de las formas de sociedad mercantil, o de persona jurídica organizada corporativamente, debe llevar, además, de forma obligatoria, cierta *documentación corporativa mínima*. En concreto, se exige a las sociedades mercantiles (art. 26 CCom.) la llevanza de: a) un libro o libros *de actas* que contengan los acuerdos adoptados por los órganos *colegiados* de la sociedad (art. 106 RRM, tales son la junta general de socios, consejo de administración y comisiones ejecutivas, comités de auditoría, así como los órganos dispuestos por vía estatutaria tales como los comités consultivos, cfr. arts. 124.2 y 185.3 RRM); b) las sociedades por acciones han de llevar un libro registro de las acciones representadas mediante títulos nominativos (art. 55 LSA); c) las sociedades de responsabilidad limitada han de llevar un libro registro de socios (art. 27.3 LSRL, aunque ver art. 137 LSRL en relación a la SLNE); d) las sociedades de capital unipersonales han de llevar un libro-registro de contratos celebrados entre la sociedad y el socio único (art. 128.1 LSRL). Las Leyes de asociaciones y fundaciones exigen también la llevanza de esta clase de libros corporativos (cfr. art. 14.1 LO 1/2002, de Asociaciones, y art. 25 Ley 50/2002, de Fundaciones).

2. Libro de Inventarios y de Cuentas Anuales

Este libro es el destinado a recoger toda la documentación relativa al cumplimiento del *deber de formulación de cuentas anuales impuesto a todo empresario* (art. 34.1 CCom.). Es, pues, un libro de llevanza obligatoria para cualquier empresario, con independencia de su forma, clase de actividad, dimensión o profesión. Así, el art. 34.6 CCom. dispone que lo dispuesto en la sección 2.^a de su Título III (arts. 34 a 41) «será aplicable a los casos en que cualquier persona física o jurídica formule y publique cuentas anuales». Ello confirma que, como se indicó, el régimen de las cuentas anuales presente en el CCom. se instituye como *Derecho contable privado de orden general* aplicable, por tanto, a cualquier clase de sujeto que tenga obligación legal de formular y, en su caso, de depositar y publicar cuentas anuales aunque sea en registros distintos al Registro mercantil. Conviene aquí señalar que este *Derecho contable básico y de orden general* se compone de diversos aspectos o manifestaciones. Unos de ellos tienen el carácter de deberes-presupuesto de la obligación de formulación de cuentas anuales, mientras que otros son relativos al propio cumplimiento del deber de formulación y otros, finalmente, lo son *a posteriori* del correcto cumplimiento del mismo: (i) Los *deberes-presupuesto* son, en primer lugar, todos los relativos al deber de *documentación general de la empresa, profesión o actividad*, la cual ha de ser *llevada* —esto es, realizada, clasificada, registrada, ordenada y archivada— y, después, *conservada* (art. 30 CCom.). La documentación general es el antecedente o soporte de las cuentas anuales (cfr. art. 86.2 LSRL), esto es, el contenido de las mismas ha de obedecer a operaciones, actos o circunstancias cuya existencia o producción ha de estar previa y debidamente documentada de algún modo, aunque sea de mínima significación, y con independencia de su forma (papel, datos informáticos)⁽²⁰⁾; (ii) En segundo lugar, la formulación de las cuentas anuales exige la llevanza previa de otros *libros y documentos de carácter estrictamente contable* sobre los que las mismas han de apoyarse y quedar justificadas; el nivel necesario de documentación de carácter general, el preciso en función de los fines generales de la contabilidad exigidos por el

⁽²⁰⁾ Observa F. VICENT, *Introducción al Derecho mercantil*, cit., pág. 188, que por «documento» hay que entender el soporte físico de una declaración de voluntad o conocimiento. El art. 299.2 LEC 1/2000 establece, en tal sentido, la aptitud como medios de prueba «los medios de reproducción de la palabra, el sonido y la imagen, así como los instrumentos que permitan archivar y conocer o reproducir palabras, datos, cifras y operaciones matemáticas llevadas a cabo con fines contables...».

art. 25.1 CCom. en los términos ya indicados, pero también habrá que atender al cumplimiento de las normas específicas que rijan determinados aspectos del deber en atención a diferentes factores (dimensión de la empresa, clase de actividad, etc. en función de lo cual pueden ser aplicables normas jurídicas o técnicas contables especiales). Una parte importante de este aspecto de los deberes previos o presupuesto del de formulación de cuentas anuales es el relativo al cumplimiento de las llamadas obligaciones contables *formales*, algunas de las cuales se hallan establecidas en los arts. 25 a 30 CCom. tales como los deberes de legalización de libros, llevanza de libros obligatorios, y exigencias formales y garantías de corrección y autenticidad de las anotaciones y registros practicados en la documentación contable. Conviene recordar aquí que la documentación contable en sentido estricto responde a la naturaleza jurídica de *declaración de conocimiento o verdad sobre hechos contables o contabilizables* que constan o deben constar al declarante. Esto significa, por una parte, que las anotaciones, asientos, registros o apuntes de carácter contable no son, por regla general, declaraciones de voluntad, razón por la cual el declarante de las mismas no dispone ni se obliga a nada por su virtud; por otra, significa que toda declaración contable es susceptible de rectificación posterior una vez comprobado su carácter erróneo; por último, se indica que la declaración contable no tiene el carácter de confesión, de forma que, por sí misma, no impone al obligado a la llevanza la carga de probar que incurrió en error bajo sanción de quedar obligado ⁽²¹⁾.

