



Consulta

Sobre el cómputo a aplicar y los efectos en relación con la obligación de auditoría de los nuevos parámetros incorporados por la ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, a los artículos 257 y 263 de texto refundido de la ley de sociedades de capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio (TRLSC), referentes a la formulación de cuentas anuales abreviadas y a la obligación de someter a auditoría las cuentas anuales de las sociedades mercantiles respectivamente.

Respuesta

En relación con la consulta formulada ante este Instituto, sobre los nuevos límites regulados en el artículo 257, apartado 1, del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC), aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, a los efectos de poder formular balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados, se manifiesta lo siguiente:

El artículo 49 "Formulación de cuentas anuales abreviadas" de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre (BOE de 28 de septiembre), de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, en su apartado uno, dispone que:

"El texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, queda modificado de la siguiente forma:

Uno. Se modifica el apartado 1 del artículo 257, que queda redactado como sigue:

*«1. Podrán formular **balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados** 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 cuatro millones de euros.*
- b) Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los ocho millones de euros.*
- c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cincuenta.*

Las sociedades perderán esta facultad si dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos, dos de las circunstancias a que se refiere el párrafo anterior."

Por tanto, estos límites han sido incrementados respecto a los anteriores que se recogían en el artículo 257 del TRLSC y cuya redacción era la siguiente:

"1. Podrán formular balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados, 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 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.*

Las sociedades perderán esta facultad si 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 y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados si reúnen, al cierre de dicho ejercicio, al menos dos de las tres circunstancias expresadas en el apartado anterior (...)."

En relación con lo anterior, se pregunta:

a) Si los límites a considerar, a tal efecto, en el primer ejercicio que se cierra a partir de la entrada en vigor de la Ley 14/2013, son los nuevos límites, o por el contrario a cada ejercicio se le deben aplicar sus respectivos límites.

b) Si debe entenderse que aquellas entidades que carezcan de disposiciones legales en relación a la obligación de auditoría para determinar si por razón de tamaño están sujetos a auditoría deberán comprobar si superan los límites del artículo 257 (Balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados) y no el actual artículo 263 del TRLSC.

Primera cuestión

De acuerdo con la Disposición final decimotercera de la Ley 14/2013, esta norma entrará en vigor al día siguiente al de su publicación en el "Boletín Oficial del Estado", esto es, el 29 de septiembre de 2013, con las excepciones señaladas en la propia disposición que no afectan al tema objeto de consulta. Por lo tanto, en primer lugar cabe precisar que para las sociedades cuyo ejercicio económico coincida con el año natural, los ejercicios a considerar serán los cerrados a 31 de diciembre de 2013 y a 31 de diciembre de 2012.

Para dar respuesta a la pregunta es preciso traer a colación por analogía el criterio publicado en la consulta nº 2 del BOICAC 73, sobre determinadas cuestiones relacionadas con la forma de computar los límites relativos a la presentación de cuentas anuales abreviadas y a la obligación de someter las cuentas anuales a auditoría, en el primer ejercicio que se inicia a partir de la entrada en vigor del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, donde se dispuso que:

"c) Por lo que se refiere a la forma de computar los citados límites, que han sido incrementados en la redacción dada al artículo 175 del TRLSA (artículo 176 del



*TRLSA, en relación con la cuenta de pérdidas y ganancias abreviada) por la Ley 16/2007, de 4 de julio, se deberán tomar en consideración las nuevas cifras incorporadas en dicha Ley (es decir, 2.850.000 euros para el total activo, 5.700.000 euros para el importe neto de la cifra de negocios y 50 trabajadores –en relación con el artículo 175- y 11.400.000 euros para el total activo, 22.800.000 euros para el importe neto de la cifra de negocios y 250 trabajadores –en relación con el artículo 176-), **para todos los ejercicios a computar al cierre del primer ejercicio en que resulte de aplicación** el nuevo Plan General de Contabilidad. Este criterio fue el aplicado en la modificación de los límites producida por la disposición adicional segunda de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada (consulta 1 del Boletín de este Instituto nº 24) y se recoge específicamente en relación con la aplicación del PGC de PYMES en la disposición transitoria quinta del Real Decreto 1515/2007.”*

Este mismo criterio fue el aplicado en la modificación de los límites producida por la disposición adicional segunda de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada. La disposición final segunda de la citada Ley establecía que se aplicarían los citados límites a las cuentas anuales a partir de los ejercicios sociales que dieran comienzo el día uno de enero de 1995 o en el transcurso de dicho año.

