

### III. OTRAS DISPOSICIONES

#### MINISTERIO DE JUSTICIA

**5484** *Resolución de 28 de abril de 2016, de la Dirección General de los Registros y del Notariado, en el recurso interpuesto contra la nota de calificación extendida por el registrador mercantil y de bienes muebles II de Palma de Mallorca, por la que se suspende la práctica del depósito de cuentas anuales de una entidad correspondientes al ejercicio del año 2013.*

En el recurso interpuesto por don M. R. F. J., en nombre y representación de la mercantil «Germans Fiol Jordá, S.L.», contra la nota de calificación extendida por el registrador Mercantil y de Bienes Muebles II de Palma de Mallorca, don Eduardo López Ángel, por la que se suspende la práctica del depósito de cuentas anuales de dicha entidad correspondientes al ejercicio del año 2013.

#### Hechos

I

El día 26 de octubre de 2015 se presentó en el Registro Mercantil de Palma de Mallorca la documentación relativa al depósito de las cuentas anuales correspondientes al ejercicio del año 2013 de la entidad «Germans Fiol Jordá, S.L.». Del informe de auditoría que las acompaña y que forma parte de este expediente, de fecha 11 de septiembre de 2015, resulta lo siguiente: «Debido al efecto muy significativo de los hechos descritos en los párrafos de “fundamento de la denegación de la opinión”, no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría. En consecuencia, no expresamos una opinión sobre las cuentas anuales adjuntas». En concreto, esta conclusión hace referencia a los párrafos a), b) y c) del fundamento del informe de auditoría, según los cuales: del mismo apartado a) del informe de auditoría se desprende que la entidad ha prescindido de la legalización y llevanza de los libros oficiales de carácter contable, así como del libro de actas y del libro registro de socios. La carencia de actas correspondientes a las juntas generales ordinarias ha impedido verificar que las dotaciones efectuadas en los sucesivos ejercicios a las cuentas de reservas están amparadas por el voto mayoritario de los socios. Además, manifiestan los auditores que no han podido comprobar la existencia de posibles acuerdos que pudieran tener un efecto significativo sobre estas cuentas anuales y que «el montante afectado por esta limitación al alcance en las pruebas de auditoría asciende a (...) €»; en el apartado b) del informe de auditoría, se señala que, frente a la afirmación de la entidad en la nota correspondiente de la memoria de que no existen pasivos financieros a largo plazo, puesto que los que existían anteriormente fueron incorrectamente contabilizados, toda vez que se trataba de aportaciones de socios, sin embargo, manifiestan los auditores que consta en la escritura pública de constitución de la entidad que «un montante de (...) € forma parte del pasivo asumido en ese momento por escisión» de otra sociedad bajo la rúbrica de préstamos participativos, existiendo, en consecuencia, «una limitación al alcance, por la clara discrepancia entre ambas manifestaciones, carente de subsanación formal a la fecha y también objeto de la nº 02-Bases de Presentación de las CCAA. apdo. 7 de la Memoria», y, finalmente, en el apartado c) del informe de auditoría se hace constar que en esa misma nota número 02 antes citada, la entidad alude a la corrección de diferentes errores, carentes de trascendencia fiscal por prescripción, pero que, sin embargo, de acuerdo con las normas de registro y valoración aplicables «no» se trata solamente de errores, sino, también, de cambios en los criterios contables que sustentan el registro de las transacciones efectuadas. Además, se añade que, «por aplicación de las leyes fiscales

vigentes, la meritada carencia resulta, cuando menos, discutible, razón por la que procedería efectuar una Provisión para Impuestos con cargo a Reservas por valor de (...) €. En adición a lo antedicho, esta omisión contradice la manifestación incluida en la Memoria en el apartado 04-Normas de Registro y Valoración, sub-apartado n.º 10-Provisones».