La segunda manifestación o aspecto del deber de formulación de cuentas anuales es relativo a las mismas en sentido estricto. En este aspecto, la Ley regula con carácter imperativo la función general (imagen fiel) de las cuentas anuales y, en atención al mismo, establece el contenido obligatorio de las cuentas anuales y el contenido particular y la función de cada uno de sus elementos o partes, impone el régimen *anual* de su periodicidad, establece la estructura formal de las cuentas anuales, regula los principios y normas básicas de tratamiento de sus contenidos y las reglas fundamentales de valoración de los elementos patrimoniales que se contienen en las mismas, así como el régimen de responsabilidad de su formulación; en tales aspectos cobra singular importancia el régimen contenido en los PGCs. (iii) Finalmente, la Ley regula los deberes *a posteriori* de la formulación de las cuentas, los cuales tienen que ver con su auditoría, verificación o control de calidad (sea obligatoria o voluntaria), su aprobación por el órgano que resulte competente en el caso de las personas jurídicas, su depósito y publicidad a través del registro establecido y el deber de su conservación, que se inserta en el orden general de la conservación de la documentación general y contable de la empresa o actividad (art. 30 CCom.).

El libro de inventarios y cuentas anuales ha de contener la siguiente información y documentación contable:

A) El *inventario o balance inicial detallado de la empresa* (cfr. art. 28.1 CCom.). Se trata de la relación ordenada, detallada, descriptiva y completa del patrimonio activo y pasivo de la empresa en su fase fundacional o de inicio, con indicación del valor de cada elemento y la diferencia resultante.

(21) Véase F. VICENT, *Introducción al Derecho mercantil*, cit., pág. 189, quien además precisa las siguientes consecuencias que se derivan del carácter de declaración de conocimiento (y no de declaración de voluntad) propio del documento contable: 1) es eficaz con independencia de la voluntad y capacidad del declarante; 2) no se revoca, sino que se rectifica libremente si se cometió error en su registro; 3) no puede probar, por sí sola, actos jurídicos; 4) no permite, por su sola base, la adquisición de derechos por terceros de buena fe, ni siquiera cuando es objeto de publicidad registral; 5) el hecho de que recoja deudas no la constituye en reconocimiento de deuda que impida...

B) El *inventario de cierre de cada ejercicio*. Se trata de la relación del contenido del patrimonio activo y pasivo de la empresa al final de cada ejercicio, con expresión de la diferencia resultante; este inventario debe ser detallado pero, en atención a las características de la empresa (sobre todo en casos de grave dificultad de tal labor dadas las dimensiones y características de la empresa), son admisibles inventarios particulares del general (inventarios-muestreo, inventario permanente).

C) Los *balances de comprobación*, que deben ser uno por trimestre, al menos (art. 28.1 CCom.), y cuya función es la de fijar e informar periódicamente a lo largo del ejercicio sobre la composición y valoración del patrimonio empresarial y de su situación financiera.

D) Las *cuentas anuales* de cada ejercicio que, como su propio nombre indica, han de ser formuladas una vez al año, si bien tal período de tiempo no tiene que coincidir necesariamente con el año natural sino el que empresario puede adaptarlo a las circunstancias de su actividad; en estos casos, si se trata de sociedades de capital, tal variación ha de estar regulada por los estatutos sociales (arts. 9.º.j LSA y 13.c LSRL, aunque tales preceptos no coincidan en su forma de regular este aspecto). Las cuentas anuales constituyen una *unidad* en sentido formal y material que, tras la Ley 16/2007 (aplicable desde el 1.º de enero de 2008), está formada por los siguientes elementos (art. 34.1 CCom.): a') el balance anual del ejercicio económico; b') la cuenta de pérdidas y ganancias; c') el estado contable que refleje los cambios en el patrimonio neto del ejercicio; d') el estado de flujos de efectivo (que *no será obligatorio* cuando así lo establezca una disposición legal); e') la memoria. La materialización formal de tales documentos no es libre sino que su estructura y contenido ha de ajustarse a los modelos aprobados reglamentariamente (art. 35.7 CCom.); tales modelos se regulan en los PGCs según los RD 1514 y 1515/2007. Conviene detenerse un tanto en el significado y contenido de cada uno de estos elementos componentes de las cuentas anuales.

a) El *balance de ejercicio*. El balance de ejercicio es el documento contable en el que se comprende y se valora en dinero el patrimonio de la empresa, con la debida separación entre los bienes y derechos que constituyen el *activo* de la misma, las obligaciones que forman su *pasivo*, y que, asimismo, ha de contener la composición y valoración del *patrimonio neto* de la misma (art. 35.1 CCom.). La función del balance es la de proporcionar información *clara* sobre el estado patrimonial de la empresa en los aspectos relativos a su composición y a su valoración dineraria particularizada. Tras la Ley 16/2007, el balance se estructura legalmente en tres partes: *activo, pasivo y patrimonio neto* (ver art. 35 CCom. y PGCs). La determinación de sus contenidos y definiciones tras la citada Ley se caracterizan por una especie de principio de prevalencia de lo técnico-contable sobre las regulaciones, las formas y las instituciones jurídicas. Es decir, no es incorrecto afirmar que el Derecho contable, especialmente tras la Ley 16/2007, elabora y aplica sus propias categorías conceptuales con arreglo a las funciones y fines de la contabilidad sin sujeción a condicionamientos previos que provengan del ámbito de lo jurídico. Tal principio de predominio del fondo económico de las operaciones contabilizables sobre el de su forma jurídica, proviene de la NIC

1 (22) *«mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa»* — y no sólo en atención a su «forma jurídica» — como principio-presupuesto para que las cuentas anuales puedan cumplir su función primordial de «mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa».