En aquel momento, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, ante las posibles dudas que pudieran plantearse en la interpretación de la citada norma, solicitó informe a la Dirección General de los Registros y del Notariado, manifestando este Organismo que los nuevos límites habrían de tomarse en consideración para todos los ejercicios a computar al cierre del iniciado a partir de uno de enero de 1995. Este criterio fue publicado mediante consulta en el Boletín de este Instituto, número 24, de febrero de 1996. De igual manera se procedió con la aplicación de los nuevos límites aprobados por Real Decreto 572/1997, de 18 de abril, por el que se revisan los límites contables de los artículos 181 y 190 del texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.

En definitiva y como conclusión, los nuevos límites se deben aplicar a todos los ejercicios a computar en el primero que se cierre con posterioridad al 29 de septiembre de 2013.

Segunda cuestión

La disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (TRLAC), aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, contempla como un supuesto de auditoría obligatoria, en su apartado 1.f),

“f) Las demás entidades que superen los límites que reglamentariamente fije el Gobierno por Real Decreto. Dichos límites se referirán, al menos, a la cifra de negocios, al importe total del activo según balance y al número anual medio de empleados, y se aplicarán, todos o cada uno de ellos, según lo permita la respectiva naturaleza jurídica de cada sociedad o entidad.”



Por su parte, la disposición adicional primera del Reglamento que desarrolla el TRLAC (RLAC), aprobado por el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, establece lo siguiente:

"En desarrollo de la disposición adicional primera, apartado 1.f) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, y sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones legales, las entidades, cualquiera que sea su naturaleza jurídica, y siempre que deban formular cuentas anuales conforme al marco normativo de información financiera que le sea aplicable, estarán obligadas a someter a auditoría, en los términos previstos en el artículo 1.2 del citado texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, las cuentas anuales de los ejercicios sociales en los que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 257 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, no concurren las circunstancias previstas para poder formular balance abreviado, debiendo hacerlo en modelo normal"

De acuerdo con este literal, la obligación de someter las cuentas a auditoría se vincula a los requisitos de tamaño contemplados en el artículo 257 del TRLSC, que facultan para formular balance abreviado, "sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones legales".

Según lo expuesto, en primer lugar debe atenderse a la normativa legal que sea aplicable por razón de su naturaleza o actividad a la entidad en cuestión (por su ley personal).

En este sentido, tratándose de las sociedades de capital, éstas estarán sujetas a la obligación de someter sus cuentas anuales a auditoría, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 263 del TRLSC, cuya redacción ha sido modificada por la citada Ley 14/2013, en los siguientes términos:

"1. Las cuentas anuales y, en su caso, el informe de gestión deberán ser revisados por auditor de cuentas.

2. Se exceptúa de esta obligación a 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 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.

Las sociedades perderán esta facultad si dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos, dos de las circunstancias a que se refiere el párrafo anterior.



3. En el primer ejercicio social desde su constitución, transformación o fusión, las sociedades quedan exceptuadas de la obligación de auditarse si reúnen, al cierre de dicho ejercicio, al menos dos de las tres circunstancias expresadas en el apartado anterior.”

Por tanto, por las razones apuntadas de norma de rango legal y especial -y además posterior- aplicables (que regula la obligación de auditar sus cuentas anuales por razón precisamente de su tamaño), no le resultará de aplicación a las sociedades de capital lo dispuesto en la disposición adicional primera del RLAC a este respecto.

Por el contrario, al resto de entidades, sí que le será de aplicación lo dispuesto en la disposición adicional primera del RLAC, y por tanto, sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones legales, los límites a los que se remite serán los establecidos en el artículo 257 del TRLSC que regulan la presentación del balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados.