

III. OTRAS DISPOSICIONES

MINISTERIO DE JUSTICIA

11379 *Resolución de 11 de septiembre de 2017, de la Dirección General de los Registros y del Notariado, en el recurso interpuesto contra la negativa del registrador mercantil V de Madrid a inscribir la escritura de constitución una sociedad.*

En el recurso interpuesto por don M. M. B., como administrador de la sociedad «Bel Auditores, S.L.», contra la negativa del registrador Mercantil V de Madrid, don Francisco Javier Navia-Osorio García-Braga, a inscribir la escritura de constitución de dicha sociedad.

Hechos

I

Mediante escritura autorizada por el notario de Pozuelo de Alarcón, don Juan Ramón Ortega Vidal, el día 5 de mayo de 2017, bajo el número 1.050 de protocolo, se constituyó una sociedad de responsabilidad limitada denominada «Bel Auditores, S.L.», en cuyos estatutos sociales, según el artículo 2, se dispone lo siguiente: «El objeto social de la Sociedad consiste en la prestación de servicios propios de la actividad de miembro del Registro Oficial de Auditores de Cuentas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ROAC) y del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, así como otros servicios de asesoramiento y consultoría. Dentro de esos servicios de asesoramiento y consultoría se incluyen la realización de estudios, análisis económicos y financieros de empresas, asesoramiento fiscal, consultoría, valoraciones de empresas y la consultoría informática. Estas últimas actividades de servicios de asesoramiento y consultoría no precisan de acreditación de un título ni inscripción colegial, siendo por tanto, una sociedad mixta con la única obligación de estar inscrita en el registro oficial para las sociedades de auditoría (ROAC)».

II

La escritura se presentó en el Registro Mercantil de Madrid y fue objeto de la siguiente calificación: «Fco Javier Navia Osorio García Braga, registrador mercantil de Madrid, previo el consiguiente examen y calificación, de conformidad con los artículos 18 del Código de Comercio y 6 del Reglamento del Registro Mercantil, y habiéndose dado cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 15.2 de dicho Reglamento, ha resuelto no practicar la inscripción solicitada conforme a los siguientes hechos y fundamentos de Derecho: Hechos Diario/Asiento: 83/139 F. presentación: 18/08/2017 Entrada: 1/2017/64.457,0 Sociedad: Bel Auditores SL Autorizante: Ortega Vidal, Juan Ramón Protocolo: 2017/1050 de 05/05/2017 Fundamentos de Derecho (defectos) 1.–Defectos subsanables 2.–Las actividades enumeradas en el artículo 2 de los Estatutos relativas al objeto social tienen carácter profesional y no consta que se trata de una sociedad de intermediación. Artículo 1º de la Ley 2/2007 de 15 de marzo de Sociedades Profesionales. 3.–Asimismo el artículo 11 de los Estatutos alude a que como mínimo la mitad más uno del órgano de Administración deberán ser socios profesionales, y si el órgano de administración fuera unipersonal o en el caso de existir consejero delegado, dichas funciones deberán ser desempeñadas necesariamente por un socio profesional, lo que contradice lo dispuesto en la escritura de constitución objeto de este asiento que se constituye sin carácter profesional y sin someterse a la Ley 2/2007 de 15 de marzo de Sociedades profesionales. 4.–En el caso de que se opte por Consejo de Administración como forma de administración social, los estatutos deberán establecer el régimen de organización y funcionamiento del mismo,

que deberá comprender, en todo caso, las reglas de convocatoria y constitución del órgano, así como el modo de deliberar y adoptar acuerdos por mayoría. Artículo 245 de la LSC. Sin perjuicio de proceder a la subsanación de los defectos anteriores y a obtener la inscripción del documento, el interesado podrá: (...) Madrid, a 30 de mayo de 2017 (firma ilegible y sello del Registro con el nombre y apellidos del registrador) El registrador».