(22) Véase F. VICENT, *Introducción al Derecho mercantil*, cit., pág. 190.

a') Los *activos* se definen legalmente como los bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la empresa, resultantes de sucesos pasados, de los que es probable que la empresa obtenga beneficios económicos en el futuro (art. 36.1.a CCom.). Tales bienes y derechos *activos* a efectos contables forman, en conjunto, la parte (o partida) del *activo* del balance (art. 35.1 CCom.). El *activo* como parte del balance integrada por tal grupo de bienes y derechos ha de ser desdoblado, con la debida separación, en dos subgrupos de bienes y derechos en atención al criterio de su *afectación* empresarial, esto es, en consideración a su destino o función en el seno de la empresa: el *activo fijo o no corriente* y el *activo circulante o corriente*; en ambos subgrupos ha de constar la correspondiente valoración en dinero de sus respectivos elementos. El *activo circulante o corriente* comprende los elementos patrimoniales *afectados* (destinados) a su venta, consumo o realización en el transcurso del ciclo normal de la explotación empresarial así como aquellos bienes o derechos cuyo vencimiento, enajenación o realización (empresarial) se espera que se produzca en el plazo máximo de un año contado a partir de la fecha de cierre del ejercicio (tales como los resultados de la producción industrial, las materias primas o los bienes destinados a su reventa comercial). El *activo fijo o no corriente* es el subgrupo compuesto por los bienes o derechos de la empresa cuyo destino, afectación o función en el seno de la empresa (por contraposición al activo circulante) *no es* el de su venta, enajenación, consumo o realización en el ciclo normal de explotación de la actividad empresarial (v. gr., el establecimiento mercantil, la maquinaria y bienes de equipo, las marcas, las inversiones financieras, los bienes inmuebles donde radique la empresa o sus sucursales y agencias).

b') Los *pasivos* se definen legalmente como las obligaciones actuales surgidas de sucesos pasados, cuya extinción es probable que dé lugar a una disminución de recursos que pudieran producir beneficios económicos, entendiéndose incluidas como tales las *provisiones*, esto es, activos reales que se han de destinar a cubrir o garantizar posibles o inciertos futuros pasivos (art. 36.1.b CCom.). Tales obligaciones y provisiones forman, en conjunto, la partida del *pasivo* del balance (art. 35.1 CCom.). El *pasivo* como parte del balance integrada por tal clase de obligaciones y provisiones se ha de desdoblar, con la debida separación, en tres partes: el *pasivo no corriente*, el *pasivo circulante o corriente*, y las *provisiones*; en todas ellas ha de constar la correspondiente valoración dineraria de sus respectivos elementos. El *pasivo circulante o corriente* se integra por las obligaciones cuyo vencimiento o extinción se espera que se produzca durante el ciclo normal de la explotación empresarial, o bien no exceda del plazo máximo de un año contado a partir de la fecha de cierre del ejercicio. El *pasivo no corriente* se define por contraposición al circulante o corriente, de forma que comprende los pasivos que no respondan a los caracteres propio de este último según lo expuesto (así, por ejemplo, las acciones rescatables o los créditos subordinados). Las *provisiones* son obligaciones respecto de las que exista incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento (e incluso sobre su misma existencia pero siendo posible la misma desde criterios empresariales de valoración; v. gr., un crédito litigioso o de dudoso cobro).

c') El *patrimonio neto* se define como la parte residual de los activos de la empresa, una vez deducidos todos sus pasivos (art. 36.1.c CCom.); el patrimonio neto es el elemento del balance que procura la información sobre el *valor efectivo de la empresa* y parece responder a la ecuación «patrimonio neto = activo-pasivo»⁽²³⁾. El patrimonio neto se forma, por una parte, por el valor de las aportaciones de dinero, bienes o derechos realizadas por sus socios o propieta-

⁽²³⁾ F. VICENT, *Introducción al Derecho mercantil*, cit., pág. 192, quien puntualiza que el pasivo a este efecto es

rios siempre que las mismas no tengan la consideración de pasivos (v. gr., los préstamos de los socios a favor de la sociedad) y con independencia de que tales aportaciones se hayan realizado con ocasión de la fundación o de que hayan tenido lugar durante la vida de la sociedad o de la empresa (no se consideran patrimonio neto las acciones rescatables o los dividendos pasivos no exigidos). Por otra parte, el patrimonio neto incluye el valor de los resultados acumulados (reservas) u otras variaciones que afecten al mismo (v. gr., revalorizaciones o depreciaciones). De esta forma, la ecuación fundamental del balance «activo = pasivo» anterior, queda sustituida ahora por la de «activo = patrimonio neto + pasivo exigible (o deudas)»⁽²⁴⁾. El patrimonio neto se ha de desdoblar en dos subpartidas: la parte de fondos propios (el capital social más las reservas acumuladas y sus respectivas variaciones) y la parte restante (art. 35.1 CCom.). La Ley 16/2007, atendidas las peculiaridades propias del régimen del capital social nominal en las sociedades de capital, ha establecido un *concepto especial de patrimonio neto* a los efectos de determinadas vicisitudes de la vida de las sociedades anónimas y de responsabilidad limitada (art. 36.1.c CCom.), entre las que se incluye la relativa a los presupuestos precisos para la válida distribución de beneficios. En tales casos se dispone que el patrimonio neto ha de ser *incrementado, a los efectos de su composición y valoración*, por la adición al mismo de: (i) la parte de capital social suscrita pero cuya entrega no ha sido exigida a los socios (dividendos pasivos), y (ii) por el importe del nominal y de las primas de emisión de acciones o de participaciones sociales que se hallen registradas contablemente como pasivos (tales como las acciones rescatables o las obligaciones y demás créditos subordinados)⁽²⁵⁾.

⁽²⁴⁾ F. VICENT, *Introducción al Derecho mercantil*, cit., pág. 187.

⁽²⁵⁾ En este sentido, la Ley 16/2007 ha dispuesto la uniformización de la no coherente terminología legal preexistente en las LSA y LSRL respecto a la identificación de lo que ahora es el «patrimonio neto». De esta forma, las expresiones «patrimonio», «haber social» o «patrimonio contable» antes contenidas por tales normas han quedado sustituidas ahora por la de «patrimonio neto», la cual responde a la definición legal *especial* a efectos societarios presente en el art. 36.1.c C. Com., es decir el patrimonio neto a estos efectos es el patrimonio neto general incrementado en el importe del capital social nominal (incluidas acciones rescatables, acciones sin voto, dividendos pasivos no reclamados) y de las primas de emisión o asunción del capital social suscrito que esté registrado contablemente como pasivo. Por su parte, el RD-Ley 10/2008, de 12 de diciembre, por el que se adoptan medidas financieras para la mejora de la liquidez de las pequeñas y medianas empresas, así como otras medidas económicas complementarias, ha modificado el art. 36.1, c) C. Com. en el sentido de *excluir de la consideración como patrimonio neto, a estos especiales efectos, de «los ajustes por cambios de valor originados en operaciones de cobertura de flujos de efectivo pendientes de imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias»*. Se pretende, con ello, dotar de un pequeño o gran alivio, según los casos, al valor del patrimonio neto especial en función de la brusca corrección que los mercados financieros, especialmente los de valores, vienen aplicando últimamente a los valores de cotización de los activos en los que hayan podido ser materializadas las «operaciones de cobertura de flujos de efectivo» a los que se refiere la norma ahora reformada. Tales cambios de valor no se considerarán «patrimonio neto» a estos especiales efectos en tanto no hayan sido imputados a la cuenta de pérdidas y ganancias, esto es, hasta tanto los mismos no hayan sido efectivamente consumados bien por virtud de su vencimiento (si lo tienen), bien por virtud de su realización por decisión de la empresa titular de los mismos.