## II

La referida documentación fue objeto de la siguiente nota de calificación: «El registrador Mercantil que suscribe, previo el consiguiente examen y calificación, de conformidad con los artículos 18 del Código de Comercio y 6 del Reglamento del Registro Mercantil, ha resuelto no practicar el depósito solicitado conforme a los siguientes hechos y fundamentos de Derecho: Hechos Diario/Asiento: 262/27066 F. presentación: 26/10/2015 Entrada: 2/2015/518.877,0 Sociedad: Germans Fiol Jordá SL; Ejercicio depósito: 2013 Fundamentos de Derecho (defectos). 1.–No se pueden entender auditadas las cuentas sociales cuando el auditor manifiesta no poder expresar una opinión sobre las cuentas anuales, pues el objetivo de la ley es obtener mediante el informe del auditor una opinión técnica expresada en forma clara y precisa sobre las cuentas de la sociedad, bien sea favorable, con salvedades, desfavorable o denegada. (RDGRN 29-1-2013) BCNR n.º 198; pág. 875. (RDGRN 5-9-2013) BCNR n.º 206; pág. 3734. El documento que debería aportarse al Registro para lograr el depósito de las cuentas anuales del ejercicio 2013 de la sociedad “Germans Fiol Jordá SL”, debe tener el siguiente texto: Si se prescindiera de las limitaciones a que se refieren los párrafos “de fundamento de la denegación de opinión” del informe de auditoría de las cuentas anuales correspondientes al ejercicio “2013” de la sociedad “Germans Fiol Jordá SL”, emitido por quien suscribe con fecha “11 de septiembre de 2015”, dichas cuentas reflejarían en los aspectos más significativos la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la sociedad expresada. Se ha dado cumplimiento a lo dispuesto en el Artículo 15.º del R.R.M. contando la presente nota de calificación con la conformidad del cotitular del Registro. En relación a la presente calificación: (...). Palma de Mallorca, a 31 de Diciembre de 2015 El registrador».

## III

Contra la anterior nota de calificación, don M. R. F. J., en nombre y representación de la mercantil «Germans Fiol Jordá, S.L.», interpuso recurso, en virtud de escrito de fecha 25 de enero de 2016, que tuvo entrada en el Registro Mercantil de Palma de Mallorca el día 28 de enero de 2016, en el que alega, resumidamente, lo siguiente: Primero.–Que se presentaron en el Registro Mercantil de Palma de Mallorca las cuentas anuales correspondientes al ejercicio 2013 de la entidad «Germans Fiol Jordá, S.L.» junto con el correspondiente informe de auditoría; Segundo.–Que la entidad «Germans Fiol Jordá, S.L.» no está obligada a verificación contable, por lo que el hecho de que el auditor se limite a manifestar que no puede expresar una opinión sobre las cuentas anuales, no constituye en modo alguno causa suficiente para suspender la práctica de su depósito; Tercero.–Que, del contenido del informe de auditoría, no se puede presumir que el auditor tenga el convencimiento de que las cuentas no reflejan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la sociedad, sino que no se aprecia valoración alguna sobre las cuentas anuales del ejercicio 2013, simplemente, se limita a una mera expresión de la ausencia de opinión al respecto, y Cuarto.–Consecuencia de lo anterior, solicita la revocación de la calificación recurrida y que se acuerde el depósito de las cuentas anuales del ejercicio 2013 de la mercantil en cuestión.

## IV

El registrador Mercantil emitió su informe con fecha 29 de enero de 2016, ratificándose en su calificación, y elevó el expediente a este Centro Directivo.

### Fundamentos de Derecho

Vistos los artículos 1, 2 y 3 del Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas; 265.2, 268, 269 y 279 a 282 de la Ley de Sociedades de Capital; 68, 359, 361 y 365 a 371 del Reglamento del Registro Mercantil; 5, 6 y 7 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, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, y las Resoluciones de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 28 de agosto de 1998, 17 de mayo y 3 de julio de 2001, 18 de septiembre de 2002, 5 de mayo de 2004, 25 de mayo de 2009, 21 de noviembre de 2011, 29 de enero, 5 de septiembre y 12 y 13 de noviembre de 2013, 10 de enero, 11 de marzo y 1 de agosto de 2014 y 2 de julio y 20 de octubre de 2015.

1. Se plantea nuevamente ante este Centro Directivo cual haya de ser la consideración que ha de darse al documento de auditoría presentado en el Registro Mercantil, con ocasión del depósito de las cuentas anuales de la sociedad recurrente correspondientes al ejercicio 2013, en el cual el auditor manifiesta que: «Debido al efecto muy significativo de los hechos descritos en los párrafos de “fundamento de la denegación de la opinión”, no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría. En consecuencia, no expresamos una opinión sobre las cuentas anuales adjuntas». Las limitaciones al alcance se reseñan por extenso en los hechos.

