

Resolución de 24 de septiembre de 2024, de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública, en el recurso interpuesto contra la calificación de la registradora mercantil y de bienes muebles II de Santa Cruz de Tenerife, por la que se suspende la inscripción de la renuncia de auditor de cuentas

(BOE de 7 de noviembre de 2024)

Registro Mercantil. Renuncia de auditor de cuentas.

La presente resolución tiene por objeto la negativa de la registradora a practicar la inscripción de la renuncia presentada por el auditor de cuentas nombrado de manera voluntaria por la sociedad. A diferencia de las sociedades obligadas a verificar sus cuentas anuales por mandato legal, las **sociedades que designan voluntariamente un auditor** se constituyen en obligadas por su propia voluntad y de ahí que no puedan revocar, a diferencia de aquellas, el nombramiento realizado, pues ello equivaldría igualmente a revocar la condición de sociedad obligada y la garantía que frente a sus socios implica de verificar las cuentas anuales. Dado que siendo sociedades no obligadas por mandato legal la obligación de verificar que deriva del nombramiento de auditor ampara derechos individuales de los socios, la revocación de la designación de auditor previamente realizada sólo implicará la desaparición de la obligación de verificar si dichos derechos no resultan perjudicados. Así ocurrirá si todos los socios han prestado su consentimiento, o si la revocación, por el momento en que se lleva a cabo, no perjudica que los socios minoritarios ejerciten, en su caso, el derecho contemplado en el artículo 265.2 de la Ley de Sociedades de Capital.

Ahora bien, si lo expuesto tiene su razón de ser en el caso de revocación de auditor por la sociedad, no puede decirse lo mismo para el **caso de renuncia por el propio auditor**, pues, en determinados supuestos, concurriendo justa causa, el auditor puede renunciar al desempeño de su trabajo, cuyas consecuencias contractuales serán dirimidas, en su caso, en sede judicial. Esta renuncia será inscribible en el Registro Mercantil, por lo que, en este sentido, el defecto debe ser revocado.

No obstante, dado que, **en el presente supuesto**, el nombramiento de auditor de cuentas para 2022 constaba inscrito en el Registro Mercantil y la renuncia del auditor con efectos frente a terceros queda inscrita en 2024, sin que pueda tener efectos retroactivos frente a socios o terceros, del Registro va a resultar la existencia de un auditor para el indicado ejercicio, lo que, al no haberse aceptado la renuncia en junta universal y por unanimidad, hará que, calificando según el contenido del Registro, para que las cuentas del ejercicio 2022 puedan ser depositadas en el Registro Mercantil deban venir acompañadas del correspondiente informe de auditoría, dado que en caso contrario los socios no asistentes a la junta podrían verse privados del correspondiente informe de auditoría, al no poder ya ejercitar su derecho de solicitud de auditor dentro de los tres meses siguientes al cierre del ejercicio conforme al artículo 265.2 de la Ley de Sociedades de Capital.

En el recurso interpuesto por don V. M. R. S., en nombre y representación de la mercantil «Grupo empresarial S21, SL», contra la calificación emitida por la registradora Mercantil y de Bienes Muebles II de Santa Cruz de Tenerife, doña Ana Margarita López Rubio, por la que se suspende la inscripción de la renuncia de auditor de cuentas.

Hechos

I

Mediante certificado de acta de junta general ordinaria de la sociedad «Grupo Empresarial S21, SL», expedido por su administrador único, don V. M. R. S., se solicitaba la inscripción del acuerdo adoptado en dicha junta relativo a la aceptación de la renuncia del auditor para el ejercicio 2022.

II

Presentada la indicada certificación en el Registro Mercantil de Santa Cruz de Tenerife, fue objeto de la siguiente nota de calificación negativa:

«Nota de calificación.

La registradora 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 la inscripción solicitada conforme a los siguientes hechos y fundamentos de Derecho:

Hechos:

Diario/Asiento: 77/2685.

F. presentación: 10/04/2024.

Entrada: 1/2024/4174.

Sociedad: Grupo Empresarial S21 SL.

Autorizante:

Fundamentos de Derecho:

1. Se suspende la inscripción de renuncia de auditor de cuentas para el ejercicio 2022 de la sociedad Grupo Empresarial S21 SL en tanto en cuanto, la sociedad no provea simultáneamente la inscripción de auditor para el ejercicio 2022 que sustituya al que ha efectuado su renuncia. Las sociedades que designan voluntariamente un auditor y lo inscriben se constituyen en obligadas por su propia voluntad, y de ahí que no puedan dejar de auditar las cuentas anuales del ejercicio en cuestión y en consecuencia producida la renuncia del auditor designado de forma voluntaria, no es posible inscribir dicha renuncia sin que simultáneamente se provea debidamente el nombramiento de auditor para ese ejercicio (Resolución de la DGSJyFP de 28 de noviembre de 2023)

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.

