

III. OTRAS DISPOSICIONES

MINISTERIO DE JUSTICIA

5012 *Resolución de 5 de marzo de 2009, de la Dirección General de los Registros y del Notariado, en el recurso interpuesto por Audiplan, S.L., contra la negativa del registrador mercantil de Barcelona nº V, a inscribir una escritura de modificación de estatutos sociales y nombramiento de administrador de dicha sociedad.*

En el recurso interpuesto por don Juan José Gómez Solé, en nombre y representación de la entidad «Audiplan, S.L.», contra la negativa del Registrador Mercantil de Barcelona (Registro número V), don Jesús Santos y Ruiz de Eguílaz, a inscribir una escritura de modificación de estatutos sociales y nombramiento de administrador de dicha sociedad.

Hechos

I

Mediante escritura autorizada por el Notario de Barcelona don Agustín Iranzo Reig el 24 de julio de 2.008 se elevaron a público los acuerdos adoptados por la Junta General de la sociedad «Audiplan, S.L.» por los que se modifica el artículo 17 de los estatutos sociales y se nombra administrador único de la sociedad a don Juan José Gómez Solé. En dicha escritura consta que la sociedad está inscrita en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

II

El 3 de septiembre de 2008 se presentó copia autorizada de dicha escritura en el Registro Mercantil de Barcelona, y fue objeto de calificación negativa del Registrador Mercantil don Jesús Santos y Ruiz de Eguílaz, con fecha 16 de septiembre de 2.008, que a continuación se transcribe en lo pertinente, respecto del único defecto que ha sido objeto de impugnación:

«El Registrador que suscribe, previo examen y calificación del documento, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 15.2 del Reglamento del Registro Mercantil y 18.8 del Código de Comercio –con la conformidad de los titulares– ha acordado suspender la práctica de la inscripción solicitada, en razón de las causas impeditivas y de las motivaciones jurídicas que a continuación se indican:

Hechos...

Fundamentos de derecho (defectos).

1. Al contener los estatutos la actividad de «auditoría de cuentas», los estatutos sociales deben obligatoriamente sujetarse a lo dispuesto por la Ley de Sociedades Profesionales. En consecuencia, habiendo transcurrido el plazo de un año desde la entrada en vigor de la nueva Ley, sin que en el Registro resulte la adaptación de la sociedad a sus previsiones, ha quedado cerrada la hoja abierta a la sociedad por lo que deberá inscribirse simultáneamente la adaptación de sus estatutos a dicha ley (artículos 12.d y 13.b de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada y artículo 178 del Reglamento del Registro Mercantil; artículos 1, 2, 5, Disposición Adicional Primera y Exposición de Motivos de la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de Sociedades Profesionales; artículos 6 y 58 del Reglamento del Registro Mercantil).

2. ...

Los defectos consignados tienen carácter subsanable.

La anterior calificación podrá ser objeto de recurso...».

La calificación anterior fue notificada al ahora recurrente y al Notario autorizante el 22 de septiembre de 2008, según afirma el registrador en su informe.

III

Mediante escrito con fecha de 9 de octubre de 2008, que causó entrada en esta Dirección General el mismo día y en el Registro Mercantil de Barcelona el 16 de octubre, don Juan José Gómez Solé, en nombre y representación de la entidad «Audiplan, S.L.», interpuso recurso contra dicha calificación, con los siguientes Fundamentos de Derecho:

Primero.—La Ley 19/1998, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas en su artículo 6 establece que «podrán realizar la actividad de auditoría de cuentas las personas físicas o jurídicas que, reuniendo los requisitos a que se refieren los artículos siguientes, figuren inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas».

El artículo 7 de la misma Ley recoge los requisitos que deben cumplirse para desarrollar la actividad de auditoría de cuentas.

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) tiene atribuidas las funciones de control y disciplina de la actividad de auditoría y de los auditores de cuentas, y la Ley de Auditoría creó el ROAC (Registro Oficial de Auditores de Cuentas) cuyo control es responsabilidad de dicho ente. El ICAC, por lo tanto, no es un colegio profesional, es un Ente perteneciente al Ministerio de Economía y Hacienda, y cuyas funciones no son en ningún momento características de los Colegios Profesionales.

Por lo tanto, para desarrollar la actividad de auditoría de cuentas la citada Ley no contempla en ningún momento la colegiación profesional obligatoria, sólo obliga a figurar en un registro oficial llamado ROAC, dependiente del ICAC.

