

III. OTRAS DISPOSICIONES

MINISTERIO DE JUSTICIA

776 *Resolución de 2 de enero de 2017, de la Dirección General de los Registros y del Notariado, en el recurso interpuesto contra la negativa de la registradora mercantil y de bienes muebles de Cantabria a practicar el depósito de las cuentas anuales del ejercicio 2015 de una entidad mercantil.*

En el recurso interpuesto por don I. G. B. P., como representante de «García Barredo, S.L.», contra la negativa de la registradora Mercantil y de Bienes Muebles de Cantabria, doña Emilia Tapia Izquierdo, a practicar el depósito de las cuentas anuales del ejercicio 2015 de dicha entidad mercantil.

Hechos

I

Se solicitó del Registro Mercantil de Cantabria la práctica del depósito de cuentas correspondientes al ejercicio 2015 con la presentación de la documentación correspondiente. Entre la documentación presentada se encuentra un informe de auditoría llevado a cabo por un auditor, dicho informe contiene denegación de opinión debido, según se recoge en el mismo, al hecho descrito en el en el párrafo: «Fundamento de la denegación de opinión», el cual les ha impedido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría, en concreto, en dicho párrafo se recoge que: «En el ejercicio 2012 se implantó un programa informático de gestión y contabilidad que, junto con la reestructuración de la plantilla en el ejercicio 2013, ha supuesto debilidades significativas de control interno que han originado problemas en la gestión y registro contable de las operaciones realizadas por la sociedad a partir de dicho ejercicio. Por lo que la sociedad auditora, según manifiesta no ha podido obtener evidencia de la razonabilidad los saldos reflejados en las cuentas anuales correspondientes al ejercicio 2015.»

II

La referida documentación fue objeto de la siguiente nota de calificación con fecha 6 de septiembre de 2016: «Entrada 2/2016/3.079 Asiento 2/23/10330. Primero: Se precisa el depósito de las cuentas anuales del ejercicio 2013, 2014 que aunque presentadas han sido calificadas con defectos que debe ser subsanados. Segundo: Se requiere la previa inscripción del auditor que si bien ha sido presentado bajo el número 310 del Diario 11 el documento que recoge el acuerdo relativo a la reelección dicho documento ha sido calificado negativamente. Tercero: No puede deducirse del contenido de dicho informe una información clara sobre la fiabilidad de las cuentas en relación al estado patrimonial de la sociedad. Dicho informe no cumple con la finalidad de satisfacer el 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 tal y como prevé la normativa que se dirá. En consecuencia, dicho informe no puede servir de soporte al depósito de cuentas solicitado. Artículos 263, 268 y siguientes de la Ley de Sociedades de Capital que disponen que el auditor de cuentas comprobará si las cuentas anuales ofrecen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la sociedad, así como, en su caso, la concordancia la del informe de gestión con la con las cuentas. Artículos 269, 279 280 del mismo texto legal. Artículo 366 el Reglamento del Registro Mercantil. Artículos 4 a 6 del Real decreto 1517/ 2011 que desarrollan lo dispuesto en los artículos 1,2 y 3 de la Ley de Auditoría que establecen expresamente que la auditoría de

las cuentas anuales consistirá en revisar y verificar estas, a los efectos de determinar si dichas cuentas expresa la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera de los resultados 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. Resoluciones de la dirección General de los registros del notariado del 23 de octubre de 2014, 2 de julio de 2015, 10 de febrero de 2016 y 11 de marzo de 2014. Cuarto defecto: Además, sin perjuicio de lo dicho el aparta anterior y relacionado con lo recogido en el mismo, cabe decir que contenido del apartado 14 de la memoria, relativo a los Aplazamientos de pago realizados a proveedores, no se ajusta a lo exigido por las normas aplicables, por lo que se precisa, según disposición adicional tercera de la Ley 15/2010, de 5 de julio, la cual determina la información que debe suministrar la sociedad en cuanto a los plazos de pago sus proveedores, dicha ley ha sido modificada por la disposición Final de la Ley 31/ 2014, de 3 de diciembre, para requerir que todas las sociedades mercantiles incluyan de forma expresa de la memoria de sus cuentas anuales su periodo medio de pago a proveedores, en relación con ello está para su desarrollo la Resolución del ICAC de 29 de enero de 2016».