Santa Cruz De Tenerife, 30 de abril de 2024 La registradora Mercantil

Sin perjuicio de proceder a la subsanación de los defectos anteriores y a obtener la inscripción del documento, en relación con la presente calificación: (...)

Este documento ha sido firmado con firma electrónica reconocida por Doña Ana Margarita López Rubio Registradora de Mercantil de Tenerife a día treinta de abril de dos mil veinticuatro.»

III

Contra la anterior nota de calificación, don V. M. R. S., en nombre y representación de la mercantil «Grupo empresarial S21, SL», interpuso recurso el día 24 de junio de 2024 alegando lo siguiente:

«Se afirma en la calificación: "Se suspende la inscripción de renuncia de auditor de cuentas para el ejercicio 2022 de la sociedad Grupo Empresarial S21 SL en tanto en cuanto, la sociedad no provea simultáneamente la inscripción de auditor para el ejercicio 2022 que sustituya al que ha efectuado su renuncia (...) (Resolución de la DGSJyFP de 28 de noviembre de 2023). Sin embargo en dicha resolución se afirma: "En el supuesto que da lugar a la presente, la sociedad designó auditores para la verificación de las cuentas anuales de los ejercicios 2021, 2022 y 2023. La junta general de fecha 25 de julio de 2023 acuerda por mayoría y con el voto en contra de un socio que representa el 33,33 % del capital social la revocación del nombramiento para los ejercicios 2022 y 2023. Resulta que en relación al ejercicio 2022 la revocación se lleva a cabo una vez transcurrido el plazo de tres meses a que se refiere el artículo 265.2 de la Ley de Sociedades de Capital lo que supone un claro perjuicio para los socios que no han votado a favor del acuerdo".

En el presente caso, la junta de forma unánime votó a favor de revocar el nombramiento y acto seguido aprobó las cuentas sin auditoría. Como en general en derecho privado, el derecho a que se audite la entidad es renunciable. Y la junta general en base a la LSC artículo 160 b) es competente.»

IV

Con fecha 24 de julio de 2024 la registradora Mercantil emitió informe y elevó el expediente a esta Dirección General.

Fundamentos de Derecho

Vistos los artículos 1256 del Código Civil; 18 del Código de Comercio; 264.3, 265 y 266 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; 5.2 y 22.2 de la Ley 22/2015, de 20 julio, de Auditoría de Cuentas; 11.4 del Real Decreto 2/2021, de 12 de enero por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015, de 20 de julio de 2015, de Auditoría de Cuentas, y las Resoluciones de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública de 11 de diciembre de 2020 y 28 de noviembre de 2023.

1. La presente resolución tiene por objeto la negativa de la registradora Mercantil de Santa Cruz de Tenerife a practicar la inscripción de la renuncia presentada por el auditor de cuentas nombrado de manera voluntaria por la sociedad.

La registradora Mercantil funda, resumidamente, su negativa en que «(...) las sociedades que designan voluntariamente un auditor y lo inscriben se constituyen en obligadas por su propia voluntad, y de ahí que no puedan dejar de auditar las cuentas anuales del ejercicio en cuestión y en consecuencia producida la renuncia del auditor designado de forma voluntaria, no es posible inscribir dicha renuncia sin que simultáneamente se provea debidamente el nombramiento de auditor para ese ejercicio (Resolución de la DGSJyFP de 28 de noviembre de 2023)».

El recurrente sostiene, resumidamente, que «(...) en el presente caso, la junta de forma unánime votó a favor de revocar el nombramiento y acto seguido aprobó las cuentas sin auditoría (...)».

2. Antes de entrar en el fondo de la resolución es preciso hacer dos consideraciones.

La primera es que, el supuesto contemplado en la Resolución de 28 de noviembre de 2023, a la que se refieren tanto la nota de calificación como el escrito de recurso, era un supuesto de revocación del nombramiento de auditor, revocación realizada por la sociedad. Por el contrario, en el supuesto contemplado en el presente expediente es el auditor quien presenta su renuncia; y, lo que se pretende es la inscripción de su renuncia.

La segunda es que, afirma el recurrente que el acuerdo se ha adoptado por unanimidad. Sin embargo, el acuerdo no se ha adoptado por la unanimidad de los socios constituidos en junta universal, sino por unanimidad de los socios que acudieron a la junta convocada a la que asisten 4 socios que representan el 71,61 % del capital social.

