

Consulta ICAC sobre determinadas cuestiones relacionadas con el ámbito de aplicación de la obligación de publicar el estado de información no financiera

Situaciones planteadas.

En relación con la información no financiera exigida por la Ley 11/2018, de 28 de diciembre, por la que se modifica el Código de Comercio, el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, y la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, en materia de información no financiera y diversidad, se han planteado las siguientes cuestiones:

1.- Si la mención a las sociedades filiales en la nueva redacción del apartado 5 del artículo 49 del Código de Comercio debe entenderse referida a las sociedades dependientes domiciliadas en España, a las radicadas en la Unión Europea o a todas las sociedades controladas con independencia del país en el que operen.

2.- Sobre la correcta interpretación de los términos en que se ha regulado en la legislación española la dispensa de presentar el estado de información no financiera individual.

3.- Sobre la obligación que tiene una sociedad española de presentar el estado de información no financiera consolidado, si es dependiente de una dominante y, al mismo tiempo, es dominante de un subgrupo.

4.- Si la obligación de verificación por un verificador independiente del estado de información no financiera establecida en el artículo 49.6 del Código de Comercio (último párrafo) para cuentas consolidadas resulta también exigible a los supuestos de sociedades que se encuentren obligadas a elaborar dicho estado a nivel individual de conformidad con lo establecido en el artículo 262.5 del citado texto refundido de la ley de sociedades de capital.

Consideraciones generales.

1.- La sociedad consultante pregunta, en primer lugar, si la mención a las sociedades filiales en la nueva redacción del apartado 5 del artículo 49 del Código de Comercio (en adelante, CdC) debe entenderse referida a las sociedades dependientes domiciliadas en España, a las radicadas en la Unión Europea o a todas las sociedades controladas con independencia del país en el que operen.

La nueva redacción del artículo 49.5 del CdC es la siguiente:

“5. Las sociedades que formulen cuentas consolidadas, deberán incluir en el informe de gestión consolidado el estado de información no financiera consolidado previsto en este apartado siempre que concurren los siguientes requisitos:

a) Que el número medio de trabajadores empleados por las sociedades del grupo durante el ejercicio sea superior a 500.

b) Que o bien, tengan la consideración de entidades de interés público de conformidad con la legislación de auditoría de cuentas, o bien, durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes:

1.º Que el total de las partidas del activo consolidado sea superior a 20.000.000 de euros.

2.º Que el importe neto de la cifra anual de negocios consolidada supere los 40.000.000 de euros.

3.º Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio sea superior a doscientos cincuenta.

Las sociedades cesarán en la obligación de elaborar el estado de información no financiera si dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos cualquiera de los requisitos anteriormente establecidos.

En los dos primeros ejercicios sociales desde la constitución de un grupo de sociedades, la sociedad dominante estará obligada a elaborar el estado de información no financiera consolidado, incluyendo a todas sus filiales y para todos los países en los que opera, cuando al cierre del primer ejercicio se cumplan, al menos, dos de las tres circunstancias mencionadas en la letra b), siempre que al cierre del ejercicio se cumpla además el requisito previsto en la letra a)."

Por lo tanto, una sociedad española dominante de un grupo que formule cuentas consolidadas deberá incluir en su estado de información no financiera consolidado la información relativa a todas sus sociedades dependientes con independencia del país en que esté radicado el domicilio social de estas últimas.

2.- En segundo lugar, la consultante pregunta sobre la correcta interpretación de los términos en que se ha regulado en la legislación española la dispensa de presentar el estado de información no financiera individual.

La redacción dada por la Ley 11/2018, de 28 de diciembre, al artículo 262.5 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, relativo al informe de gestión, es la siguiente:

"Una sociedad dependiente de un grupo estará dispensada de la obligación establecida en este apartado si dicha empresa y sus dependientes, si las tuviera, están incluidas a su vez en el informe de gestión consolidado de otra empresa, elaborado conforme al contenido establecido en este artículo. Si una sociedad se acoge a esta opción, deberá incluir en el informe de gestión una referencia a la identidad de la sociedad dominante y al Registro Mercantil u otra oficina pública donde deben quedar depositadas sus cuentas junto con el informe de gestión consolidado o, en los supuestos de no quedar obligada a depositar sus cuentas en ninguna oficina pública, o de haber optado por la elaboración del informe separado, sobre dónde se encuentra disponible o se puede acceder a la información consolidada de la sociedad dominante".