III

Contra la anterior nota de calificación, don I. G. B. P., como representante de «García Barredo, S.L.», interpuso recurso el 7 de octubre de 2016, presentado junto con las cuentas anuales que fueron presentados para su depósito y la copia del poder de representación que sustentaba el recurrente, el cual figura inscrito en el Registro, el día 10 de octubre fueron aportadas las certificaciones originales que contenía los acuerdos de aprobación de las cuentas. En dicho recurso se señala: «...conforme a la doctrina de la dirección General de los registros y del notariado no toda opinión denegada tiene porque implicar el rechazo del depósito de cuentas...» «...la implantación de dicho programa informático en la línea de los programas actuales de gestión y contabilidad junto con la reestructuración de plantilla que fue realizada en el año 2013 ha supuesto debilidades significativas de control interno que original problemas en la gestión y registro contable de la entidad a partir de dicho ejercicio. Consecuencia de las debilidades de control interno detectadas el auditor no ha podido obtener evidencia de la razonabilidad de los saludos reflejados en las cuentas anuales del ejercicio 2013, siendo este el único motivo ya que la entidad facilito al auditor la totalidad de la documentación y registros tanto informáticos como en papel que fueron solicitados...» «en vista el anterior es claro y evidente que ningún caso el motivo que impide al auditor expresar su opinión es imputable a la actitud desarrollar por la mercantil «García Barredo, S.L.» puesto que dicha sociedad ha proporcionado al auditor toda la documentación y datos de los que dispone para el desarrollo de su trabajo por dicha profesional no privando al auditor de la disposición de documentación o de datos para la elaboración del informe constituyen el único motivo de la emisión me informe con opinión de nada los problemas informáticos anteriormente aludidos y la reestructuración de plantilla, que escapa a la voluntad de la sociedad auditada». En segundo lugar es objeto de recurso la nota de calificación en lo que se refiere al contenido del apartado 13 de la memoria relativo a los aplazamientos de pago realizados a proveedores y los cuales no se ajustan a lo exigido por las normas aplicables. Señala, que dicho hecho tiene su causa tal y como se indica en la nota 14 de la memoria en el cambio de programa informático de gestión y contabilidad de la sociedad que tuvo lugar durante el ejercicio 2012 y que dio lugar a no disponer de la información suficiente para detallar la información requerida por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en relación a los aplazamientos de pago a proveedores. Recurre también el interesado los defectos relativos a la falta de depósito de cuentas y nombramiento de auditor. Son objeto de esté recurso también los defectos relativos a la falta de depósito de cuentas y falta de nombramiento de auditor.

IV

La registradora emitió su informe el 17 de octubre de 2016, ratificando su calificación, y elevó el expediente a este Centro Directivo.

Fundamentos de Derecho

Vistos los artículos 1, 2, 3, 4 y 5 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas; 34 del Código de Comercio, 268, 269, 279, 280 y 282 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital; 68, 359, 361, 365 a 371 y 378 del Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil Reglamento; 5, 6 y 7 del Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrollaba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio; 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, 8 y 10 de enero, 11 de marzo, 23, 24, 25 y 26 de junio, 18 de septiembre y 23 y 24 de octubre de 2014, 2 de julio y 20 de octubre de 2015 y 28 de abril de 2016 (1.ª y 2.ª); la Resolución de 29 de enero de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, sobre la información a incorporar en la memoria de las cuentas anuales en relación con el periodo medio de pago a proveedores en operaciones comerciales, y la Ley 15/2010, de 5 de julio, de modificación de la Ley 3/2004, de 29 de diciembre, por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales.

1. Respecto del primer defecto señalado por la registradora en su nota de calificación relativo a la necesidad del depósito de cuentas de ejercicios previos para el depósito de los posteriores presentados, señala la Ley de Sociedades de Capital (artículo 282) que «el incumplimiento de la obligación de depositar, dentro del plazo establecido, los documentos a que se refiere este capítulo dará lugar a que no se inscriba en el Registro Mercantil documento alguno referido a la sociedad mientras el incumplimiento persista». Por su parte, el Reglamento del Registro Mercantil (artículo 378.1) establece que «transcurrido un año desde la fecha del cierre del ejercicio social sin que se haya practicado en el Registro el depósito de las cuentas anuales debidamente aprobadas, el registrador Mercantil no inscribirá ningún documento presentado con posterioridad a aquella fecha, hasta que, con carácter previo, se practique el depósito». La Resolución de 3 de octubre de 2005 ya señaló que el cierre registral es consecuencia de un incumplimiento y subsiste, por disposición legal, mientras el incumplimiento persista, tal y como establece el artículo 378.7 del Reglamento.