3. En los anteriores supuestos, cuando se trate de auditorías obligatorias, deberá informarse razonadamente, tanto al Registro Mercantil correspondiente al domicilio social de la sociedad auditada, como al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de las circunstancias determinantes de la falta de emisión del informe o la renuncia a continuar con el contrato de auditoría, en la forma y plazos que se determine reglamentariamente.

La relación mercantil de auditoría entre quien la lleva a cabo y quien es objeto de la misma tiene naturaleza contractual y de ahí que las partes se encuentren vinculadas sin posibilidad de modificación unilateral (artículo 1256 del Código Civil).

Ahora bien, dada la especial relación de confianza entre la persona del auditor y aquél cuyas cuentas son objeto de verificación, así como el hecho de que la labor de auditoría puede venir impuesta por la ley o por una resolución judicial o administrativa, el principio general de irrevocabilidad tiene algunas excepciones contempladas en la propia ley.

Dejando de lado el supuesto de revocación o rescisión llevada a cabo por la sociedad a auditar (supuestos de los artículos 264.3 y 266 de la Ley de Sociedades de Capital y 22.2 de la Ley 22/2015, de 20 julio, de Auditoría de Cuentas), la ley contempla la posibilidad de renuncia llevada a cabo por el propio auditor. Dice así el artículo 5.2 de la Ley de Auditoría: «El informe de auditoría deberá ser emitido por el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría, de forma que pueda cumplir la finalidad para la que fue contratada la auditoría de cuentas. La falta de emisión del informe de auditoría o la renuncia a continuar con el contrato de auditoría, tan sólo podrá producirse por la existencia de justa causa. En todo caso, se considera que existe justa causa en aquellos supuestos en los que concurra alguna de las siguientes circunstancias: a) Existencia de amenazas que comprometan la independencia u objetividad del auditor de cuentas o de la sociedad de auditoría, de acuerdo con lo dispuesto en las secciones 1.ª y 2.ª del capítulo III del título I y, en su caso, en la sección 3.ª del capítulo IV del título I. b) Imposibilidad absoluta de realizar el trabajo encomendado al auditor de cuentas o sociedad de auditoría por circunstancias no imputables a estos. En los anteriores supuestos, cuando se trate de auditorías obligatorias, deberá informarse razonadamente, tanto al registro mercantil correspondiente al domicilio social de la sociedad auditada, como al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de las circunstancias determinantes de la falta de emisión del informe o la renuncia a continuar con el contrato de auditoría, en la forma y plazos que se determine reglamentariamente».

Como se puede apreciar, la ley condiciona el ejercicio de la renuncia por parte del auditor a la concurrencia de una causa de las legalmente contempladas y, además, imponiendo en caso de auditoría obligatoria la carga de información o dación de razón al Registro Mercantil, así como a la autoridad reguladora de la actividad de auditoría.

El Reglamento de Auditoría (Real Decreto 2/2021, de 12 de enero por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015, de 20 de julio de 2015, de Auditoría de Cuentas), complementa la regulación legal, añadiendo en su artículo 11.4 lo siguiente: «En los casos de nombramiento de auditor por el registrador mercantil o por el órgano judicial, a que se refieren los artículos 265 y 266 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, los auditores de cuentas podrán solicitar caución adecuada o provisión de fondos en garantía del pago de sus honorarios antes de iniciar el ejercicio de sus funciones. Dicha garantía deberá ser prestada por la entidad en el plazo de diez días naturales desde la notificación de su solicitud por el auditor de cuentas. De no prestarse la garantía en el plazo establecido el auditor podrá renunciar al contrato, debiendo comunicarlo al registrador mercantil o al órgano judicial que lo nombró».

En consecuencia, y de modo expreso, el Reglamento contempla como causa de renuncia por parte del auditor el hecho de que por parte del sujeto obligado no se preste la caución o provisión de fondos reclamada, imponiendo igualmente la carga de ponerlo en conocimiento del Registro Mercantil o del órgano judicial que llevó a cabo el nombramiento (en los términos contemplados por el artículo 10 del propio reglamento). La Exposición de Motivos del reglamento

justifica el precepto como ejecución de la previsión del artículo 267 de la Ley de Sociedades de Capital.

4. Esta Dirección General en su Resolución de 28 de noviembre de 2023 (en la que se fundamenta la nota de calificación recurrida) en su fundamento de Derecho 5 determina: «De la regulación analizada y de la doctrina de este Centro Directivo que ha sido objeto de exposición, resulta que el derecho individual del socio a que se verifiquen las cuentas anuales decae en el supuesto de que la sociedad haya designado voluntariamente un auditor para dicha función y haya adoptado la medida de inscribirlo en el Registro Mercantil. Desde ese momento la sociedad se asimila a las sociedades obligadas y el depósito de las cuentas sólo puede producirse si van acompañadas del oportuno informe de verificación (artículo 279 de la Ley de Sociedades de Capital en su versión posterior a la Ley 22/2015, de 20 julio, de Auditoría de Cuentas que da rango legal a lo que venía siendo el criterio de esta Dirección General: vid. una recopilación en la Resolución de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública de 11 de diciembre de 2020 (9.^a)).