III

Don M. M. B., como administrador de la sociedad «Bel Auditores, S.L.», interpuso recurso el día 13 de junio de 2017 contra la referida calificación, únicamente respecto del defecto número 2, por medio de escrito en el que expresa las siguientes alegaciones: «A. Anexamos a estas alegaciones copia de la Resolución del DGRN 5-3-2009, BOE 72/2009, de 25 marzo 2009 donde se especifica en el fundamento de derecho cuarto «...lo que la disposición adicional primera de la Ley de Sociedades Profesionales significa es, por una parte, que las sociedades auditoras pueden ser sociedades profesionales constituidas formalmente conforme a dicha Ley, si nacen con cumplimiento de los requisitos establecidos en la misma, o si se adaptan voluntariamente a sus previsiones, en cuanto sean compatibles con las exigencias y la regulación específica de la Ley de Auditoría de Cuentas (es decir, con especialidades como –entre otras– la posibilidad de falta de titulación universitaria así como la sustitución de la colegiación e inscripción en Registro profesional por la inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas). Y, por otra parte, implica que aun cuando no revistan el ropaje societario de sociedades profesionales acomodadas a la Ley 2/2 007, los preceptos de ésta serán aplicables supletoria mente a las sociedades auditores». B. Tal como se expresa en el fundamento de derecho cuarto de esta Resolución, «...no puede ignorarse la última razón de ser de la misma Ley de Sociedades Profesionales (como norma de garantía: seguridad jurídica de las sociedades profesionales, a las que facilita un régimen peculiar hasta ahora inexistente; y garantía para los clientes o usuarios, que ven ampliada la esfera de sujetos responsables -cfr. el párrafo quinto del apartado I de la Exposición de Motivos; mientras que las sociedades auditoras ya cuentan con un régimen específico que en lo esencial es considerado suficientemente garantista)». C. Tal como se menciona expresamente en el fundamento de derecho quinto de esta Resolución: «Por cuanto antecede, en el presente caso, al tratarse de una sociedad de auditoría de cuentas a la que han de ser de aplicación meramente supletoria los preceptos de la Ley de Sociedades Profesionales –en los extremos pertinentes, que ahora no se prejuzgan–, pero sin obligación de adaptarse a sus previsiones, debe concluirse que no entra en juego la norma del apartado número 2 de la disposición transitoria primera de dicha Ley». D. Hacemos referencia igualmente a que las principales sociedades de auditoría dentro del sector denominadas «big four» (Deloitte, Price Waterhouse Coopers, Ernst & Young y KPMG) tienen todas ellas la forma jurídica de SL. Atendiendo a lo mencionado en la Resolución del DGRN 5-3-2009, BOE 72/2009, de 25 marzo 2009, consideramos que la forma jurídica de Bel Auditores, SL no tendría que ser modificada».

IV

Mediante escrito, de fecha 28 de junio de 2017, el registrador Mercantil emitió informe y elevó el expediente a esta Dirección General.

Fundamentos de Derecho

Vistos los artículos 18 del Código de Comercio; la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades profesionales (especialmente, los artículos 1, 2, 3 y 5 y la disposición adicional primera); los artículos 8, 9, 11 y 26 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas; 6 del Reglamento del Registro Mercantil; la Sentencia Tribunal Constitucional (Pleno), número 386/1993, de 23 de diciembre, y las Resoluciones de la Dirección General

de los Registros y del Notariado de 1 de marzo de 2008 y 28 de enero y 5 y 6 de marzo de 2009, entre otras.

1. Mediante la escritura cuya calificación ha motivado el presente recurso se constituye una sociedad de responsabilidad limitada que tiene por objeto «la prestación de servicios propios de la actividad de miembro del Registro Oficial de Auditores de Cuentas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ROAC) y del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, así como otros servicios de asesoramiento y consultoría. Dentro de esos servicios de asesoramiento y consultoría se incluyen la realización de estudios, análisis económicos y financieros de empresas, asesoramiento fiscal, consultoría, valoraciones de empresas y la consultoría informática. Estas últimas actividades de servicios de asesoramiento y consultoría no precisan de acreditación de un título ni inscripción colegial, siendo por tanto, una sociedad mixta con la única obligación de estar inscrita en el registro oficial para las sociedades de auditoría (ROAC)».

Según el único defecto que es objeto de impugnación, el registrador Mercantil suspende la inscripción solicitada porque, a su juicio, las actividades enumeradas en los estatutos relativas al objeto social tienen carácter profesional y no consta que se trata de una sociedad de intermediación.

El recurrente sostiene que, como puso de relieve la Resolución de esta Dirección General de 5 de marzo de 2009, las sociedades auditoras pueden constituirse sin necesidad de adaptarse a las previsiones de la Ley de sociedades profesionales, cuyos preceptos son de aplicación meramente supletoria.

2. En relación con el régimen aplicable a las sociedades auditoras que se deriva de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, el artículo 8.1 de la misma establece que «podrán realizar la actividad de auditoría de cuentas las personas físicas o jurídicas que, reuniendo las condiciones a que se refieren los artículos 9 a 11, figuren inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, y presten la garantía financiera a que se refiere el artículo 27».

