

Consulta 3

Relativa al modelo de cuentas anuales -normal o abreviado- que debe presentar una sociedad anónima y, por tanto, si está sujeta o no a la obligación de someter dichas cuentas a verificación por un auditor en determinados ejercicios sociales en los que al haberse modificado sucesivamente su fecha de cierre el período de tiempo que comprenden es inferior al año natural.

Respuesta

1º) La obligación de someter las cuentas anuales de una sociedad anónima a verificación por un auditor se establece en el artículo 203 del T.R.L.S.A., de tal manera que en general todas las sociedades anónimas están sujetas a dicha obligación, excepto las que puedan presentar balance abreviado.

En el artículo 181 del T.R.L.S.A. se regulan las circunstancias que deben cumplir las sociedades anónimas para poder presentar balance abreviado de la forma siguiente:

"art. 181. Balance abreviado.- 1. Podrán formular balance abreviado las sociedades 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 trescientos millones de pesetas.*
- b) Que el importe neto de la cifra anual de negocios no supere los seiscientos millones de pesetas.*
- c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cincuenta.*

Las sociedades no perderán la facultad de formular balance abreviado si no dejan de reunir, durante dos ejercicios CONSECUTIVOS, dos de las circunstancias a que se refiere el párrafo anterior.

2. En el primer ejercicio social desde su constitución, transformación o fusión, las sociedades podrán formular balance abreviado si reúnen, al cierre de dicho ejercicio, al menos en dos de las tres circunstancias expresadas en el apartado anterior.
...”

En consecuencia, de acuerdo con lo establecido en los artículos citados anteriormente y con carácter general, las sociedades anónimas que en el segundo ejercicio social consecutivo, excepto en caso de constitución, transformación o fusión en los que se prevé para el primer ejercicio, que reúnan dos de las tres circunstancias previstas en el artículo 181 del T.R.L.S.A. podrán formular balance abreviado en dicho ejercicio y en el siguiente, no estando por tanto obligadas a someter las cuentas anuales de estos ejercicios a verificación por auditores de cuentas.

2º) En relación al caso concreto planteado, es necesario señalar que, dados los principios configuradores de las sociedades anónimas consagrados en su ley reguladora, el ejercicio social de la misma tiene carácter anual, que comprende un periodo de tiempo de un año. Así se desprende: por un lado de la propia literalidad de la expresión "cuentas anuales", por otro de la diversa normativa mercantil (Código de Comercio, T.R.L.S.A., Plan General de Contabilidad ...) donde se regula la formulación, verificación, aprobación y depósito de las "cuentas anuales", y por último, más expresamente, de lo establecido en el artículo 9 del T.R.L.S.A. que al regular el contenido mínimo de los Estatutos Sociales dispone que deberá constar, entre otros, (apartado j)): *"La fecha de cierre del ejercicio social. A falta de disposición estatutaria se entenderá que el ejercicio termina el 31 de diciembre de cada año"*, de donde se deduce que los accionistas de la sociedad pueden decidir otra fecha de cierre del ejercicio social diferente a la señalada, pero que una vez decidida ésta, los ejercicios sociales se cerrarán en dicha fecha, y en su defecto, el 31 de diciembre, "de cada año", por lo que el periodo de tiempo de cada ejercicio será de un año, independientemente de cuál sea la fecha de cierre.

No obstante lo anterior, a pesar de que con carácter general el ejercicio social de una sociedad anónima debe comprender un periodo de tiempo anual, existen excepciones en supuestos tales como los del primer ejercicio de constitución, transformación, fusión, etc., o los propios de modificación estatutaria de la fecha de cierre del ejercicio, en los cuales el ejercicio habrá de comprender el periodo de tiempo existente entre la fecha de comienzo de operaciones, del proceso de transformación o de fusión, etc. y la fecha de

cierre del ejercicio social, para que precisamente los ejercicios futuros, ya sin circunstancias especiales concurrentes, sean de un año de duración.

En tales términos, el contenido de los estatutos sociales y, por supuesto, la fecha de cierre del ejercicio social, pueden modificarse a voluntad de los accionistas de la sociedad, respetando, claro está, los requisitos exigidos a este respecto por la Ley (Capítulo VI del T.R.L.S.A.), originándose, en estas circunstancias de modificación estatutaria de la fecha de cierre del ejercicio social, una situación excepcional en la que, para adaptar el ejercicio social a la nueva fecha de cierre, se producirá un ejercicio atípico de una duración inferior al año, (superior no cabe -artículo 125 del Reglamento del Registro Mercantil-), que comprenderá el periodo de tiempo existente entre ambas fechas de cierre.

Ahora bien, el que por causas excepcionales sea necesario y la norma permita establecer un ejercicio social de duración atípica, inferior al año, con sus cuentas correspondientes, no habilita la posibilidad de que una sociedad pueda modificar sistemáticamente y de forma sucesiva la fecha de cierre de su ejercicio social, dado que en ese caso el fin pretendido por la Ley de presentación de cuentas anuales referidas a ejercicios sociales de un año de duración podría verse vulnerado. No hay que olvidar a este respecto lo que se establece en el artículo 10 del T.R.L.S.A. en relación con la autonomía de la voluntad para incluir acuerdos y pactos en la escritura de constitución de las sociedades anónimas: *"Autonomía de la voluntad.- En la escritura se podrán incluir, además, todos los pactos y condiciones que los socios fundadores juzguen conveniente establecer, siempre que no se opongan a las leyes ni contradigan los principios configuradores de la sociedad anónima."*

Por ello, este Instituto entiende, sin perjuicio de cualquier otra interpretación mejor fundada en derecho, que si el fin último pretendido es trasladar la fecha del cierre del ejercicio social, una actuación coherente con los principios configuradores del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas exigiría acordar exclusivamente dicha modificación, originando de tal forma un único ejercicio atípico por el periodo de tiempo existente entre la anterior fecha de cierre del ejercicio y la nueva, y estableciendo unos ejercicios posteriores, ya ordinarios, de duración anual, y cuya finalización coincidirá con la nueva fecha de cierre de cada año.

De otra forma a lo aquí señalado, el fin legal pretendido de sujeción a la labor auditora quedaría desvirtuado mediante la simple división de cada ejercicio anual en dos o más

ejercicios, obteniendo, de esa manera no querida por la ley, la elusión del fin perseguido por la misma, que es la de consagrar la auditoría de las empresas que superen, a lo largo del ejercicio anual, los límites por debajo de los cuales no se entiende necesario dicho control, quedando reforzada dicha interpretación precisamente porque las circunstancias previstas en el artículo 181 del T.R.L.S.A. vienen referidas a parámetros evidenciadores de la importancia de la sociedad (activo, cifra anual de negocios y número medio de trabajadores) que por razones de homogeneidad han de ser aplicados con igual criterio a todas las sociedades, igualdad que tan solo se logra mediante la consideración del carácter anual, salvo excepciones únicas e individualizadas no proyectable a ejercicios sucesivos, del ejercicio social, tal y como se deduce, finalmente, del carácter también anual del parámetro de cifra de negocios utilizado por la ley para determinar la posibilidad de formulación de balance abreviado.