2. Los artículos 4 a 6 del Real Decreto 1517/2011 establecen expresamente que la auditoría de las cuentas anuales consistirá en revisar y verificar éstas a los efectos de dictaminar si dichas cuentas expresan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, del resultado de sus operaciones y, en su caso, de los flujos de efectivo de la entidad auditada, de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

3. Desde el punto de vista del Registro Mercantil y a los efectos de decidir si las cuentas de una sociedad determinada pueden o no ser objeto de depósito, es competencia del registrador Mercantil y de esta Dirección General de los Registros y del Notariado en vía de recurso determinar el valor de dicho informe a los efectos de practicar operaciones en el Registro Mercantil. En este sentido, para determinar si procede el depósito de cuentas de una sociedad obligada a auditarse, es preciso analizar si con el informe aportado se cumple o no con la finalidad prevista por la legislación de sociedades.

4. En este contexto, el artículo 3 de la Ley de Auditoría (y artículo 5 de la Ley 22/2015 de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas) distingue adecuadamente los supuestos en que el auditor ha llevado a cabo su tarea de aquellos otros en que no ha sido así. En el primer caso, que es el relevante en este expediente, el informe de auditoría contendrá, en su caso, manifestación explícita de las reservas o salvedades detectadas en el desarrollo del trabajo de auditoría, así como de cualquier aspecto que, no constituyendo una reserva o salvedad, el auditor deba o considere necesario destacar en el informe. Por ello, la opinión técnica del auditor habrá de manifestar, sin ambages, su valoración sobre si las cuentas anuales de un determinado ejercicio expresan dichos extremos en el ejercicio finalizado en fecha cierta, de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación. Ello conduce a que puedan ser expresados cuatro tipos de opiniones técnicas: favorable, con salvedades, desfavorable y denegada.

5. La Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 10 de enero de 2014 admitió el depósito de cuentas con un informe de auditoría en el que no se expresaba una opinión sobre las cuentas anuales debido al efecto muy significativo de las incertidumbres observadas por el auditor, entendiéndose que la falta del depósito de las cuentas desvirtuaría su finalidad y sustraería a los socios y a los terceros una información mercantil relevante. En esta Resolución se matizó la doctrina anterior (Resoluciones de 29 de enero y 23 de febrero de 2013).

No debe admitirse el depósito de cuentas cuando los motivos que impiden al auditor expresar su opinión, pueda ser imputada a la actitud de la propia sociedad, por haberse comprometido la objetividad o independencia del auditor o por no haberse realizado por la sociedad la entrega de la documentación correspondiente (artículos 3.2 de la Ley y 7.2 de su Reglamento; vid. Resoluciones de 28 de agosto de 1998 y 17 de mayo de 2001), pues en estos casos la admisión del depósito de cuentas implicaría una frustración de la finalidad de la Ley, así como de los derechos de los socios que instaron la auditoría y de los terceros, en su caso.

Por otra parte, como se dijo en la Resolución de 11 de marzo de 2014 «(...) es forzoso reconocer que no toda opinión denegada tiene por qué implicar necesariamente el rechazo del depósito de cuentas. La conclusión anterior conlleva determinar en qué supuestos un informe de auditor con opinión denegada por existencia de reservas o salvedades es hábil a los efectos del depósito de cuentas. No se trata de una cuestión sencilla ciertamente dada la parquedad y ambigüedad con que se pronuncian las normas aplicables. Hay que partir en cualquier caso de que la finalidad de la norma es dar satisfacción al interés de socios y terceros o de un socio minoritario en que se nombre "un auditor de cuentas para que efectúe la revisión de las cuentas anuales de un determinado ejercicio (artículos 263.1 y 265.2 de la Ley de Sociedades de Capital)". Será por tanto este baremo el que ha de servir de guía para determinar si el informe aportado cumple o no con dicha finalidad. Al respecto tiene declarado esta Dirección General que el informe no puede servir de soporte al depósito de cuentas cuando del mismo no pueda deducirse racionalmente ninguna información clara, al limitarse a expresar la ausencia de opinión sobre los extremos auditados (vid. Resoluciones en los "Vistos"). Al contrario, cuando del informe de auditoría pueda deducirse una información clara sobre el estado patrimonial de la sociedad no debe ser objeto de rechazo aun cuando el auditor, por cuestiones técnicas, no emita opinión. Este criterio obliga a realizar un análisis del informe del auditor presentado junto con las cuentas y, especialmente, de las salvedades que en el mismo se realizan a fin de concluir si, con independencia del hecho de que impidan formular al auditor una opinión de acuerdo a las normas técnicas de actuación, las mismas impiden o frustran el interés del socio a la revisión de las cuentas anuales y de los eventuales terceros, de modo que solamente cuando así ocurra deba rechazarse su depósito en el Registro Mercantil».