Y es el artículo 11 el que se ocupa de las sociedades de auditoría, para establecer específicamente determinados requisitos y especialidades. Así, para inscribirse en el citado Registro Oficial de Auditores de Cuentas se requiere: a) que las personas físicas que realicen los trabajos y firmen los informes de auditoría en nombre de una sociedad de auditoría estén autorizadas para ejercer la actividad de auditoría de cuentas en España; b) que la mayoría de los derechos de voto correspondan a auditores de cuentas o sociedades de auditoría autorizados para realizar la actividad de auditoría de cuentas en cualquier Estado miembro de la Unión Europea; c) que una mayoría de los miembros del órgano de administración sean socios auditores de cuentas o sociedades de auditoría autorizados para realizar la actividad de auditoría de cuentas en cualquier Estado miembro de la Unión Europea. Y, en caso de que el órgano de administración no tenga más que dos miembros, al menos uno de ellos deberá cumplir esas tres condiciones.

Por otra parte, el artículo 11.3 de la ley dispone que «la dirección y firma de los trabajos de auditoría realizados por una sociedad de auditoría de cuentas corresponderá, en todo caso, a uno o varios auditores de cuentas que pueden ejercer la actividad de auditoría en España y que estén designados por la sociedad de auditoría como auditores principales responsables para realizar la auditoría, así como para firmar el informe en nombre de dicha sociedad». Y, según el artículo 26.3, «Cuando la auditoría de cuentas se realice por un auditor de cuentas en nombre de una sociedad de auditoría, responderán solidariamente, dentro de los límites señalados en el apartado precedente, el auditor que haya firmado el informe de auditoría y la sociedad de auditoría».

Como puso de relieve esta Dirección General en Resolución de 5 de marzo de 2009, puede afirmarse que la sociedad de auditoría de cuentas constituye un ejemplo de sociedad ejerciente de una actividad propia de determinados profesionales (los que reúnan los requisitos exigidos por su legislación especial –vid. infra–) admitida en nuestro ordenamiento con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 2/2007, toda vez que se

permitía que fuera la propia sociedad –como titular de la relación jurídica establecida con el cliente– la que realizara la actividad de auditoría.

Por lo demás, el fundamento de la normativa especial de las sociedades de auditoría radica en la necesidad de garantizar no sólo que reúnan la aptitud técnica suficiente para realizar su actividad, sino también que se consiga la efectividad de los principios de independencia y responsabilidad de los auditores sobre la base de la sujeción de sus actuaciones a determinadas normas y criterios técnico-contables y deontológicos, habida cuenta de la función de interés público que desarrollan estos profesionales. Precisamente es la justificación de esa regulación especial y la atención a los intereses que con ella se pretendían tutelar lo que debe presidir la interpretación de las normas a que se refieren tanto la calificación impugnada como el escrito del recurrente.

3. Por lo que se refiere a la incidencia que puede tener la Ley de sociedades profesionales en el régimen de las sociedades de auditoría, no cabe sino tener en cuenta –«mutatis mutandis»– las consideraciones ya realizadas por este Centro Directivo en la citada Resolución de 5 de marzo de 2009, al interpretar la disposición adicional primera de la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades profesionales, según la cual «los preceptos de esta Ley serán de aplicación, en lo no previsto en su normativa especial, a quienes realicen la actividad de auditoría de cuentas de forma societaria. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se considerará como Registro profesional de las sociedades de auditoría y de colegiación de los socios de éstas el Registro Oficial de Auditores de Cuentas».

Ya del sentido propio de las palabras empleadas en esta disposición normativa «se desprende inequívocamente que, respecto del ejercicio societario de la actividad auditora, la Ley de Sociedades Profesionales tiene carácter de derecho supletorio en relación con la legislación de auditoría de cuentas. En efecto, dicha disposición pretende, por un lado, dejar clara la subsistencia de la normativa especial -preexistente o que exista en el futuro- sobre la actividad de auditoría de cuentas ejercida por sociedades; por ello, respecto de aquellos extremos en los que haya una regulación diferente, prevalece la de la Ley de Auditoría de Cuentas. Pero, por otro lado, al ordenar la aplicación supletoria de la Ley de Sociedades Profesionales, implica que en todos aquellos aspectos que no son objeto de específica regulación por la Ley de Auditoría de Cuentas habrá de aplicarse la Ley de Sociedades Profesionales, en cuanto no resulte incompatible con aquella regulación especial. La Ley de Auditoría de Cuentas no regula un determinado tipo societario, sino unas determinadas especialidades que se imponen a la persona jurídica que realice esa actividad concreta de auditoría. La normativa de auditoría no tiene por objeto la regulación «in complexu» de la forma social de las personas jurídicas auditoras sino establecer únicamente ciertas exigencias específicas respecto de determinados aspectos de las sociedades auditoras. Por ello, será de preferente aplicación esa normativa sectorial cuando se trate de materias o aspectos sobre los que exista una regulación propia».