Si un depósito resulta calificado con defectos y tales defectos no resultan subsanados, no podrá accederse al depósito de un posterior ejercicio, en los términos del artículo 378 del Reglamento del Registro Mercantil (Resolución de 21 de noviembre de 2011).

En el presente expediente y como resulta del informe de la registradora Mercantil esta es la situación en el momento de extensión de la nota recurrida, debiendo por tanto ser confirmado este defecto.

2. En segundo lugar, y relativo a la falta de inscripción del auditor nombrado el defecto debe ser confirmado dado que con arreglo al artículo 94.1.4.ª Reglamento del Registro Mercantil la inscripción de dicho cargo es obligatoria.

3. En cuanto al tercer defecto señalado por la registradora, nuevamente vuelve a plantearse ante esta Dirección General la cuestión de si puede procederse al depósito de cuentas de una sociedad cuando el preceptivo informe de auditor que las acompaña contiene una opinión denegada. En concreto el informe a que se refiere este expediente hace referencia a: «En el ejercicio 2012 se implantó un programa informático de gestión y contabilidad que, junto con la reestructuración de la plantilla en el ejercicio 2013, ha

supuesto debilidades significativas de control interno que han originado problemas en la gestión y registro contable de las operaciones realizadas por la sociedad a partir de dicho ejercicio. Por lo que la sociedad auditora, según manifiesta no ha podido obtener evidencia de la razonabilidad los saldos reflejados en las cuentas anuales correspondientes al ejercicio 2015».

Esta Dirección General ha afirmado reiteradamente que el objetivo perseguido por la Ley de Sociedades de Capital y demás legislación citada en los «Vistos», cuando sea preciso que las cuentas estén auditadas, se encamina a obtener mediante informe de auditor, una opinión técnica, expresada de forma clara y precisa sobre las cuentas de la sociedad.

Los artículos 4.º a 6.º del Real Decreto 1517/2011 (que desarrollaban lo dispuesto en los artículos 1, 2 y 3 del texto refundido de la anterior Ley de Auditoría de 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.

En el mismo sentido, la vigente Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, en sus artículos 1.º y 4.º, viene a disponer que «se entenderá por auditoría de cuentas la actividad consistente en la revisión y verificación de las cuentas anuales, así como de otros estados financieros o documentos contables, elaborados con arreglo al marco normativo de información financiera que resulte de aplicación, siempre que dicha actividad tenga por objeto la emisión de un informe sobre la fiabilidad de dichos documentos que pueda tener efectos frente a terceros. Las dos modalidades de auditoría de cuentas que se incluyen en el ámbito de aplicación de esta Ley son:

1) La auditoría de las cuentas anuales, que consistirá en verificar dichas cuentas a efectos de dictaminar si expresan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad auditada, de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación.

Asimismo, comprenderá la verificación del informe de gestión que, en su caso, acompañe a las cuentas anuales, a fin de dictaminar sobre su concordancia con dichas cuentas anuales y si su contenido es conforme con lo establecido en la normativa de aplicación.

2) La auditoría de otros estados financieros o documentos contables, que consistirá en verificar y dictaminar si dichos estados financieros o documentos contables expresan la imagen fiel o han sido preparados de conformidad con el marco normativo de información financiera expresamente establecido para su elaboración.

Lo establecido en esta Ley sobre los trabajos e informes de auditoría de las cuentas anuales será de aplicación, con la correspondiente adaptación, a los trabajos e informes de auditoría de otros estados financieros o documentos contables».

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 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 y si con él se respetan debidamente los derechos del socio cuando se ha instado su realización.

En este contexto, el artículo 5 de la vigente Ley 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, 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, a fin de enfatizarlas.

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, conforme al apartado e) del referido artículo 5 de la Ley de Auditoría de Cuentas.

No hay cuestión cuando el informe contiene una opinión favorable o favorable con salvedades pues ambos supuestos implican la afirmación del auditor de que el informe que suscribe conlleva que las cuentas analizadas expresan la imagen fiel del patrimonio social, de su situación financiera y, en su caso, del resultado de las operaciones y de los flujos de efectivo (artículos 5 de la Ley de Auditoría de Cuentas, 34 del Código de Comercio y 6.1 del Reglamento aprobado por Real Decreto 1517/2011).