6. En el caso que nos ocupa, el auditor pone en cuestión los siguientes extremos que resultan de las cuentas anuales aprobadas:

– La sociedad ha prescindido de la legalización y llevanza de los libros oficiales de carácter contable, así como del libro de actas y del libro registro de socios. Ello impide verificar que las dotaciones efectuadas en sucesivos ejercicios a la cuenta de reservas están amparadas por el voto mayoritario de los socios. Además, no han podido comprobar los auditores la existencia de posibles acuerdos que pudieran tener un efecto significativo sobre las cuentas anuales, y que «el montante afectado por esta limitación al alcance en las pruebas de auditoría asciende a (...) €».

– Frente a la afirmación que consta en la memoria de que no existen pasivos financieros a largo plazo, los auditores ponen de manifiesto que en la escritura de constitución de la sociedad aparece un pasivo asumido por «un montante de (...) €» procedente de la escisión de otra sociedad en concepto de préstamos participativos.

– Por último, el auditor llama la atención sobre la existencia de errores –según la sociedad carentes de trascendencia fiscal por prescripción– que en realidad son cambio de criterios contables que obligarían a «efectuar una Provisión para Impuestos con cargo a Reservas por valor de (...) €».

Se trata de importes concretos relativos a partidas totalmente identificadas, contenidos en el informe del auditor, que sin duda suponen una «información mercantil relevante» para los socios y para los terceros.

Denegar el depósito de cuentas privaría a los destinatarios de la publicidad del Registro Mercantil de una información difícil de obtener por otros cauces, de forma que se frustraría la finalidad perseguida por la legislación societaria. Una denegación del depósito de cuentas fundada en el contenido del informe del auditor debe tener un carácter restrictivo,

puesto que sólo excepcionalmente se puede privar de la información a quienes tienen derecho a conocer el contenido de las cuentas y en tales casos la decisión tiene que necesariamente estar dirigida a proteger un interés concreto, como será el caso de los socios cuando la sociedad pretende burlar su derecho no suministrando información al auditor.

Por esta razón la Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado 20 de octubre de 2015 consideró que denegar un depósito de cuentas que contiene información detallada y cuantificada sobre los extremos que llevaron a emitir una opinión desfavorable al auditor «significaría no dar publicidad a una información relevante para socios y terceros que es una de las finalidades básicas del depósito de cuentas en el Registro Mercantil, determinando al mismo tiempo un cierre registral por falta de depósito de las cuentas con las importantes consecuencias que ello conlleva». Y en el depósito de cuentas que motiva este recurso también el informe del auditor contiene información detallada y cuantificada sobre los extremos que le llevan en este caso a no emitir opinión por lo que las consecuencias de denegar el depósito serían las mismas que pone de manifiesto la citada Resolución, de forma que debe resolverse en idéntico sentido.

7. Hay que considerar, por último, que de los artículos 280 de la Ley de Sociedades de Capital y 368 del Reglamento del Registro Mercantil no puede deducirse que el legislador haya querido encomendar al registrador una función de control sobre la exactitud de las cuentas de las sociedades, verificando si ofrecen una imagen fiel del patrimonio de la sociedad, ni menos aún la de supervisar la actuación de los auditores.

La finalidad del depósito de cuentas es dar publicidad material a la contabilidad de las sociedades facilitando a los socios, en caso de opacidad de la administración social, pero sobre todo a los terceros el acceso a información sobre personas jurídicas con las que se pueden establecer relaciones contractuales para que puedan tener un criterio adecuado a la hora de tomar una decisión. Por eso el conocimiento de los extremos que el auditor cuestiona o de aquellos datos a los que no ha tenido acceso es relevante.

En consecuencia, el recurso debe ser estimado.

Esta Dirección General ha acordado estimar el recurso y revocar la nota de calificación.

Contra esta resolución los legalmente legitimados pueden recurrir mediante demanda ante el Juzgado de lo Mercantil de la provincia donde radica el Registro, en el plazo de dos meses desde su notificación, siendo de aplicación las normas del juicio verbal, conforme a lo establecido en la disposición adicional vigésima cuarta de la Ley 24/2001, 27 de diciembre, y los artículos 325 y 328 de la Ley Hipotecaria.

Madrid, 28 de abril de 2016.–El Director General de los Registros y del Notariado, Francisco Javier Gómez Gállego.