Como el artículo 1 de la Ley de Sociedades Profesionales define la actividad profesional como «aquella para cuyo desempeño se requiere titulación universitaria o titulación profesional para cuyo ejercicio sea necesario acreditar una titulación universitaria oficial, e inscripción en el correspondiente Colegio Profesional», no puede considerarse que el ejercicio de la auditoría de cuentas sea una actividad profesional, ya que para su desempeño no es precisa la inscripción en un Colegio Profesional.

Por otra parte, el artículo 2 de los Estatutos Sociales de «Audiplan, S.L.» no sólo contempla en su objeto social los servicios de auditoría de cuentas, sino que recoge otras actividades tales como el asesoramiento fiscal, la consultoría, peritaciones, etc., actividades que no precisan de acreditación de un título ni inscripción colegial, siendo una sociedad mixta que la única obligación que tiene es la de estar inscrita en el único registro oficial para las sociedades de auditoría, que es el ya citado ROAC.

Segundo.—La Sentencia n.º 386 de 23 de Diciembre de 1993, del Tribunal Constitucional, resolviendo el recurso de inconstitucionalidad planteado contra la propia Ley de Auditoría, contiene claras referencias en cuanto a la consideración de la actividad de auditoría de cuentas.

En los antecedentes de dicha Sentencia, el Tribunal expone que el objetivo de la Ley de Auditoría de cuentas no es regular una profesión, sino, como su propio nombre indica, la actividad auditora de cuentas y los requisitos, condiciones y efectos que ha de tener, así como la forma en que haya de desarrollarse dicha actividad y los requisitos que deban reunir también quienes la ejerzan.

Regular la actividad no es forzosamente regular una profesión, y menos aún regular la organización corporativa de unos determinados profesionales. Continúa el Alto Tribunal diciendo que «es perfectamente posible que por una sola profesión se realice una diversidad de actividades sometidas a un diferente régimen regulador, sin que por ello deban confundirse la regulación de la actividad con la de la profesión».

Es notorio que la Ley de Auditoría de Cuentas no regula la profesión de auditor, sólo el acceso a la actividad de auditoría contable, que tiene por objeto la emisión de un informe

por el que se hace pública una situación, y que debido a los posibles efectos que dicho informe puede tener frente a terceros, está controlada por el ICAC.

La sentencia en sus fundamentos jurídicos reitera que el objeto de la Ley de Auditoría es, pues, una actividad que, ciertamente puede ser realizada por profesionales. Pero ni los profesionales han de realizar exclusivamente 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. Regular una actividad no es, forzosamente, regular una profesión y menos aún regular la organización corporativa de unos determinados profesionales. La Ley no contiene las normas que característicamente regulan una profesión, por lo tanto, no regula ni la profesión de auditor ni tampoco el hoy inexistente Colegio Profesional de éstos, sino la actividad de quienes realizan auditorías.

Actualmente no existe el Colegio Profesional de Auditores de Cuentas, como afirma la mencionada Sentencia, por lo que la actividad de auditoría de cuentas no puede quedar encuadrada en la definición de las sociedades profesionales del artículo 1 de la Ley 2/2007, que exigen una titulación y la inscripción en el correspondiente Colegio Profesional.

De hecho, quienes desarrollan la actividad de auditoría de cuentas pueden estar inscritos o no, pues no es obligatorio, en cualquier Colegio Profesional en consonancia con su titulación universitaria no con el ejercicio de dicha actividad, y como ha quedado demostrado, se trata de un requisito que la Ley de Auditoría de Cuentas no exige para desarrollar la actividad de auditoría contable. Puede darse la paradoja de que un Licenciado en Arquitectura o en Filosofía desarrolle la actividad de auditoría de cuentas, si cumple los requisitos exigidos por la Ley de Auditoría.

El artículo 5 de la Ley de Sociedades Profesionales confirma este razonamiento, al considerar que la sociedad profesional únicamente podrá ejercer las actividades profesionales constitutivas de su objeto social a través de personas colegiadas en el Colegio Profesional correspondiente para el ejercicio de las mismas. Los socios auditores de «Audiplan, S.L.», no están obligados a estar colegiados en ningún Colegio Profesional, sólo a estar inscritos en el ROAC para realizar auditorías de cuentas.

Tercero.—La Resolución de esta Dirección General de fecha 29 de Febrero de 2008 —sic— confirma esta posición en cuanto a la consideración de que «Audiplan, S.L.», no es una sociedad profesional, a saber:

1. El objeto social de las sociedades profesionales debe ser el ejercicio de una profesión determinada.—La actividad de auditoría de cuentas no es una profesión determinada, sino una actividad de revisión de documentación y emisión de informes.