En este contexto, se plantean, a su vez, tres escenarios posibles: a) que la sociedad dominante esté domiciliada en España; b) que la sociedad dominante esté domiciliada en un Estado miembro de la Unión Europea, o c) que esté radicada en un tercer país.

a) La sociedad dominante está domiciliada en España.

Si la sociedad dominante está radicada en España es claro que la sociedad dependiente solo podrá hacer uso de la dispensa en caso de que se cumplan dos requisitos:

1º. Que la información no financiera esté incluida en el informe de gestión consolidado de otra empresa, o en un estado separado, elaborado conforme al contenido

establecido en los apartados 6 y 7 del artículo 49 del CdC, por remisión de lo estipulado en el primer párrafo del artículo 262.5 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, y

2º. Que en dicho informe de gestión o estado separado se incluya una referencia a la identidad de la sociedad dominante y al Registro Mercantil en el que debe quedar depositado el citado documento.

b) La sociedad dominante está domiciliada en otro Estado miembro de la Unión Europea.

En tal caso, en opinión de este Instituto, también debería regir la dispensa porque la Ley 11/2018, de 28 de diciembre, no distingue ni limita su aplicación por razón del territorio. Por el contrario, el legislador ha tenido la previsión de referirse al depósito en el Registro Mercantil u otra oficina pública donde deben quedar depositadas sus cuentas junto con el informe de gestión consolidado (o el estado separado) o, en los supuestos de no quedar obligada a depositar sus cuentas en ninguna oficina pública, o de haber optado por la elaboración del informe separado, sobre dónde se encuentra disponible o se puede acceder a la información consolidada de la sociedad dominante. No obstante, en el supuesto de que la sociedad dominante estuviese domiciliada en otro Estado miembro de la Unión Europea es necesario hacer una precisión sobre el contenido que debería tener, en lo que atañe a la información no financiera, el informe de gestión o el estado de información no financiera consolidado elaborado por la sociedad dominante.

La Directiva 2014/95/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 22 de octubre de 2014, por la que se modifica la Directiva 2013/34/UE en lo que respecta a la divulgación de información no financiera e información sobre diversidad por parte de determinadas grandes empresas y determinados grupos, tiene como objetivo identificar riesgos para mejorar la sostenibilidad y aumentar la confianza de los inversores, los consumidores y la sociedad en general y para ello incrementa la divulgación de información no financiera, como pueden ser, entre otros, los referidos a los factores sociales y medioambientales.

La Directiva 2014/95/UE introduce un nuevo artículo 19bis en la Directiva 2013/34/UE con el objetivo de dispensar a las sociedades de la elaboración del estado individual de información no financiera si esa información se incluye en un estado consolidado, con el siguiente tenor:

“3. Cuando una empresa sea una empresa filial, estará exenta de la obligación establecida en el apartado 1 si la empresa y sus filiales están incluidas en el informe de gestión consolidado o el informe separado de otra empresa, elaborado de conformidad con el artículo 29 (se refiere al informe de gestión consolidado) y con el presente artículo.”

Como se puede advertir, la dispensa se ha regulado en la norma europea en unos términos imperativos. Esto es, los Estados miembros no pueden limitar su aplicación, si se cumplen los requisitos regulados en la Directiva y que atañen, básicamente, al contenido de la información que se debe incluir en el documento y a su publicación.

A continuación se reproduce el contenido del artículo 19bis de la Directiva:

“Artículo 19 bis Estado no financiero.