Esta interpretación es la que debe mantenerse a la vista de lo que establece actualmente el artículo 11.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, según el cual «(...) la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades profesionales será de aplicación a las sociedades de auditoría de cuentas en cuanto no contravenga esta Ley».

Ciertamente, la Ley de Auditoría de Cuentas no regula una profesión sino una actividad realizable por profesionales con diferentes titulaciones y que, precisamente por ser de interés público –habida cuenta de las exigencias derivadas de la necesidad de fluidez y seguridad del tráfico mercantil–, se trata de una actividad reservada a determinadas personas, de modo que es lógico y obligado que el propio legislador regule también la forma en que haya de desarrollarse tal actividad y los requisitos que deban reunir quienes la ejerzan (cfr. la Sentencia Tribunal Constitucional número 386/1993, de 23 de diciembre, según la cual la Ley de Auditoría de Cuentas tiene por objeto «una actividad que, ciertamente, podrá ser realizada por profesionales. Pero ni los profesionales han de realizar sólo esa actividad, ni ésta ha de constituir en exclusiva el objeto de una única profesión, pues tan posible es que quien realice auditorías ejerza también otras actividades profesionales como que las auditorías sean realizables por profesionales con diferentes titulaciones»; asimismo, añade esta Sentencia que dicha Ley, aunque regule la actividad

de auditoría, «no contiene las normas que característicamente regulan una profesión, como son la titulación requerida, el campo en el que se desarrolla la profesión, las obligaciones y derechos de los profesionales, las normas deontológicas que han de seguir y, en suma, su organización corporativa»). Pero de tal circunstancia no puede concluirse la exclusión de toda aplicación supletoria de la Ley de sociedades profesionales. Y es que, aun cuando esta última ley establezca la regulación de sociedades que tengan por objeto social el ejercicio de una o varias profesiones en sentido propio, tampoco tiene como fin la regulación de tales profesiones, y menos aún regular la organización corporativa de unos determinados profesionales, sino el establecimiento de una disciplina general de las sociedades que como tales ejerzan actividades profesionales –en los términos legalmente acotados– que anteriormente sólo podían ser realizadas por personas físicas. Precisamente, la relevancia de los sectores de actividad en los que opera esta nueva clase de profesional colegiado –la propia sociedad profesional– y el interés público concurrente, justifican que el legislador regule los requisitos que haya de reunir tal persona jurídica, las garantías de control interno de la entidad por los profesionales, de control externo de la misma (fundamentalmente mediante la colegiación y la publicidad), así como de prestación de su actividad (especialmente, régimen de responsabilidad). De este modo, ambas normas legales, aun distintas en su objeto y fundamento, sin embargo concurren en el establecimiento de garantías, sobre todo las que aseguran que la personalidad jurídica no encubra una desnaturalización de la cualificación profesional del prestador de la actividad.

En definitiva, existiendo evidente paralelismo en cuanto a la justificación de una y otra normativas así como respecto de los intereses con ellas tutelados, se entiende que el legislador haya previsto que deban aplicarse supletoriamente a las sociedades auditoras aquellas normas de la Ley de sociedades profesionales que no resulten excluidas por la regulación sectorial de auditoría. Y ese ha de ser el canon hermenéutico para determinar el alcance de la aplicación subsidiaria de la Ley de sociedades profesionales.

Así, el requisito de colegiación al que se refiere la Ley 2/2007 queda suplido por la inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas. Por ello, la disposición adicional primera de dicha ley previene que, a los efectos de lo dispuesto en la misma, «se considerará como Registro profesional de las sociedades de auditoría y de colegiación de los socios de éstas el Registro Oficial de Auditores de Cuentas».

La misma conclusión debe mantenerse respecto del requisito de la titulación universitaria exigida en el artículo 1.1 de la Ley de sociedades profesionales («...titulación universitaria oficial, o titulación profesional para cuyo ejercicio sea necesario acreditar una titulación universitaria oficial...»).

Según el artículo 9.2.a) de la Ley de Auditoría de Cuentas, pueden ser inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas quienes, aunque no tengan título universitario (como con carácter general se exige en párrafo primero de esta disposición), hayan cursado los estudios u obtenido los títulos que faculden para el ingreso en la Universidad y adquirido la formación práctica señalada en la letra b) del mismo apartado 2, con un período mínimo de ocho años, en trabajos realizados en el ámbito financiero y contable, especialmente referidos al control de cuentas anuales, cuentas consolidadas y estados financieros análogos, de los cuales al menos cinco años hayan sido realizados con un auditor de cuentas o una sociedad de auditoría, y en el ejercicio de esta actividad en cualquier Estado miembro de la Unión Europea.

