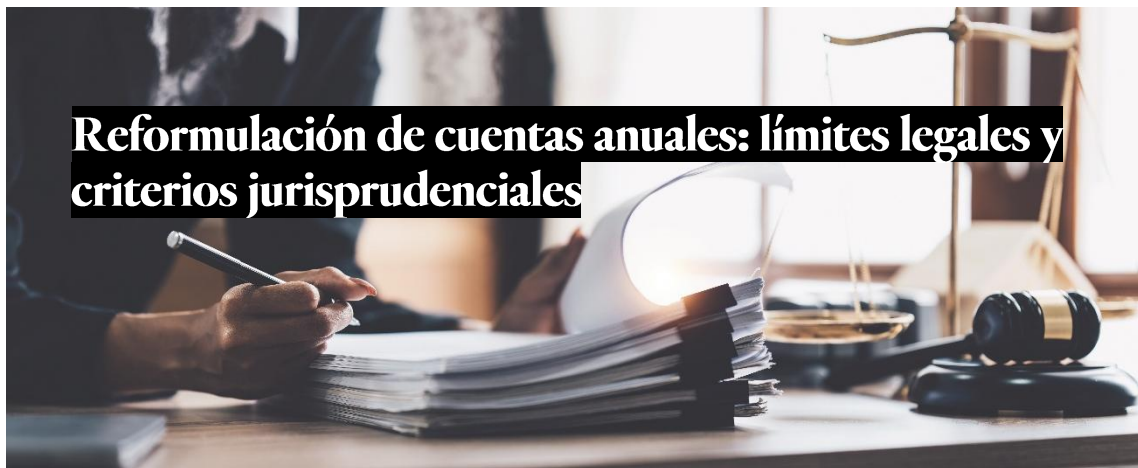


RocaJunyent Informa

Departamento de M&A y Mercantil
30 de septiembre de 2025



Reformulación de cuentas anuales: límites legales y criterios jurisprudenciales

Una de las obligaciones del órgano de administración de las sociedades de capital, de conformidad con el art. 253 de la Ley de Sociedades de Capital (en adelante, “LSC”) es formular las Cuentas Anuales en el plazo máximo de 3 meses a contar desde el cierre del ejercicio social.

Las Cuentas Anuales comprenderán el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, un estado que refleje los cambios en el patrimonio neto del ejercicio, un estado de flujos de efectivo y la memoria y deberán ser redactados con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la sociedad.

Una vez formuladas por el órgano de administración deberán ser presentadas a la Junta General, siendo éste el órgano competente para su aprobación. A estos efectos, la Junta que decida sobre la aprobación de las Cuentas Anuales deberá tener lugar dentro de los seis primeros meses de cada ejercicio, y, además de la aprobación de las Cuentas Anuales, aprobará, en su caso, la gestión social y la aplicación del resultado (art. 164 LSC).

Ahora bien, una vez formuladas las Cuentas Anuales, cabe plantearse qué sucede, y cuál es la forma de proceder, en caso de detectarse un error en las mismas.

En este caso, cabe plantearse si la forma de actuar es reformular las Cuentas Anuales por el órgano de administración, de modo que deban ser aprobadas por la Junta General nuevamente o si, cabrá la posibilidad de mantener las Cuentas Anuales aprobadas.

Así la **SAP de Barcelona 845/2024 de 26 de julio** indica:

“En definitiva, con carácter general, los errores contables deben subsanarse en el ejercicio en que se detectan, debiendo reflejarse la citada rectificación en las cuentas anuales de dicho ejercicio.”