Si el informe contiene reservas de las que resultaban una opinión denegada, al que se asimila aquél en que «si en el desarrollo de la actividad regulada por el presente Reglamento, el auditor de cuentas, llegado el momento de emitir la opinión técnica a que se refiere el apartado uno anterior, encontrara razones para abstenerse de efectuar tal pronunciamiento, deberá hacer constar en el informe de auditoría las mismas, poniendo de manifiesto cuantos detalles e información complementaria sean necesarios; calificándose este supuesto como informe de auditoría con «opinión denegada»» (artículos 3.1.c de la anterior Ley de Auditoría de Cuentas de 2011 y 6.3 de su Reglamento).

Respecto a la evaluación del supuesto de informe con opinión desfavorable hay que partir de que conlleva la afirmación del auditor de que las cuentas analizadas no expresan la imagen fiel del patrimonio social, de su situación financiera y, en su caso, del resultado de las operaciones y de los flujos de efectivo (artículos 3.1.c la Ley de Auditoría y 6.1 de su Reglamento).

Nuestro Tribunal Supremo en Sentencia de 8 de febrero de 2013 afirma lo siguiente: «El principio contable *true and fair view* (imagen fiel), por el que se exige que los estados contables de síntesis sean correctos y fiables, de modo que con su lectura pueda obtenerse una representación exacta de la situación económica de la compañía y del curso de sus negocios, recogido en la Companies Act de 1948, fue incorporado al derecho comunitario por la Cuarta Directiva 78/660/CEE del Consejo, de 25 de julio de 1978 (LCEur 1978, 266), relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad, y a nuestro derecho nacional por la Ley 19/1989, de 25 de julio, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la comunidad Económica Europea (CEE) en materia de Sociedades, que dio nueva redacción al artículo 34.2 del Código de Comercio, a cuyo tenor «las cuentas anuales deben redactarse con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, de conformidad con las disposiciones legales», y al artículo 102.2 de la Ley de 17 de julio de 1951 (RCL 1951, 811, 945) sobre Régimen Jurídico de las Sociedades Anónimas, según el cual «estos documentos (balance, cuenta de pérdidas y ganancias y memoria), que forman una unidad, deben ser redactados con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la sociedad, de conformidad con esta Ley y con lo previsto en el Código de Comercio»».

La conculcación del principio de imagen fiel no es una cuestión meramente formal, sino que tal hecho según la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de marzo de 2009 «...es determinante de la nulidad de los acuerdos que aprueban las cuentas anuales cuando no se han formulado con claridad o no muestran la imagen fiel, aunque estén redactadas o formuladas de modo formalmente correcto y no existan irregularidades en el procedimiento para su adopción. Se trata de acuerdos nulos por razones de fondo y, concretamente, por tratarse de acuerdos contrarios a la Ley».

Ahora bien, hay que tener en cuenta que el informe que realiza el auditor de cuentas, como profesional independiente y experto en la materia, no es sino una opinión cualificada sobre el grado de fiabilidad de los documentos contables auditados. Se trata de un documento mercantil que contiene la opinión técnica del auditor sobre las cuentas anuales que ha verificado, pero no deja de ser una opinión, expresión que con arreglo al diccionario

de la Real Academia Española significa «dictamen o juicio que se forma de algo cuestionable» y que por tanto al ser cuestionable es posible que los administradores de la sociedad al formular las cuentas, los socios al aprobarlas e incluso los tribunales de Justicia al resolver sobre dicha materia mantuvieran una opinión distinta.

Es cierto que esa opinión cualificada servirá en primer lugar a los propios socios para decidir la postura a adoptar frente a las cuentas auditadas (aprobación o impugnación de las mismas, exigencia de responsabilidad de los administradores...), también servirá de apoyo a los tribunales de Justicia al resolver sobre la impugnación de las mismas, pero no puede atribuirse al informe de auditoría el valor de una resolución judicial firme sobre el hecho de que las cuentas auditadas no muestran la imagen fiel del patrimonio de la sociedad, sino el de una opinión cualificada sobre algo que en esencia es cuestionable puesto que admitir lo contrario significaría atribuir a la opinión del auditor el valor de una decisión firme e inapelable sobre unos hechos respecto de los cuales es perfectamente posible que otro auditor tenga una opinión técnica distinta que se traduzca en un informe que no sea desfavorable.