Por otra parte, el mismo RD-Ley 10/2008, de 12 de diciembre, por el que se adoptan medidas financieras para la mejora de la liquidez de las pequeñas y medianas empresas, y otras medidas económicas complementarias, establece en su Disposición adicional única una excepción legal a esta serie de elementos agrupables bajo el principio de veracidad en materia contable al disponer que «en las cuentas anuales, derivadas del inmovilizado material, las inversiones y las existencias». Tal excepción se establece a los exclusivos efectos de evitar la activación de la causa de reducción obligatoria del capital social o, en su caso, de disolución obligatoria de la sociedad ex arts. 163.1 y 260.1.4.º LSA y 104.1.e) LSRL que se produciría sin remedio en muchas sociedades ante la severa corrección a la baja impuesta por el actual mercado en crisis al valor real o de mercado de los inmovilizados y de los activos inmobiliarios de las empresas. La norma dispone que esta excepción sólo será aplicable «en los dos ejercicios sociales que se cierren a partir de la entrada en vigor de la presente disposición», esto es, durante los ejercicios de 2009 y 2010, año este en que, desde una posición no exenta de optimismo, se vaticina el final de la actual crisis económica.

Cabe formular balance *abreviado* en las condiciones del art. 175 LSA y del PGC según RD 1514/2007.

b) La *cuenta de pérdidas y ganancias*. La *cuenta de pérdidas y ganancias* es el documento contable que recoge e informa sobre el *resultado del ejercicio*. A tal efecto, la cuenta de pérdidas y ganancias ha de comprender, con la debida separación, los ingresos y los gastos habidos o imputables a cada ejercicio y, por diferencia, el resultado global, positivo o negativo, del mismo, pero debiendo distinguir entre los resultados ordinarios o propios de la explotación y aquellos otros que no lo sean debido a su origen extraordinario o no derivado de la explotación del objeto o actividad propia de la empresa (art. 35.2 CCom.); en este sentido, no pueden formar parte del resultado los ingresos y gastos directamente imputables al patrimonio neto (v. gr., aumento o reducción del capital), los cuales deben registrarse en el estado que muestre los cambios en el patrimonio neto (art. 36.2 *in fine*). La cuenta de pérdidas y ganancias como documento contable tiene como función la de proporcionar información sobre el detalle de la actividad de la empresa desarrollada a lo largo del ejercicio ordenada o clasificada en forma de operaciones que proporcionan *ingresos* y operaciones que producen *gastos* y que, en su conjunto y por diferencia, determinan el *resultado final* (beneficio o pérdida) de cada ejercicio. A tales efectos, la regulación legal (art. 36.2 C. Com.) elabora conceptos *ad hoc* de «ingresos» y «gastos». Se considera como *ingresos* los incrementos en el patrimonio neto general habidos durante el ejercicio, ya sea en forma de entradas o aumentos en el valor de los activos, o en forma de disminución de los pasivos, a excepción de los incrementos de patrimonio neto o disminuciones de pasivos que tengan su origen en *aportaciones* de los socios o propietarios de la empresa; y se considera como *gastos* los «decrementos» (esto es, las disminuciones) en el patrimonio neto general habidos durante el ejercicio, ya sea en forma de salidas o disminuciones en el valor de los activos, o de reconocimiento o aumento de los pasivos, a excepción de las disminuciones de valor de activos o aumentos del valor del pasivo que tengan su origen en *distribuciones* a favor de los socios o propietarios de la empresa. El principio de realidad impone en este ámbito el llamado principio de *devengo* en la contabilización de ingresos y gastos; esto significa que todo ingreso o gastos se considera contabilizable según se devengue o pueda ser imputado al ejercicio y no, por tanto, cuando tal ingreso o gasto se materialice en efecto (o principio de «caja», que queda desechado; cfr. art. 38.d CCom.). En función del principio de claridad de la documentación contable, la regulación legal exige que en la cuenta de pérdidas y ganancias figuren de forma separada las siguientes clases de ingresos y gastos (art. 35.2 CCom.): el importe de la cifra de negocios, los consumos de existencias, los gastos de personal, las dotaciones a la amortización, las correcciones valorativas, las variaciones de valor derivadas de la aplicación del criterio del valor razonable, los ingresos y gastos financieros, las pérdidas y ganancias originadas en las enajenación de activos fijos y el gasto por impuesto sobre beneficios. La *cifra de negocios*, como principal componente de los *ingresos* derivados del ejercicio del objeto o actividad propia de la empresa, es objeto de caracterización y determinación legal de su composición concreta a los efectos de la correcta determinación de su cuantía (art. 35.2 pf. 2.º CCom.). Así, la cifra de negocios se ha de determinar por virtud de la adición de los importes de la venta de productos y de la prestación de servicios u otros ingresos propios de la actividad o actividades ordinarias de la empresa, deducidas las bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas, así como el importe del impuesto sobre el valor añadido (IVA) y otros impuestos relacionados con la cifra de negocios que deban ser objeto de repercusión sobre la misma.