Como consecuencia de la aplicación preferente de la normativa especial sobre auditoría de cuentas, se considera que la sociedad misma es la auditora, la ejerciente de la actividad profesional, y no una mera mediadora entre el profesional persona física y el solicitante de la prestación o servicio de éste, aunque falte ese requisito de titulación universitaria en sus miembros. Se considera, por excepción, que la falta de dicho título queda compensada con creces por determinada formación práctica profesional, de suerte que está plenamente justificada la aplicación del régimen que se deriva de la normativa especial de auditoría de cuentas.

De la comparación de ambas regulaciones legales –la de auditoría de cuentas y la específica de sociedades profesionales– resulta que el legislador acota la actividad que

puede constituir el objeto de las sociedades profesionales al exigir en el artículo 1.1 de la Ley 2/2007, de 15 de marzo, los requisitos de titulación determinada e inscripción en un Colegio Profesional; pero también establece coherentemente que a determinada actividad como es la auditoría de cuentas, que requiere especiales garantías y es también reglada (aun cuando su reglamentación se realice –al menos en parte– por vía distinta a la titulación universitaria y la colegiación), le sea aplicable dicha Ley de sociedades profesionales en los aspectos de la regulación de las sociedades auditoras que no estén contemplados en la Ley de Auditoría de Cuentas y sean compatibles con el régimen específico disciplinado en ésta.

Por ello, como ya expresó esta Dirección General en la referida Resolución de 5 de marzo de 2009, lo que la disposición adicional primera de la Ley de sociedades profesionales significa es, por una parte, que las sociedades auditoras pueden ser sociedades profesionales constituidas formalmente conforme a dicha ley, si nacen con cumplimiento de los requisitos establecidos en la misma, o si se adaptan voluntariamente a sus previsiones, en cuanto sean compatibles con las exigencias y la regulación específica de la Ley de Auditoría de Cuentas (es decir, con especialidades como –entre otras– la posibilidad de falta de titulación universitaria así como la sustitución de la colegiación e inscripción en Registro profesional por la inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas). Y, por otra parte, implica que aun cuando no revistan el ropaje societario de sociedades profesionales acomodadas a la Ley 2/2007, los preceptos de ésta serán aplicables supletoriamente las sociedades auditoras.

Cuestión distinta es el alcance que haya de tener esta aplicación de la normativa subsidiaria, para cuya determinación debe tenerse en cuenta que la Ley de sociedades profesionales establece el régimen jurídico general del profesional –en los términos específicamente acotados– con forma societaria, al que, aparte de algunas normas de régimen societario interno, se aplican otras normas que permiten el control colegial; mientras que en el régimen de la Ley de Auditoría de Cuentas se permite realizar la actividad auditora a profesionales de diverso tipo y a quienes incluso no son profesionales –en el sentido en que son éstos contemplados en la Ley 2/2007–, con un régimen de control y supervisión por un organismo de la Administración del Estado, adscrito al Ministerio de Economía y Hacienda, que ya es efectivo. Y, en todo caso, ha de tomarse en consideración la actual realidad social así como, fundamentalmente, el espíritu y finalidad de ambas normativas.

De la normativa a la que se refieren las consideraciones precedentes, y especialmente de lo establecido en el artículo 11.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, se desprende inequívocamente que cabe constituir una verdadera sociedad de auditoría de cuentas (de suerte que sea la sociedad misma la ejerciente de la actividad profesional de auditoría, y no una mera sociedad de intermediación en servicios de auditoría de cuentas) aunque no se sujete «in toto» a los requisitos establecidos en la Ley de sociedades profesionales. Y es que no puede ignorarse la última razón de ser de la misma Ley de sociedades profesionales, como norma de garantía: seguridad jurídica de las sociedades profesionales, a las que facilita un régimen peculiar hasta ahora inexistente; y garantía para los clientes o usuarios, que ven ampliada la esfera de sujetos responsables –cfr. el párrafo quinto del apartado I de la Exposición de Motivos–; mientras que las sociedades auditoras ya cuentan con un régimen específico que en lo esencial es considerado suficientemente garantista.

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

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, 11 de septiembre de 2017.–El Director General de los Registros y del Notariado, Francisco Javier Gómez Gállego.