1. Las grandes empresas que sean entidades de interés público que, en sus fechas de cierre del balance, superen el criterio de un número medio de empleados superior a 500 durante el ejercicio, incluirán en el informe de gestión un estado no financiero que contenga información, en la medida en que resulte necesaria para comprender la revolución, los resultados y la situación de la empresa, y el impacto de su actividad, relativa, como mínimo, a cuestiones medioambientales y sociales, así como relativas al personal, al respeto de los derechos humanos y a la lucha contra la corrupción y el soborno, y que incluya:

- a) una breve descripción del modelo de negocio de la empresa;
- b) una descripción de las políticas que aplica la empresa en relación con dichas cuestiones, que incluya los procedimientos de diligencia debida aplicados;
- c) los resultados de esas políticas;
- d) los principales riesgos relacionados con esas cuestiones vinculados a las actividades de la empresa, entre ellas, cuando sea pertinente y proporcionado, sus relaciones comerciales, productos o servicios que puedan tener efectos negativos en esos ámbitos, y cómo la empresa gestiona dichos riesgos;
- e) indicadores clave de resultados no financieros, que sean pertinentes respecto de la actividad empresarial concreta.

En el caso de que la empresa no aplique ninguna política en relación con una o varias de esas cuestiones, el estado no financiero ofrecerá una explicación clara y motivada al respecto.

El estado no financiero mencionado en el párrafo primero incluirá también, en su caso, referencias y explicaciones complementarias sobre los importes detallados en los estados financieros anuales.

Los Estados miembros podrán permitir que, en casos excepcionales, se omita la información relativa a acontecimientos inminentes o cuestiones en curso de negociación cuando, en la opinión debidamente justificada de los miembros de los órganos de administración, dirección y supervisión, que actúen dentro de los límites de las competencias que les confiera el Derecho nacional y sean colectivamente responsables de dicha opinión, la divulgación de dicha información pueda perjudicar gravemente a la posición comercial de la empresa, siempre que esa omisión no impida una comprensión fiel y equilibrada de la evolución, los resultados y la situación de la empresa, y del impacto de su actividad.

Al exigir la divulgación de la información a que se refiere el párrafo primero, los Estados miembros dispondrán que las empresas pueden basarse en marcos normativos nacionales, de la Unión o internacionales, y en tal caso, las empresas especificarán en qué marcos se han basado.

2. Se considerará que las empresas que cumplan la obligación establecida en el apartado 1 han cumplido la obligación relativa al análisis de información no financiera previsto en el artículo 19, apartado 1, párrafo tercero.

3. Cuando una empresa sea una empresa filial, estará exenta de la obligación establecida en el apartado 1 si la empresa y sus filiales están incluidas en el informe de gestión consolidado o el informe separado de otra empresa, elaborado de conformidad con el artículo 29 y con el presente artículo.

4. Cuando una empresa elabore un informe separado correspondiente al mismo ejercicio basándose o no en marcos normativos nacionales, de la Unión o internacionales y que incluya la información que se exige para el estado no financiero

como se establece en el apartado 1, los Estados miembros podrán eximir a dicha empresa de la obligación de elaborar el estado no financiero establecida en el apartado 1, a condición de que dicho informe separado:

- a) se publique conjuntamente con el informe de gestión, de conformidad con el artículo 30, o
- b) se publique dentro de un plazo razonable, no superior a seis meses contados a partir de la fecha de cierre del balance, en el sitio de internet de la empresa, y se haga referencia a él en el informe de gestión.

El apartado 2 se aplicará *mutatis mutandis* a las empresas que elaboren un informe separado tal como se indica en el párrafo primero del presente apartado.

5. Los Estados miembros velarán por que el auditor legal o la sociedad de auditoría compruebe si se ha facilitado el estado no financiero mencionado en el apartado 1 o el informe separado mencionado en el apartado 4.

6. Los Estados miembros podrán exigir que la información contenida en el estado no financiero mencionado en el apartado 1 o el informe separado mencionado en el apartado 4 sea verificada por un prestador independiente de servicios de verificación.”

A la vista de esta redacción cabe concluir que para poder aplicar la dispensa en España, el estado de información no financiera consolidado de la sociedad dominante domiciliada en otro Estado miembro de la Unión Europea solo debería cumplir con los requisitos de información exigidos en ese Estado miembro, en los estrictos términos regulados en ese país, en trasposición de la Directiva.