Cabe formular cuenta de pérdidas y ganancias abreviada en las condiciones previstas por

c) *El estado contable que muestre los cambios en el patrimonio neto del ejercicio.* Este estado contable, añadido por la Ley 16/2007, se ha de estructurar en dos partes, también en función del principio de claridad (art. 35.3 CCom.). La primera ha de contener *exclusivamente* los ingresos y gastos generados por la *explotación de la actividad propia de la empresa durante el ejercicio*, distinguiendo entre los reconocidos en la cuenta de pérdidas y ganancias y los registrados directamente en el patrimonio neto. La segunda ha de reflejar *todos los movimientos habidos en el patrimonio neto*, incluidos los procedentes de transacciones realizadas con los socios o propietarios de la empresa cuando éstos actúen como tales. Asimismo, este estado contable ha de informar sobre los ajustes realizados en el patrimonio neto debidos a cambios en criterios contables y a correcciones de errores.

El estado de cambios en el patrimonio neto puede formularse en forma abreviada en las condiciones establecidas por el art. 175 LSA y en el PGC según RD 1514/2007.

d) *Estado de flujos de efectivo.* El estado de flujos de efectivo, añadido por la Ley 16/2007, es el elemento de las cuentas anuales cuya función es la de recoger e informar, previa su debida ordenación y agrupación por categorías o tipos de actividades, sobre los *cobros y pagos realizados* por la empresa, con el fin de informar acerca de los *movimientos de efectivo*, esto es, de *dinero*, producidos durante el ejercicio (art. 35.4 CCom.). Este elemento de las cuentas anuales no es de formulación obligatoria cuando así lo establezca una disposición legal (art. 34.1 CCom.); así, por ejemplo, el caso del art. 175.4 LSA, cuando la sociedad pueda formular balance y estado de cambios en el patrimonio neto en modelo abreviado.

e) *La memoria.* La *memoria* es el documento contable destinado a completar, ampliar y comentar la información contenida en los anteriores elementos integrantes de las cuentas anuales (cfr. arts. 35.5 CCom. y PGCs). Es de fundamental importancia en función del principio de claridad que ha de regir la formulación de las cuentas en general y ha de mantenerse, por ello, que su forma y modalidad de redacción debe apartarse de la estricta técnica contable para adoptar expresiones y formas que permitan la adecuada comprensión e interpretación de su contenido por parte de quienes no se hallen iniciados en las técnicas contables. Los arts. 200 y 201 LSA regulan el contenido de la memoria en las cuentas anuales de las sociedades de capital y las condiciones de formulación de *memoria abreviada*.

3. Libro Diario

El libro Diario no ha sido afectado por la Ley 16/2007. El Diario es un documento contable *fundamental* porque debe contener el registro día a día de *todas* las operaciones relativas a la actividad de la empresa (cfr. art. 28.2 CCom.) sean ordinarias o extraordinarias. El libro Diario se instituye con carácter obligatorio porque su correcta llevanza permite conocer y, en su caso, reconstruir, la totalidad de las operaciones con relevancia contable ya que en él debe constar el registro de todas y cada una de ellas. El contenido del Diario es de carácter descriptivo-analítico y el registro de las operaciones en el mismo debe ajustarse al de su orden cronológico de producción cuando su valoración pueda ser efectuada por un determinado número de habiudad (art. 38.g CCom.).

El libro Diario tiene carácter *analítico-descriptivo* porque, *ministerio legis*, ha de comprender «todas las operaciones relativas a la actividad de la empresa» (art. 28.2 CCom.). Tales «operaciones» objeto de registro en el Diario vendrán constituidas por cualquier fenómeno que modifique o pueda modificar en su naturaleza o en su valor uno o varios de los activos o pasivos de la empresa, esto es, obedezcan a los conceptos legales de activo, pasivo, ingreso

o gasto en cualquier de sus modalidades, según lo establecido por el art. 36 CCom. y con arreglo a las disposiciones o principios contenidos por el art. 38 CCom. El Diario debe contener, pues, todas las operaciones *contabilizables* según las normas contables legales y técnicas (así, por ejemplo, los derechos, deudas, derechos de uso, licencias, fondo de comercio).

El criterio de acceso o registro de las operaciones en el libro Diario es el de su orden *cronológico* de producción previo cumplimiento por las mismas de las condiciones y principios *ex arts.* 38 y 38 CCom. Ello impide la aplicación de otros criterios de acceso y registro como, por ejemplo, criterios sistemáticos o relativos a la clase o incidencia patrimonial o económica de las operaciones. El hecho de que el Diario tenga tal denominación no determina la obligación de su llevanza estricta día a día y operación por operación; basta conservar el orden cronológico en el registro de las operaciones aunque las anotaciones accedan *de facto* con distinta periodicidad (por semanas, meses). Asimismo, es lícita la anotación resumida o 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 CCom.). Considérese que esta última disposición es de sumo interés para las grandes empresas con multitud de clientes con cada uno de los cuales se realizan pequeños negocios en cuanto a su cuantía considerada globalmente respecto al total de la actividad o empresa (banca, grandes superficies de distribución comercial, empresas de telecomunicaciones, etc.).

V. RÉGIMEN FORMAL DEL CUMPLIMIENTO DEL DEBER DE LLEVANZA DE DOCUMENTACIÓN CONTABLE

La Ley exige el cumplimiento de ciertas obligaciones accesorias al deber de llevanza de documentación contable (que se extienden en parte a la no contable) en su faceta formal o externa: la legalización de los libros contables, el respeto a las formas extrínsecas en su llevanza y la conservación de la documentación empresarial.

1. Legalización

La legalización de la documentación contable es un trámite de carácter jurídico-administrativo cuyo objeto es constituir la presunción *iuris tantum* de autenticidad de los libros contables y corporativos del empresario (arts. 27 CCom., 329-337 RRM). La legalización se explica en función de que el contenido de los libros puede tener efectos ante el propio empresario y ante terceros (cfr. arts. 31, 40 CCom., art. 327 LEC). El órgano competente para legalizar la documentación contable es el Registro Mercantil del domicilio del empresario. El trámite de legalización es muy simple. Consiste en una diligencia firmada por el Registrador en el primer folio del libro a la que se une el sello del Registro en todos y cada uno de los folios que lo forman (cfr. art. 334 RRM).

La diligencia firmada por el Registrador contiene la identificación del empresario y debe incluir, en su caso, sus datos registrales, expresar la clase de libro de que se trata, con indicación del número que corresponda dentro de los de la misma clase legalizados por el mismo empresario, el número de folios de que se componga, y el sistema y contenido de su sellado. El sellado puede practicarse mediante impresión, estampillado o perforación mecánica de los folios, o mediante cualquier otro procedimiento siempre que el mismo garantice la autenticidad

La legalización es obligatoria para los libros obligatorios, y facultativa para los restantes libros (art. 329 RRM).

El CCom. regula dos *modelos de legalización*, cada uno de los cuales responde al procedimiento o método mecánico de llevanza de la contabilidad, esto es, según ésta sea llevada manualmente o mediante procesamiento informático de datos.

A) La llevanza de contabilidad según *procedimientos manuales y/o semimecánicos*, en su caso, implica o exige, por su propia naturaleza, la preexistencia material o física de los libros contables debidamente formados y presentados como tales al Registro mercantil antes de su utilización para el registro de operaciones en los mismos (esto es, encuadernados y foliados o bien de hojas móviles, cfr. art. 332 RRM). La funcionalidad del trámite de legalización exige para esta clase de libros su legalización con carácter previo a su uso ya que, de otra, forma, la misma pierde gran parte de su sentido; al efecto, deben ser presentados al Registrador mercantil «completamente en blanco» y con «sus folios numerados correlativamente» (cfr. art. 332 RRM) para que «se ponga en el primer folio de cada uno diligencia de los que tuviere el libro y, en todas las hojas de cada libro, el sello del Registro» (art. 27.1).

B) La llevanza de contabilidad mediante *procesamiento informático de datos* implica que las anotaciones contables se imprimen, después de registradas a efectos contables, «sobre hojas que después habrán de ser encuadernadas correlativamente para formar los libros obligatorios»; éstos, una vez formados (esto es, impresos y encuadernados, cfr. art. 333 RRM), «serán legalizados antes de que transcurran los cuatro meses siguientes a la fecha de cierre del ejercicio» (art. 27.2; cfr. art. 333.3 RRM).

C) La instrucción DGRN de 31 de diciembre de 1999 admite la legalización de libros a través de procedimientos telemáticos. Éstos pueden presentarse en soporte magnético en forma de disco de 3,5 pulgadas (ya obsoletos) u otro habitual, o bien a través de comunicación en línea de acuerdo con los modelos de solicitud regulados por la citada instrucción.

2. Deber de respeto a las formas extrínsecas

Por «formas extrínsecas» se entiende en esta sede el conjunto de las exigencias legales mínimas impuestas al empresario en función de procurar cierta garantía de autenticidad a la documentación contable en el aspecto externo o formal de su llevanza y presentación. Se trata de exigencias modales o formales del deber general de llevanza de contabilidad cuyo correcto cumplimiento puede valorarse como signo de regularidad aparente de la contabilidad de fondo mientras que su incumplimiento puede actuar como presunción *iuris tantum* de falta de autenticidad de aquellas anotaciones, registros o aspectos que las incumplan. Por ello, el destinatario más significativo de esta clase de normas es el juez en su tarea de valoración de la prueba mediante documentos contables y relativos a la empresa en general (art. 31 CCom.), así como los auditores de cuentas en el ejercicio de su tarea de verificación de las cuentas y los organismos administrativos en el ejercicio de sus tareas de verificación e inspección, sobre todo en el ámbito tributario. El ámbito objetivo del deber de respeto a las formas extrínsecas comprende la totalidad de los libros y de las demás documentación contable con independencia del procedimiento de su llevanza. No obstante, se ha de apuntar que en algunos de estos aspectos resulta obvio el arcaísmo de la regulación legal (que proviene, al menos, del CCom. de 1829) ya que la efectividad de algunas de estas normas está anclada en el procedimiento manual o manuscrito de llevanza de la contabilidad, razón por la cual las mismas pueden ser

escasamente significativas y eficaces al presente si, como es lo común, la contabilidad es llevada mediante sistemas de procesamiento informático de datos, sistemas de llevanza ante el cual ciertas de reglas de este conjunto carecen casi de sentido dada la facilidad con la que las mismas pueden ser salvadas y su incumplimiento bien disimulado. Tal es el caso, en especial, de las normas que exigen el respeto en los registros al orden de fechas y a la inexistencia de espacios en blanco, interpolaciones, tachaduras ni raspaduras, así como de la relativa a la de corrección de los errores u omisiones padecidos en las anotaciones contables, inmediatamente después de que se adviertan.

No obstante ello, la documentación contable, cualquiera que sea el sistema aplicado a su llevanza, debe ser exteriorizada o presentada según las siguientes reglas mínimas (art. 29.1 CCom.) que, al contrario que las antes mencionadas, siguen teniendo virtualidad. Así: (i) la de prohibición del uso de abreviaturas o símbolos cuyo significado no sea preciso con arreglo a la ley, el reglamento o la práctica mercantil de general aplicación (como las normas contables y resoluciones emitidas por el ICAC o por entidades de autoridad contable internacionalmente reconocidas); y (ii) la que impone la obligación de expresión de la fecha en que son formuladas las cuentas anuales y el deber de suscripción o firma de las mismas, según el caso, por el empresario persona física, por todos los socios ilimitadamente responsables de las deudas sociales (sean o no administradores), y por *todos* los administradores de las sociedades (sean o no socios), debiendo quedar constancia expresa de la causa de la omisión en el caso de que falte alguna de las firmas obligatorias (cfr. art. 37 CCom.; *vid. supra las consideraciones realizadas sobre este particular*).

3. Deber de conservación

El deber de conservación de la documentación empresarial y contable (art. 30 CCom.) no es un deber accesorio al de llevanza sino que es una faceta integrante del mismo. En efecto, sería absurdo y contrario a las funciones y fines del deber de llevanza de contabilidad el imponer éste sin que existiera la correlativa obligación de conservar los resultados de su cumplimiento ya que los mismos pueden tener repercusión y funcionalidad futura. Por eso la Ley se ocupa de precisar el régimen de esta faceta del deber de llevanza precisando los sujetos obligados y el objeto de la misma, aspectos que no han sido incididos por la Ley 16/2007. Así, el deber de conservación recae de forma directa sobre los siguientes sujetos, los cuales pueden, por ello, resultar civilmente responsables de su incumplimiento ante quienes resulten perjudicados: a) sobre todo empresario, aun en caso de cese en su actividad si es persona física; b) sobre los herederos de los empresarios persona-física en caso de fallecimiento de éste; c) sobre los liquidadores de las sociedades.

El *ámbito objetivo* del deber de conservación *comprende la totalidad de la documentación empresarial y contable*. Se ha de conservar, pues, los libros obligatorios y facultativos, la correspondencia, y la documentación y justificantes concernientes a la empresa en el más amplio sentido, esto es, la documentación general de la empresa en cuanto antecedente, soporte y justificación de los registros y documentos contables.

La diligencia exigible a los obligados y responsables del deber de conservación exige a los mismos la aplicación de criterios adecuados de *ordenación de lo conservado* ya que el sentido de tal deber no es sólo que el documento exista durante el tiempo establecido legalmente sino, sobre todo, que pueda cumplir la función que le corresponde en el contexto de la documenta-

mente en un plazo razonable de acuerdo con las circunstancias y con su naturaleza. Nada debe obstar el almacenamiento de esta documentación en soportes magnéticos, ópticos o similares si median las oportunas y suficientes garantías de autenticidad y posibilidad de recuperación en papel (así lo admite la LGT 58/2003, como vimos, a los efectos de su ámbito de aplicación).

El deber de conservación tiene como *ámbito cronológico general* el de seis años contados a partir del último asiento realizado en los libros (cfr., al respecto, la STS de 14 de noviembre de 2001 que, con razón, desvincula la obligación de conservación de la documentación contable con el plazo de prescripción de las obligaciones documentadas por ella).

VI. PRUEBA MEDIANTE DOCUMENTACIÓN CONTABLE (LA DOCUMENTACIÓN CONTABLE EN EL PROCESO)

1. Valor probatorio de la documentación contable

La documentación contable tiene el carácter *documento privado* (cfr. arts. 299 y 327 LEC 1/2000). Como tal, puede ser aportada o requerida como medio de prueba en juicio, bien aisladamente, bien combinada con la prueba pericial dirigida a la explicación de su contenido o a la determinación de su coincidencia con la realidad que debe o puede reflejar. De este modo, la contabilidad puede servir, por ejemplo, para fundar la declaración del deudor en concurso de acreedores, para fijar el saldo de que resulten acreedoras las entidades de crédito en contratos de apertura de crédito, para demostrar la existencia de una relación societaria, para demostrar el cumplimiento o incumplimiento de obligaciones, para probar la existencia de créditos y de deudas o de otra clase de derechos y obligaciones, ante la prueba de hechos o conductas delictivas, como prueba de hechos sobre los que basar acciones de responsabilidad contra los administradores, etc.

El valor probatorio de la documentación contable se ajusta al principio de libre apreciación por los jueces y Tribunales conforme a las reglas generales del Derecho (art. 31 CCom.). La doctrina legal en la materia (cfr. la referente STS de 21 de marzo de 1963) mantiene que los asientos contables sólo prueban hechos materiales y no hechos jurídicos ni derechos, esto es, en otros términos, que los registros contables obedecen a declaraciones de conocimiento o verdad, pero no encierran, por sí solas, declaraciones de voluntad de las que surjan o en las que puedan fundarse derechos y obligaciones. La contabilidad, pues, prueba el hecho del asiento pero no necesariamente la verdad fundamental o última de lo contabilizado. Los registros contables (en sentido estricto, no por tanto los documentos que sirven de base a los mismos) responden más al carácter de declaraciones de ciencia o de conocimiento que al carácter de declaraciones de voluntad sobre las que, por tanto, pudiera fundarse, sobre su exclusivo fundamento, el nacimiento o existencia de un derecho o de una obligación. Por tanto, la convicción sobre la certeza del hecho a probar a través de la simple contabilidad exigirá, en la mayor parte de los casos, la aplicación de otros recursos tales como: a) las máximas de la experiencia (*v. gr.*, el art. 1228 CC recoge la máxima de que nadie anota en su perjuicio); b) la valoración racional por el juez del documento contable, sus propias garantías (observancia de las formas extrínsecas, formulación en tiempo, auditoría, etc.) y demás medios de prueba que lo puedan acompañar (peritos, testigos, documentos que justifican el registro contable, etc.)⁽²⁶⁾.

⁽²⁶⁾ BLANCO CAMPAÑA, J., *El Derecho contable en España*, Madrid, 1983, págs. 31 ss.

2. Comunicación y exhibición de la contabilidad

A) *Comunicación de la generalidad de la documentación de la empresa.* La comunicación (art. 32 CCom.) es el medio de prueba en juicio que implica el reconocimiento general de la documentación contable y general de la empresa. Su ámbito potencial se extiende, pues, a la totalidad de la documentación empresarial y contable: libros, correspondencia y demás documentación o soporte de la misma. Si bien ha de anotarse que la comunicación o reconocimiento general no implica necesariamente el examen de la totalidad de la documentación empresarial y contable sino, más bien, su examen *general* en función del objeto del proceso y consideradas las pretensiones legítimas de las partes. Esta clase de prueba solamente puede decretarse por un órgano judicial, de oficio o a instancia de parte, en los casos taxativamente previstos por la Ley que son (art. 32.2 CCom.): sucesión universal, concurso de acreedores, liquidación 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 (cfr. arts. 133, 150 CCom.; es dudoso que el socio de S.A. tenga derecho a examen *directo*, ver arts. 112.2 y 212 LSA; sí cabe admitirlo a favor del socio de SRL en las condiciones del art. 86 LSRL).

B) *Exhibición de documentación contable.* La exhibición de documentación contable y empresarial (art. 32.3 CCom.) es el medio de prueba en juicio que implica someter al órgano judicial, por orden del mismo (aunque sea en virtud de petición de parte), determinados asientos o concretos documentos contables o empresariales. En la exhibición, «el reconocimiento se contraerá exclusivamente a los puntos que tengan relación con la cuestión de que se trate» en el correspondiente pleito o litigio (art. 32.3 CCom.). El juez sólo puede decretarla, de oficio o a instancia de parte, si concurre un presupuesto ineludible: que la persona a quien pertenezca la documentación contable o empresarial cuya aportación se solicita tenga interés o responsabilidad en el asunto que se ventila.

C) En su faceta de *contribuyente*, el empresario tiene la obligación de exhibir y aportar su documentación general y contable a requerimiento de los órganos de la inspección tributaria (LGT 58/2003, art. 29.2.f-g), a fin de que la misma pueda comprobar e investigar sus declaraciones tributarias.

D) *Lugar y modo de práctica de la prueba mediante documentación contable* (art. 33 CCom.). La prueba mediante comunicación y exhibición de la contabilidad ha de practicarse en el *establecimiento* del empresario (que ha de entenderse como el lugar que constituya la sede principal de su administración o bien en una sucursal si el asunto es relativo a la misma), en su presencia o en la de quien éste comisione, y deben adoptarse las oportunas medidas para la conservación y custodia de los libros y documentos objeto de la prueba. La persona a cuya solicitud se decrete el reconocimiento puede servirse de auxiliares técnicos en la forma y número que el Juez considere necesario.

En estos aspectos se ha de considerar que la LEC 1/2000 (art. 327) faculta al Tribunal para reclamar la presentación ante él de documentos contables relativos a la causa, pareciendo excepcionar así la obligación general de que la prueba mediante exhibición de contabilidad deba practicarse necesariamente en el establecimiento del empresario, aunque ello no deja de ser discutible. La práctica de la exhibición de contabilidad fuera del establecimiento del empresario requiere no sólo la reclamación expresa por el Tribunal sino que la misma se ejerza

VII. EL SECRETO DE LA CONTABILIDAD: SIGNIFICADO Y LÍMITES

El art. 32.1 CCom. formula el principio general en materia de secreto contable: «la contabilidad de los empresarios es secreta, sin perjuicio de lo que se derive de lo dispuesto en las Leyes». Se instituye así a favor del empresario un *derecho general de reserva* sobre la documentación contable de la empresa (que cabe entender referido también sobre la no contable) que no significa un derecho absoluto al secreto, pues determinadas normas lo hacen decaer en beneficio de intereses de rango superior que prevalecen sobre el exclusivo interés del empresario en la reserva de su documentación (recaudación de impuestos, información de socios, terceros, trabajadores, instrucción de sumarios, declaración en concurso a instancia de acreedores). Por ello, el secreto de la contabilidad (y demás documentación empresarial) significa, en rigor, el derecho a una adecuada protección jurídica de su carácter reservado ante el acceso a su conocimiento por medios ilícitos y ante su utilización, revelación y difusión no autorizada o abusiva. Las formas de tutela en concreto se instrumentan a través de la Ley 3/1991 (art. 13), así como también por el Código Penal, en su caso (arts. 197-201). Asimismo, se impone a los administradores societarios la observancia de tal deber aun después de cesar en sus funciones (art. 127 quáter LSA). El empresario y sus representantes orgánicos, de este modo, no pueden invocar el carácter secreto de su contabilidad para negar su revelación ante supuestos como los que siguen: (i) información a favor de auditores de cuentas por virtud de norma o disposición judicial que obligue a la misma (art. 3.º LAC); (ii) el interés del Estado ante la recaudación de impuestos y ante su actividad protectora de los clientes de ciertas entidades y del buen funcionamiento de ciertas empresas de interés o significado sensible para el sistema de mercado en general según las normas aplicables a cada caso (v. gr., banca, seguros, cfr. art. 127 quáter. 1 pf. 2.º LSA); (iii) en el caso de sociedades, ante el ejercicio del derecho de información por parte de los socios (de acuerdo con el régimen de la forma social que corresponda, ver arts. 112, 205 y 212 LSA, 86, LSRL, entre otros), y de los representantes de los trabajadores; iv) ante el derecho a la transparencia e información a favor de los inversores en las sociedades cotizadas en mercados de valores (v. gr., información de sociedades que cotizan en Bolsa o recurren al mercado de capitales, cfr. arts. 112, 116, 117 LMV); v) ante la obligación de depósito y publicidad de las cuentas anuales impuesta a las sociedades de capital y otras entidades (arts. 41 CCom., 218-222 LSA, 365 ss. RRM).

VIII. RÉGIMEN SUSTANCIAL DEL DEBER DE LLEVANZA DE CONTABILIDAD. LAS NORMAS CONTABLES FUNDAMENTALES SEGÚN EL CÓDIGO DE COMERCIO

Los arts. 34-39 CCom. (y los PGCs) contienen el régimen *sustancial* de la obligación de llevanza de contabilidad. Este régimen se condensa y se proyecta en el cumplimiento del *deber de formulación de cuentas anuales*, deber cuyo correcto cumplimiento reclama el de la previa y correcta llevanza del resto de la documentación contable y empresarial ya que sobre esta se ha de basar la formación y presentación de las cuentas anuales (aquella constituye el «soporte» y «antecedente» de las cuentas anuales en las expresiones del art. 86.2 LSRL). Las cuentas anuales tienen por función mostrar a los propietarios e interesados legítimos la *imagen fiel* («*true fair view*») del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa (art. 34.2 CCom.) con *claridad* y *exactitud* y con periodicidad *anual*. En función de la muestra de ese paradigma contable que es esa *imagen fiel*, el empresario ha de aplicar obligatoriamente las *normas y principios contables* definidos por el CCom. y los PGCs en la llevanza de su contabilidad (salvo incompatibilidad de la norma aplicable, caso en el cual