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 anterior, hoy 5.2 de la vigente Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas y 7.2 del Reglamento que desarrollaba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2011, 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 porqué 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»). A 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».

Es cierto que no puede equipararse la opinión técnica denegada a la opinión técnica desfavorable puesto que las limitaciones al alcance o las incertidumbres, no impiden necesariamente que las cuentas puedan reflejar la imagen fiel de la sociedad, pero sí es cierto que ambas pueden contener información especialmente relevante para los socios y terceros, por lo que tal como establece la Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 10 de enero de 2014 la falta de depósito sustraería a los socios y terceros dicha información.

Denegar el depósito de las cuentas anuales con un informe de auditoría desfavorable, que como el del presente caso contiene información detallada y cuantificada sobre los extremos que lleva a emitir dicha opinión, 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. El artículo 281 de la Ley de Sociedades de Capital determina que «cualquier persona podrá obtener información del Registro Mercantil de todos los documentos depositados», entre cuyos documentos debe entenderse incluido el informe de auditoría.

En el expediente que da lugar a la presente consta que el informe del auditor contiene una opinión denegada, entre otras cuestiones que no afectan al resultado de la presente, porque el auditor carece de información suficiente para realizar su juicio de fiabilidad dado que el nuevo programa informático instalado para hacer frente a la nueva situación económica de la empresa ha generado debilidades de control interno, gestión y registro contable de las operaciones llevadas a cabo por la entidad, lo que le ha impedido obtener evidencia de la razonabilidad de los saldos reflejados en la cuentas de 2015; lo que conduce al supuesto expresado en el anterior fundamento de Derecho de no haberse realizado por la sociedad la entrega de la documentación correspondiente, o no haberse proporcionado al auditor la información necesaria para el desarrollo de su actividad.

Los argumentos de contrario no desvirtúan la conclusión anterior pues como ha quedado expuesto de forma extensa el informe de verificación tiene una finalidad legalmente establecida de cuyo cumplimiento depende la satisfacción del interés protegible por lo que la registradora está plenamente legitimada para rechazar el depósito de las cuentas si del informe de verificación aportado resulta su frustración.

Como ha declarado esta Dirección General en múltiples ocasiones (*vid.* «Vistos»), no es aceptable el único argumento que recoge el escrito de recurso y que viene a decir que el informe de verificación en cuanto se ajusta a la normativa de auditoría de cuentas es admisible en todo caso. De aceptarse tal afirmación se llegaría a la inevitable conclusión de que la opinión del auditor es irrelevante.

No es cierto en definitiva que a efectos de depósito sea admisible cualquier informe de auditor y cualquiera que sea su contenido sin que este último pueda condicionar el hecho del depósito. Basta reiterar una vez más que una pretensión semejante vacía de contenido la exigencia de la Ley y el derecho reconocido a los socios y terceros de que las cuentas estén debidamente verificadas de forma que contengan una expresión técnica sobre su fiabilidad y sobre la imagen del estado patrimonial y financiero de la sociedad en términos tales que les permitan el ejercicio adecuado de los derechos reconocidos en la Ley.

4. Finalmente, en cuanto al cuarto de los defectos señalado por la registradora en su nota de calificación, relativo a la información suministrada en la memoria respecto a los aplazamientos de pago proveedores, la Ley 15/2010, de 5 de julio, de modificación de la Ley 3/2004, de 29 de diciembre, por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales, en su disposición adicional tercera es clara al señalar: «Las sociedades deberán publicar de forma expresa las informaciones sobre plazos de pago a sus proveedores en la Memoria de sus cuentas anuales». Dicho precepto ha sido desarrollado por la Resolución de 29 de enero de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, sobre la información a incorporar en la memoria de las cuentas anuales en relación con el periodo medio de pago a proveedores en operaciones comerciales en la cual se establecen las fórmulas pertinentes para el cálculo de los

periodos de pago, sin que baste la manifestación del recurrente de los defectos surgidos por la implantación del nuevo sistema informático de gestión y contabilidad.

En consecuencia, esta Dirección General ha acordado desestimar el recurso y confirmar la nota de calificación de la registradora.

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, 2 de enero de 2017.–El Director General de los Registros y del Notariado, Francisco Javier Gómez Gáligo.