Sin embargo, en el supuesto de que la información adicional exigida en el artículo 49.6 del CdC, en comparación con la requerida en los artículos 19.bis.1 y 29.bis.1 de la Directiva, no se proporcionase de forma voluntaria en el estado de información no financiera consolidado, la sociedad española vendrá obligada a elaborar en España un estado de información no financiera individual o consolidado, según proceda, en el que se incluya la información complementaria exigida en el artículo 49.6 del CdC, limitándose en tal caso la dispensa a incorporar la información no financiera estrictamente requerida por los artículos 19.bis.1 y 29.bis.1 de la Directiva.

c) La sociedad dominante está domiciliada en un tercer país.

La cuestión a dilucidar en este caso es si a los efectos de aplicar la citada dispensa rige, por analogía, la condición que se impone para evaluar la correcta aplicación de la dispensa por razón de subgrupo regulada en el artículo 43.1.2ª del CdC, en el que se requiere que la sociedad dominante que elabore cuentas consolidadas esté sometida a la legislación de un Estado miembro de la Unión Europea.

En opinión de este Instituto la respuesta debe ser negativa. En primer lugar, téngase en cuenta que la Ley no distingue ni limita su aplicación. Por el contrario, el legislador ha tenido la previsión de referirse al depósito en el Registro Mercantil u otra oficina pública donde deben quedar depositadas sus cuentas junto con el informe de gestión consolidado (o el estado separado) o, en los supuestos de no quedar obligada a depositar sus cuentas en ninguna oficina pública, o de haber optado por la elaboración del informe separado, sobre dónde se encuentra disponible o se puede acceder a la información consolidada de la sociedad dominante.

Además, la obligación de proporcionar información no financiera que impone la Directiva se ha regulado siguiendo unas reglas que difieren de las que rigen la

formulación de cuentas anuales. Entre ambos requerimientos, no existe identidad de razón.

Las sociedades están obligadas, en todo caso, a formular cuentas anuales individuales. Además, cuando una sociedad controla a otra sociedad, la Directiva 2013/34/UE y el CdC imponen la obligación de elaborar cuentas consolidadas.

No obstante, la obligación de consolidar se acompaña de una serie de dispensas. Por ejemplo, la dispensa por razón de tamaño que se aplica si la dimensión económica del grupo de empresas medida en términos de total activo, cifra de negocios y número de empleados no supera unos determinados umbrales, o la denominada dispensa por razón de subgrupo cuya ratio legis se funda en la circunstancia de que la información del grupo llamado a consolidar está integrada a su vez en las cuentas consolidadas de un grupo superior; esto es, la dispensa por razón de subgrupo se aplica cuando la sociedad dominante obligada a consolidar es a su vez dependiente de una tercera sociedad que formular cuentas consolidadas.

En este punto, considérese también que incluso la Directiva 2013/34/UE atribuye a los Estados miembros la facultad de regular la dispensa por razón de subgrupo para formular cuentas consolidadas (información financiera que en todo caso debe elaborarse siguiendo un marco normalizado) en aquellos casos en que la sociedad dominante está domiciliada fuera de un Estado miembros de la Unión Europea.

Por su parte, la información no financiera individual solo se requiere a las sociedades incluidas en un determinado ámbito de aplicación (básicamente, se solicita a grandes empresas o empresas de interés público, en ambos casos, de más de 500 trabajadores) y a diferencia de lo que sucede con las cuentas anuales individuales, tanto la Directiva como el art. 262.5 del TRLSC dispensan a las sociedades dependientes de elaborar el estado individual de información no financiera, si esa información, y la de sus filiales, se incluye en un “nivel superior” (estado consolidado de información no financiera).

