



BOICAC Nº 103/2015 CONSULTA 1

Sobre el supuesto de que una entidad formule y publique cuentas anuales consolidadas de forma voluntaria, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 42.6 del Código de Comercio sobre presentación de las cuentas de los grupos de sociedades, y su consideración como auditoría obligatoria a efectos de lo establecido en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

RESPUESTA:

El supuesto concreto planteado es el de una entidad que no tiene la obligación de presentar cuentas anuales consolidadas del grupo de sociedades en el que es la sociedad dominante, al estar dispensada de tal obligación por cumplir las condiciones establecidas a este respecto en el artículo 43 del Código de Comercio y, sin embargo, sus administradores vienen formulando, de forma voluntaria, a lo largo de un período de más de siete años, las cuentas anuales consolidadas del grupo. La cuestión formulada se refiere a si el trabajo de auditoría de dichas cuentas anuales consolidadas tiene o no la consideración de auditoría de cuentas obligatoria a los efectos de lo establecido en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas..

Consideraciones

A este respecto se solicitó, por parte de este Instituto, informe a la Abogacía del Estado de la Subsecretaría del Ministerio de Economía y Competitividad, quien emitió su opinión en informe de fecha 12 de mayo de 2015.

En relación con la cuestión planteada este Instituto, atendiendo a los criterios manifestados por la Abogacía del Estado en el informe citado, debe señalar lo siguiente:

1.- El art. 42 del Código de Comercio, apartados 4 a 6, en redacción dada 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, establece que:

“4. La junta general de la sociedad obligada a formular las cuentas anuales consolidadas deberá designar a los auditores de cuentas que habrán de controlar las cuentas anuales y el informe de gestión del grupo.



Los auditores verificarán la concordancia del informe de gestión con las cuentas anuales consolidadas.

5. Las cuentas consolidadas y el informe de gestión del grupo habrán de someterse a la aprobación de la junta general de la sociedad obligada a consolidar simultáneamente con las cuentas anuales de esta sociedad. Los socios de las sociedades pertenecientes al grupo podrán obtener de la sociedad obligada a formular las cuentas anuales consolidadas los documentos sometidos a la aprobación de la Junta, así como el informe de gestión del grupo y el informe de los auditores. El depósito de las cuentas consolidadas, del informe de gestión del grupo y del informe de los auditores de cuentas en el Registro Mercantil y la publicación del mismo se efectuarán de conformidad con lo establecido para las cuentas anuales de las sociedades anónimas.

6. Lo dispuesto en la presente sección será de aplicación a los casos en que voluntariamente cualquier persona física o jurídica formule y publique cuentas consolidadas. Igualmente se aplicarán estas normas, en cuanto sea posible, a los supuestos de formulación y publicación de cuentas consolidadas por cualquier persona física o jurídica distinta de las contempladas en el apartado 1 del presente artículo”.

A la vista de lo anterior, se plantea la duda de si, en el caso de que una entidad formule cuentas anuales consolidadas de forma voluntaria, el artículo 42.4 del Código de Comercio resultaría aplicable en todos sus aspectos, en virtud de lo establecido en el artículo 42.6 del mismo; debiendo en tal caso considerarse obligada a designar auditor y a someter a auditoría dichas cuentas consolidadas, y por tanto atribuirse la naturaleza de auditoría obligatoria, siempre y cuando se cumpliera el requisito de publicación de las cuentas anuales consolidadas.

De acuerdo con el informe de la Abogacía del Estado citado anteriormente, este Instituto entiende que, efectivamente, acogiéndose la entidad voluntariamente al régimen de formulación de cuentas consolidadas, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 42.6 del Código de Comercio, deben aplicarse íntegramente las exigencias de este régimen; entre ellas, la auditoría de las cuentas anuales. La dicción literal del precepto no admite interpretación en contrario, sin que pueda admitirse que, en este caso, la auditoría tenga carácter voluntario, por ser la formulación de cuentas consolidadas voluntaria. Antes bien, lo voluntario es la formulación de cuentas consolidadas. Pero una vez formuladas (y publicadas, como se expondrá en el



punto siguiente) son exigibles la totalidad de los requisitos de los apartados 4 y 5 del art. 42 del Código de Comercio.