15. En definitiva, de acuerdo con la normativa expuesta, la reformulación de las cuentas se contempla como un supuesto excepcional por riesgos conocidos entre la formulación y la aprobación definitiva de las cuentas anuales. El límite temporal de la reformulación se encuentra en la aprobación de las cuentas anuales. No es posible, en consecuencia, reformular las cuentas anuales de ejercicios anteriores ya depositadas en el Registro Mercantil. La envergadura de las modificaciones y su incidencia en la imagen fiel no justifica, por sí sola, la reformulación de las cuentas de ejercicios pasados. El camino para seguir, una vez depositadas las cuentas anuales en el Registro Mercantil, es el trazado en la normativa contable, esto es, los errores contables se subsanarán en el ejercicio que se detecten, contabilizándose el ajuste en una partida de reservas, al tiempo que se incorpora la correspondiente información en la memoria”.

Parte del razonamiento de la citada sentencia radica la resolución de la consulta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en el BOICAC NÚM. 86/2011, Consulta 3, que resuelve una consulta sobre si la subsanación de un error contable debe comportar una reformulación de las Cuentas Anuales. La respuesta a dicha consulta por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas es categórica, indicando que:

“En definitiva, con carácter general, los errores contables deben subsanarse en el ejercicio en que se detectan, debiendo reflejarse la citada rectificación en las cuentas anuales de dicho ejercicio”.

La resolución de esta consulta basa, entre otros, en la norma de registro y valoración 22ª del Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, que señala:

“22.ª Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables

Cuando se produzca un cambio de criterio contable, que sólo procederá de acuerdo con lo establecido en el principio de uniformidad, se aplicará de forma retroactiva y su efecto se calculará desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga de información.

El ingreso o gasto correspondiente a ejercicios anteriores que se derive de dicha

aplicación motivará, en el ejercicio en que se produce el cambio de criterio, el correspondiente ajuste por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos, el cual se imputará directamente en el patrimonio neto, en concreto, en una partida de reservas salvo que afectara a un gasto o un ingreso que se imputó en los ejercicios previos directamente en otra partida del patrimonio neto. Asimismo se modificarán las cifras afectadas en la información comparativa de los ejercicios a los que le afecte el cambio de criterio contable.

En la subsanación de errores relativos a ejercicios anteriores serán de aplicación las mismas reglas que para los cambios de criterios contables. A estos efectos, se entiende por errores las omisiones o inexactitudes en las cuentas anuales de ejercicios anteriores por no haber utilizado, o no haberlo hecho adecuadamente, información fiable que estaba disponible cuando se formularon y que la empresa podría haber obtenido y tenido en cuenta en la formulación de dichas cuentas.

[...]

En este sentido, la **Resolución de 5 de marzo de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas**, por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital, establece lo siguiente al respecto de la subsanación de errores contables:

“Artículo 26. Subsanación de errores.

La subsanación de un error contable incurrido en un ejercicio anterior al que se refieran las cuentas anuales, en todo caso, se contabilizará en las cuentas anuales del ejercicio en que se advierta siguiendo la norma de registro y valoración sobre cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables del Plan General de Contabilidad o del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas.

A estos efectos, se entiende por errores las omisiones o inexactitudes en las cuentas anuales de ejercicios anteriores por no haber utilizado, o no haberlo hecho adecuadamente, información fiable que estaba disponible cuando se formularon y que la sociedad podría haber obtenido y tenido en cuenta en la formulación de dichas cuentas”.

Por lo tanto, cabe considerar que hay un criterio inicial que sostendría que ante la detección de un error en las Cuentas Anuales no procede su reformulación, sino su subsanación en el ejercicio en que se haya detectado.

Este criterio es sostenido por más organismos judiciales de nuestra jurisdicción, encontrando, a modo de ejemplo las siguientes resoluciones que citamos a continuación:

STS 1095/2022 de 26 de julio de 2022, que indica:

“Como hemos dicho anteriormente, la posibilidad de reformulación de las cuentas se ciñe al breve periodo de tiempo que media entre el cierre del balance y la formulación de las cuentas y, de un modo ciertamente extraordinario, en el lapso posterior a dicha

formulación y antes de la aprobación. **La subsanación de los errores contables no debe realizarse mediante la reformulación de las cuentas anuales que ya han sido aprobadas con arreglo al procedimiento establecido, sino mediante la aplicación de la Norma 22ª del Plan General de Contabilidad. Pues bien, dicho todo eso, la doctrina que fijamos es la siguiente: Cuando haya constancia de que se ha practicado una anotación contable de forma errónea, no puede acudir a la reformulación de las cuentas anuales ya aprobadas y cuyo plazo de impugnación ha transcurrido, a fin de corregir el resultado contable y calcular la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades para solicitar, por parte del contribuyente, la rectificación de su autoliquidación y la devolución de ingresos indebidos.**”

Comparte criterio con esta sentencia la **STS 1258/2021 de 25 de octubre**, que concluye:

“1) El artículo 38.c) del Código de Comercio dice así (con subrayado nuestro):

“c) Se seguirá el principio de prudencia valorativa. Este principio obligará a contabilizar sólo los beneficios obtenidos hasta la fecha de cierre del ejercicio. No obstante, se deberán tener en cuenta todos los riesgos con origen en el ejercicio o en otro anterior, incluso si sólo se conocieran entre la fecha de cierre del balance y la fecha en que éste se formule, en cuyo caso se dará cumplida información en la memoria, sin perjuicio del reflejo que puedan originar en los otros documentos integrantes de las cuentas anuales. Excepcionalmente, si tales riesgos se conocieran entre la formulación y antes de la aprobación de las cuentas anuales y afectaran de forma muy significativa a la imagen fiel, las cuentas anuales deberán ser reformuladas. En cualquier caso, deberán tenerse en cuenta las amortizaciones y correcciones de valor por deterioro en el valor de los activos, tanto si el ejercicio se salda con beneficio como con pérdida”.

El ámbito propio, tanto cronológico como objetivo que, de un modo excepcional, autoriza en la ley la reformulación de las cuentas de un ejercicio, viene definido en una norma con rango de ley, el citado precepto, que relega el mecanismo corrector a ese breve periodo de tiempo que media entre el cierre del balance y la formulación de las cuentas y, de un modo ciertamente extraordinario, en el lapso posterior a dicha formulación y antes de la aprobación. Aun cabría extender la posibilidad, en una interpretación notablemente extensiva del precepto, al plazo de cinco meses desde el asiento de presentación (art. 367 del Reglamento del Registro Mercantil, aprobado por el Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio -RRM-).

No contiene la Ley de Sociedades de Capital, aprobada por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, previsión alguna acerca de la reformulación de cuentas anuales, salvo la mínima y tangencial referencia contenida en su artículo 270, vinculadas a los reparos objetados en el informe de auditoría, cuando sea preciso. Tampoco el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, al que se remite el artículo 84 de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada, en su regulación del depósito de las cuentas anuales y su calificación registral, contienen previsión alguna acerca de

la posibilidad de modificar a posteriori las cuentas ya depositadas”.

Encontramos también la **SAP de Cáceres 117/2024 de 25 de marzo de 2024**, que concluye:

“En este sentido y de acuerdo con la valoración probatoria que lleva a cabo el tribunal de instancia, hay que resaltar como muy relevante el principio de imagen fiel y cumplimiento de la normativa contable y en este sentido el artículo 34 CCo exige que las cuentas anuales muestren la imagen fiel de la sociedad, de su situación patrimonial, financiera y de resultados y esto no ha tenido lugar respecto de las cuentas aprobadas en JG de 24 de agosto de 2020. En el mismo sentido el artículo 254.2 TRLSC.