Téngase en cuenta también que la Directiva, a diferencia de la regulación aprobada en España, prevé incluso que la información no financiera se proporcione siguiendo un marco normalizado que no tiene por qué limitarse a los generalmente aceptados en el ámbito de la Unión europea (Art.19.bis. 4. Cuando una empresa elabore un informe separado correspondiente al mismo ejercicio basándose o no en marcos normativos nacionales, de la Unión o internacionales...). Y que tampoco se ha establecido en la Directiva regulación alguna sobre la nacionalidad que deba tener la sociedad dominante que elabore el estado de información no financiera, limitándose a exigir que dicho informe contenga una determina información y que se publique en un determinado plazo.

Por todo ello, en opinión de este Instituto, nada impide que esa dispensa pudiera ser aplicada por una sociedad española controlada por una sociedad dominante radicada en un Estado que no sea miembro de la Unión Europea, siempre que se publique por esta la información no financiera estrictamente requerida por los artículos 19.bis.1 y 29.bis.1 de la Directiva, y en los términos señalados en el apartado b) anterior.

3.- En tercer lugar, se consulta sobre la obligación que tiene una sociedad española de presentar el estado de información no financiera consolidado, si es dependiente de una dominante y, al mismo tiempo, es dominante de un subgrupo.

En el artículo 49.6 del CdC se regula la dispensa de la elaboración del estado de información no financiera consolidado en los siguientes términos:

“Cuando una sociedad dependiente de un grupo sea, a su vez, dominante de un subgrupo, estará exenta de la obligación establecida en este apartado si dicha sociedad y sus dependientes están incluidas en el informe de gestión consolidado de otra sociedad en el que se cumple con dicha obligación. Si una entidad se acoge a esta opción, deberá incluir en el informe de gestión una referencia a la identidad de la sociedad dominante y al Registro Mercantil u otra oficina pública donde deben quedar depositadas sus cuentas con el informe de gestión consolidado o, en los supuestos de no quedar obligada a depositar cuentas en ninguna oficina pública, o de haber optado por la elaboración de un informe separado de acuerdo con el apartado siguiente, sobre dónde se encuentra disponible o se puede acceder a la información consolidada de la sociedad dominante.”

Para dar respuesta a esta pregunta, ha de darse por reproducido gran parte de lo indicado en relación con la pregunta anterior.

Como ya se ha señalado, si la sociedad dominante no estuviese domiciliada en España, a los efectos de aplicar la citada dispensa no rige la condición que se impone para evaluar la correcta aplicación de la dispensa por razón de subgrupo regulada en el artículo 43.1.2ª del CdC, y, en su desarrollo, en los artículos 7 y 9 de las Normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas, aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, en los que se requiere que la sociedad dominante que elabore cuentas consolidadas esté sometida a la legislación de un Estado miembro de la Unión Europea.

Por lo tanto, en opinión de este Instituto, la dispensa sería aplicable tanto si la sociedad dominante que elabora el estado de información no financiera consolidado es española, como si está domiciliada en un Estado miembro de la Unión Europea o en un tercer país, en los mismos términos y por las mismas razones que se han expuesto más arriba en la contestación a la pregunta sobre el ámbito de aplicación de la dispensa regulada en el artículo 262.5 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

En todo caso, se recuerda que si el grupo español estuviese dispensado de formular cuentas consolidadas, por cualquier de los motivos de dispensa regulados en el CdC, la obligación de elaborar el estado de información no financiera consolidado decae, porque la exigencia de este requerimiento informativo, a nivel consolidado, se vincula a la previa formulación de cuentas anuales consolidadas. No obstante, la sociedad dominante española seguiría estando obligada a elaborar el estado de información no financiera individual, salvo que a su vez pudiese aplicar la dispensa regulada en el artículo 262.5 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, en los términos descritos en la respuesta a la segunda pregunta.

4.- Por último, se consulta si la obligación de verificación por un verificador independiente del estado de información no financiera establecida en el artículo 49.6 (último párrafo) para cuentas consolidadas resulta también exigible a los supuestos de sociedades que se encuentren obligadas a elaborar dicho estado a nivel individual de conformidad con lo establecido en el artículo 262.5 del citado texto refundido de la ley de sociedades de capital.