La consolidación de cuentas puede ser obligatoria o voluntaria. La obligatoriedad se predica de las sociedades dominantes de un grupo de sociedades, en los términos del artículo 42.1 del Código de Comercio. No obstante, estas sociedades están dispensadas de la consolidación, si concurre alguno de los supuestos del artículo 43 del Código de Comercio. En este caso, estando dispensada, la formulación de cuentas consolidadas tendría carácter voluntario. Pero ello no significa que, por ese carácter voluntario, no deban cumplirse las exigencias del artículo 42.4 del Código de Comercio. La entidad puede acogerse o no a la dispensa, pero si no lo hace, y decide consolidar, debe aplicarse íntegramente el régimen previsto al efecto.

En este sentido, la auditoría no tendría carácter voluntario, sino obligatorio. Y esa obligatoriedad no deriva sino de una decisión del propio interesado, que se acoge, por voluntad o iniciativa propia, al régimen de consolidación; uno de cuyos requisitos es, precisamente, la auditoría de cuentas anuales. Y en consecuencia dicha auditoría tendrá el carácter de obligatoria a todos los efectos de la normativa reguladora de la actividad de auditoría, incluyendo el de la obligación de rotación del auditor firmante del informe de auditoría exigido en el artículo 19.2 del TRLAC.

2.- Una vez resuelta la cuestión anterior, se plantea la duda relativa al significado del requisito de “publicación”, al que también se refiere el artículo 42.6 del Código de Comercio, y que se configura como requisito legal *sine qua non* al que se anuda la consecuencia anteriormente expuesta.

Así, dicho precepto señala que “*Lo dispuesto en la presente sección será de aplicación a los casos en que voluntariamente cualquier persona física o jurídica formule y publique cuentas consolidadas*”; de modo que no basta la simple formulación de cuentas consolidadas, sino también que se publiquen, para que resulte exigible el régimen de los apartados anteriores del mismo artículo 42.

El depósito y publicidad de las cuentas anuales se encuentran regulado en los art. 279 y siguientes del texto refundido de la ley de sociedades de capital (en adelante, TRLSC), aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio. Así, se exige la presentación, para su depósito, en el Registro Mercantil del domicilio social, de la certificación de los acuerdos de la junta de socios de aprobación de las cuentas, debidamente firmadas, y de aplicación del



resultado, así como, en su caso, de las cuentas consolidadas. Los administradores presentarán también, si fuera obligatorio, el informe de gestión y el informe del auditor, cuando la sociedad esté obligada a auditoría o ésta se hubiera acordado a petición de la minoría.

El artículo 280.1 del TRLSC dispone lo siguiente:

“Dentro de los quince días siguientes al de la fecha del asiento de presentación, el Registrador calificará bajo su responsabilidad si los documentos presentados son los exigidos por la ley, si están debidamente aprobados por la junta general y si constan las preceptivas firmas. Si no apreciare defectos, tendrá por efectuado el depósito, practicando el correspondiente asiento en el libro de depósito de cuentas y en la hoja correspondiente a la sociedad depositante. En caso contrario, procederá conforme a lo establecido respecto de los títulos defectuosos”.

Por su parte, el artículo 281 del TRLSC, bajo la rúbrica *“publicidad del depósito”*, en redacción dada por Ley 25/2011, de 1 de agosto, de reforma parcial de la Ley de Sociedades de Capital, y de incorporación de la Directiva 2007/36/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de julio, sobre el ejercicio de determinados derechos de los accionistas de sociedades cotizadas, señala lo siguiente:

“Cualquier persona podrá obtener información del Registro Mercantil de todos los documentos depositados”.