En suma, las cuentas anuales de 2019 no pueden ser reformuladas por cuanto, como se ha dicho, ya fueron aprobadas y depositadas en el Registro Mercantil, pero sí pueden (deben) ser subsanadas y, además, esta subsanación se debe hacer con efectos retroactivos ex tunc según establece la norma 22 del PGC, y todo ello con el designio de que dichas cuentas anuales puedan reflejar la imagen fiel de la situación de la sociedad, así como facilitar el "principio de continuidad". Pese a la aparente dificultad jurídica, el asunto, en realidad, resulta claro. En suma, como quiera que el derecho de separación ejercitado por las actoras/apelantes requiere, entre otras condiciones, que en el ejercicio de 2019 haya habido beneficios que repartir y como, a la vista de la prueba practicada, no existen tales sino pérdidas, dicho ejercicio del derecho de separación no puede ejercitarse hasta tanto, producida la subsanación, se compruebe que, en su caso, sí existen dividendos en dicho ejercicio de 2019”.

En similar sentido, la **STSJ de Galicia, 205/2018 de 19 de junio de 2018**:

“En concreto se colige que los errores contables deben subsanarse en el ejercicio en que se detectan, debiendo reflejarse la citada rectificación en las cuentas de dicho ejercicio.

Excepcionalmente, si los riesgos se conocieran entre la formulación y antes de la aprobación de las cuentas y afectaran de forma muy significativa a la imagen fiel, las cuentas deberán ser reformuladas.

- La incidencia que pueda tener un cambio de criterio contable o una subsanación de errores, debe imputarse directamente al patrimonio neto del ejercicio en que se produce dicho cambio de criterio o dicha subsanación de errores, a través de una cuenta de reservas, no procediendo, por tanto, la corrección de la contabilidad del ejercicio que se solicita.

De todo ellos se desprende, por tanto, que la reformulación de cuentas es un recurso excepcional que opera solo en caso de que se detecten irregularidades de carácter grave y que afecten a la imagen fiel de la empresa y que se detenten entre la formulación y la aprobación de las cuentas y, generalmente, a la vista del informe de los auditores.

Así las cosas la entidad recurrente entiende, con base en el denominado informe de

auditoría, que hay fundamento suficiente para que proceda la reformulación de cuentas, concebida en nuestro derecho como un recurso excepcional (art. 38 del Código de Comercio)”.

Cabe destacar que, en este caso, según los Fundamentos de Derecho de la citada resolución, sí se habría emitido un informe detallando los errores que sí justificarían la reformulación de las Cuentas Anuales en este caso concreto, entrando a su vez el citado Tribunal a valorar los errores argumentado por la recurrente en este caso, concluyendo igualmente que a la vista de éstos no cabía tampoco la reformulación de las cuentas:

*“Si a ello se añade que no se ha aportado copia de la memoria en la que figura la información correspondiente a la modificación de los criterios contables - tal y como se exige en la norma de valoración 22 del Plan General de Contabilidad anteriormente transcrita - **hemos de concluir que no se ha acreditado por la recurrente que concurran los requisitos que justifiquen la reformulación de cuentas practicada pues no cabe confundir la variación de las circunstancias sobrevenidas en el mercado inmobiliario, con la mutación de los criterios que en su día fueron aplicados para la contabilidad de la empresa y cuya pretendida incorrección no ha sido suficientemente acreditada.**”*

Finalmente, si bien tiene únicamente relación indirecta con este supuesto, cabe considerar que de conformidad con la Resolución de 26 de febrero de 2003 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre “hechos posteriores”:

“Hechos descubiertos después de la entrega del informe

15. Tras la entrega del informe de auditoría, el auditor no tiene obligación de realizar procedimiento alguno para identificar hechos que pudieran afectar a las cuentas anuales.

En conclusión, a la vista de la reiterada jurisprudencia, tanto por Audiencias Provinciales de distintas localizaciones, así como del Tribunal Supremo, y el apoyo de estas en documentación como son resoluciones de consultas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y el Plan General Contable, entre otros, cabría considerar una vez aprobadas las Cuentas Anuales en caso de detectarse un error en las mismas, no procede su reformulación y posterior aprobación, sino que deberá optarse por corregir el error detectado en las cuentas anuales correspondientes al ejercicio en el que se haya detectado el correspondiente error.