En relación con la cuestión planteada, hay que tener en cuenta que las dudas deberían resolverse atendiendo a los criterios hermenéuticos contenidos en el artículo 3.1 del Código Civil (*“Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente*

al espíritu y finalidad de aquellas”). En este sentido, el artículo 262.5 del texto refundido de la ley de sociedades de capital (TRLSC), donde se regula esta cuestión y respecto a las cuales se plantea la duda, establece a este respecto:

“5. Las sociedades de capital deberán incluir en el informe de gestión un estado de información no financiera o elaborar un informe separado con el mismo contenido que el previsto para las cuentas consolidadas por el artículo 49, apartados 5, 6 y 7, del Código de Comercio, aunque referido exclusivamente a la sociedad en cuestión siempre que concurran en ella los siguientes requisitos:

(...).”

Pues bien, una interpretación sistemática del artículo 262.5 del TRLSC, conforme al artículo 3.1 del Código Civil (atendiendo al contexto, antecedentes y al espíritu y finalidad de las normas), llevan a la conclusión de que el legislador ha pretendido que toda la regulación exigible para la información no financiera, incluida la de verificación independiente y el hecho de que la información no financiera sea un punto separado del orden del día, se aplique tanto a los grupos como a las sociedades de capital individuales.

La interpretación sistemática de la norma, esto es, la lectura conjunta de los artículos 49.6 del Código de Comercio y 262.5 del TRLSC, lleva a la conclusión de que el legislador ha pretendido establecer el mismo régimen para ambos supuestos, tanto en los aspectos materiales como formales, desarrollando las novedades en el artículo 49 del Código de Comercio y optando, como técnica de elaboración normativa, por la remisión a dicho artículo en la redacción del artículo 262.5 del TRLSC.

Esto es así no solamente en el caso de la Ley 11/2018 sino que esa interpretación resulta también de la lectura del Real Decreto-ley 18/2017 de 24 de noviembre del que trae causa la Ley 11/2018.

Por tanto, las sociedades individuales a las que se refiere el artículo 262.5 del TRLSC están obligadas a la verificación prevista en el artículo 49.6 del Código de Comercio.

Conclusiones.

En relación con las cuestiones planteadas y teniendo en cuenta las consideraciones expuestas, cabe concluir lo siguiente:

1.- La mención a las sociedades filiales en la nueva redacción del apartado 5 del artículo 49 del Código de Comercio debe entenderse referida a todas las sociedades dependientes, con independencia del país en el que esté radicado el domicilio social de éstas.

2.- La dispensa de presentar el estado de información no financiera individual se refiere a todas las sociedades dependientes de un grupo que cumplan los requisitos previstos en el artículo 262.5 del TRLSC, ya que la Ley no distingue ni limita su aplicación por razón de territorio.

No obstante, sobre el contenido que debe incluir el estado de información no financiera, debe precisarse que rige el previsto en el artículo 49.6 del Código de Comercio. Por lo que si no se proporcionase dicho contenido de forma voluntaria en el estado de información no financiera consolidado por una sociedad dominante domiciliada fuera de España, la sociedad española vendrá obligada a elaborar en España un estado de información no financiera que incluya dicha información

complementaria exigida en comparación con la requerida en los artículos 19.bi.1 y 29.bis.1 de la Directiva.

3.- Una sociedad española que sea dependiente de una dominante y, al mismo tiempo, sea dominante de un subgrupo, estará dispensada de elaborar el estado de información no financiera consolidado, con independencia del domicilio de la sociedad dominante que elabora el estado de información no financiero consolidado, en los mismos términos y por las mismas razones expuestas en la contestación a la pregunta anterior sobre el ámbito de aplicación de la dispensa regulada en el artículo 262.5 del TRLSC.

4.- Las sociedades individuales a las que se refiere el artículo 262.5 del TRLSC están obligadas a la verificación prevista en el artículo 49.6 del Código de Comercio.

Conforme a lo establecido en la disposición adicional novena del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto 1517/2011 de 31 de octubre, la presente contestación tiene carácter de información, no pudiéndose entablar recurso alguno contra la misma.