Con dicha reforma, respecto a la publicidad de las cuentas, se suprimió la remisión de los Registros al Registro Mercantil Central, y la publicación del correspondiente anuncio en el BORM. No obstante, se mantiene el régimen de publicación de documentos depositados en el Registro, contemplado en el artículo 284 del TRLSC en los siguientes términos:

“En el caso de publicación de los documentos depositados en el Registro Mercantil, deberá indicarse si es íntegra o abreviada. En el primer supuesto deberá reproducirse fielmente el texto de los depositados en el Registro Mercantil, incluyendo siempre íntegramente el informe de los auditores. En el segundo caso, se hará referencia a la oficina del Registro Mercantil en que hubieren sido depositados los documentos. El informe de auditoría podrá ser omitido en esta publicación, pero se indicará si ha sido emitido con reservas o no.”



De todo lo anterior, puede deducirse que la exigencia del artículo 42.6 del Código de Comercio, relativa a la necesidad de que la persona física o jurídica “*publique*” cuentas anuales consolidadas, debe considerarse referida a la publicidad del artículo 281 del TRLSC y, por ende, al depósito de las propias cuentas, y la subsiguiente posibilidad de acceder a ellas por cualquiera. Y ello por varias razones. En primer lugar, por una interpretación literal del precepto, dado que la redacción anterior de este artículo 281 (vigente, además, en el momento en que se redactó el actual artículo 42 del Código de Comercio, como se ha expuesto), hacía referencia expresa a la “publicación” del anuncio del depósito de cuentas en el BORM.

En segundo lugar, porque acudiendo a una interpretación teleológica de la norma, se llega a la misma conclusión. La finalidad del depósito de las cuentas es, precisamente, dar publicidad a las mismas, permitiendo que cualquier interesado pueda acceder a su contenido, como reconoce expresamente el artículo 281 del TRLSC. De este modo, desde el depósito de las cuentas, se hace accesible la información que contienen, por lo que los documentos se exteriorizan o trascienden del ámbito de la persona física o jurídica que los elabora, teniendo un efecto informativo frente a terceros.

En definitiva, la mención a la publicación de las cuentas consolidadas del artículo 42.6 del Código de Comercio debe considerarse formulada y referida al depósito de las mismas, sin necesidad de ulterior publicación adicional.

Por ello, es innecesaria la invocación del artículo 284 del TRLSC, por cuanto que dicho artículo hace referencia a la publicación de los “documentos depositados en el Registro Mercantil”.

Lo hasta aquí puesto de manifiesto lo es, debe advertirse, a los exclusivos efectos de interpretar el requisito de la publicación de las cuentas anuales de acuerdo con lo establecido en los artículos 42.4 y 42.6 del Código de Comercio, sin que alcance ni afecta a los concretos aspectos de actuación recogidos en las Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (NIA-ES), publicadas por Resolución de 15 de octubre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, y en particular, a lo dispuesto en la NIA-ES 560 sobre Hechos posteriores, y las actuaciones que al respecto se exigen en relación con los distintos hitos temporales que se regulan, en el que se incluye la fecha de publicación de los estados financieros, concepto definido y utilizado en relación con la aplicación de los procedimientos exigidos en dicha Norma durante la realización de los diferentes trabajos de auditoría de cuentas



por los auditores de cuentas y sociedades de auditoría.

3.- Finalmente, debe advertirse que lo anteriormente señalado no se ve modificado por la aprobación reciente de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, dado que no introduce cambios en esta materia.

Conclusiones

En conclusión y por lo anteriormente mencionado, este Instituto, recogiendo el criterio manifestado por la Abogacía del Estado en su informe, entiende que:

- **En el caso de que una entidad formule y publique cuentas anuales consolidadas de forma voluntaria, resulta aplicable el artículo 42.4 del Código de Comercio, debiendo considerarse la auditoría de cuentas como auditoría obligatoria, a los efectos de lo dispuesto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.**
- **La publicación de las cuentas consolidadas a que se refiere el artículo 42.6 del Código de Comercio debe entenderse referida al depósito de dichas cuentas en el Registro Mercantil.**

4.- Conforme a lo establecido en la Disposición Adicional Novena del Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, la presente contestación tiene carácter de información, no pudiéndose entablar recurso alguno contra la misma.