Nótese que, a diferencia de las sociedades obligadas a verificar sus cuentas anuales por mandato legal, las sociedades que designan voluntariamente un auditor se constituyen en obligadas por su propia voluntad y de ahí que no puedan revocar, a diferencia de aquellas, el nombramiento realizado pues ello equivaldría igualmente a revocar la condición de sociedad obligada y la garantía que frente a sus socios implica de verificar las cuentas anuales. Dado que siendo sociedades no obligadas por mandato legal la obligación de verificar que deriva del nombramiento de auditor ampara derechos individuales de los socios, la revocación de la designación de auditor previamente realizada sólo implicará la desaparición de la obligación de verificar si dichos derechos no resultan perjudicados. Así ocurrirá si todos los socios han prestado su consentimiento (vid. Resolución de 6 de julio de 2007), o si la revocación, por el momento en que se lleva a cabo, no perjudica que los socios minoritarios ejerciten, en su caso, el derecho contemplado en el artículo 265.2 de la Ley de Sociedades de Capital (...)

«(...) A mayor abundamiento, y por lo que se refiere al informe de auditoría del ejercicio 2023 [2022 en el supuesto del presente recurso], debe señalarse que, aunque el auditor fuese designado voluntariamente, por tratarse de una sociedad no obligada, está inscrito en el Registro y no exigir el informe de auditor –aunque el artículo 366.1.5. del Registro Mercantil no contempla expresamente este supuesto– podría perjudicar derechos de terceros, por ejemplo, el de socios que, sabiendo de la existencia del auditor, se hubieran abstenido de solicitarlo para dicho ejercicio (artículo 205.2 de la Ley de Sociedades Anónimas)».

Así el artículo 265.2 de la Ley de Sociedades de Capital determina que «en las sociedades que no estén obligadas a someter las cuentas anuales a verificación por un auditor, los socios que representen, al menos, el cinco por ciento del capital social podrán solicitar del registrador mercantil del domicilio social que, con cargo a la sociedad, nombre un auditor de cuentas para que efectúe la revisión de las cuentas anuales de un determinado ejercicio siempre que no hubieran transcurrido tres meses a contar desde la fecha de cierre de dicho ejercicio».

5. Ahora bien, si lo expuesto en el anterior fundamento de Derecho tiene su razón de ser en el caso de revocación de auditor por la sociedad, que es el supuesto contemplado en la Resolución de 28 de noviembre de 2023, no puede decirse lo mismo para el caso de renuncia por el propio auditor, pues como ha quedado anteriormente expuesto, en determinados supuestos, concurriendo justa causa, el auditor puede renunciar al desempeño de su trabajo, cuyas consecuencias contractuales serán dirimidas, en su caso, en sede judicial.

Esta renuncia será inscribible en el Registro Mercantil, por lo que, en este sentido, el defecto debe ser revocado.

No obstante todo lo anteriormente expresado, y sin perjuicio de la plena independencia del registrador en su calificación (cfr. artículo 18 Código de Comercio), dado que el nombramiento de auditor de cuentas para el ejercicio 2022 constaba inscrito en el Registro Mercantil y la renuncia del auditor con efectos frente a terceros quedará inscrita, en su caso, en el año 2024, sin que dicha renuncia pueda tener efectos retroactivos frente a socios o terceros, del Registro va a resultar la existencia de un auditor para el indicado ejercicio, lo que, al no haberse aceptado la renuncia en junta universal y por unanimidad, hará que, calificando según el contenido del Registro, para que las cuentas del ejercicio 2022 puedan ser depositadas en el Registro Mercantil

deban venir acompañadas del correspondiente informe de auditoría, dado que en caso contrario los socios no asistentes a la junta (el 28,39 %) podrían verse privados del correspondiente informe de auditoría, al no poder ya ejercitar su derecho de solicitud de auditor dentro de los tres meses siguientes al cierre del ejercicio conforme al artículo 265.2 de la Ley de Sociedades de Capital.

Esta Dirección General ha acordado estimar el recurso en los términos que resultan de los anteriores fundamentos de Derecho.

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, 24 de septiembre de 2024.–La Directora General de Seguridad Jurídica y Fe Pública, María Ester Pérez Jerez.