2. El objeto se puede desarrollar por profesionales no socios.—La Ley de Auditoría obliga a que los informes de auditoría sean emitidos por socios inscritos en el ROAC, por lo que un profesional no socio no puede desarrollar dicha actividad.

3. Justificación de la pertenencia colegial de los socios.—Los socios sólo están obligados a inscripción en el ROAC, según la Ley de Auditoría, pero no a pertenecer a ningún Colegio Profesional.

Cuarto.—Como la Ley 2/2007 de Sociedades Profesionales no ha sido desarrollada por un Reglamento que aclarase las dudas que pudieran surgir en cuanto a su aplicación, existe además una vulneración del principio de seguridad jurídica del artículo 9.3 de la Constitución. La Administración no ha actuado con la responsabilidad que debe asumir para aclarar las lagunas jurídicas creadas por dicha Ley, no existiendo una certeza razonable en cuanto a quiénes resulta de aplicación.

Quinto.—Por último, la Disposición Adicional primera de la propia Ley 2/2007 establece el carácter supletorio de ésta sobre la Ley de Auditoría de Cuentas.

Un análisis exhaustivo de dicha Disposición Adicional primera cuando regula que «a los efectos de 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», lleva a la conclusión de que está ratificando el contenido de la Ley de Auditoría en cuanto a la obligatoriedad de inscripción en el ROAC, y a la inexistencia de un Colegio

Profesional, confirmando así que el desarrollo de la actividad de auditoría de cuentas queda excluida de la definición de sociedades profesionales del artículo 1 de la Ley 2/2007.

Los Estatutos de la sociedad «Audiplan, S.L.», están adaptados a la Ley de Auditoría de Cuentas, y no debe proceder a modificarlos, por ser de aplicación la normativa especial de la citada Ley de Auditoría de Cuentas y no la prevista en la Ley 2/2007 de Sociedades Profesionales.

IV

Con fecha 22 de octubre de 2.008 el Registrador Mercantil emitió informe y elevó el expediente a esta Dirección General, con registro de entrada de 28 de octubre. En dicho informe consta que el 20 de octubre de se dio traslado del recurso interpuesto al Notario autorizante, sin que se haya presentado alegación alguna por su parte.

Fundamentos de derecho

Vistos: La Ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades profesionales (especialmente, los artículos 1, 2, 3 y 5, la disposición adicional primera y la disposición transitoria primera); los artículos 6, 7.6, 8, 10 y 11.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas; 28 y 29 de su Reglamento aprobado por Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre; la Sentencia Tribunal Constitucional (Pleno), núm. 386/1993, de 23 de diciembre; y las Resoluciones de 2 de junio de 1986, 23 de abril de 1993, 26 de junio de 1995, 21 de diciembre de 2007, 1 de marzo de 2008 y 28 de enero de 2009.

1. En el supuesto del presente recurso se pretende la inscripción de una escritura de modificación de estatutos sociales y nombramiento de administrador de una sociedad de responsabilidad limitada que tiene por objeto, entre otras actividades, la auditoría de cuentas y que, según se expresa en dicha escritura, figura inscrita en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

El Registrador Mercantil suspende la inscripción solicitada porque, a su juicio, al no constar que la sociedad se haya adaptado a las previsiones de la Ley de Sociedades Profesionales, habiendo transcurrido el plazo de un año desde la entrada en vigor de dicha Ley, ha quedado cerrada la hoja registral.

El recurrente sostiene que la auditoría de cuentas no es una actividad profesional a los efectos de lo establecido en la Ley de Sociedades Profesionales; y la sociedad recurrente tiene también por objeto otras actividades para las que no se exige acreditación de un título ni inscripción colegial, por lo que se trata de una sociedad mixta cuya única obligación es la de estar inscrita en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

2. La propia Exposición de Motivos de la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de Sociedades Profesionales, expresa que ésta «tiene por objeto posibilitar la aparición de una nueva clase de profesional colegiado, que es la propia sociedad profesional». Mas, como establece el artículo 1.1, las sociedades que deberán constituirse como sociedades profesionales en los términos de dicha Ley son aquéllas que tengan por objeto social el ejercicio en común de una actividad profesional; y para que se entienda que hay ejercicio en común de dicha actividad profesional es necesario que los actos propios de la misma sean ejecutados directamente bajo la razón o denominación social y le sean atribuidos a la sociedad los derechos y obligaciones inherentes al ejercicio de la actividad profesional como titular de la relación jurídica establecida con el cliente.

Por otra parte, la aplicación de la Ley especial tiene como presupuesto que se trate del ejercicio de determinadas actividades profesionales: «aquella para cuyo desempeño se requiere titulación universitaria oficial, o titulación profesional para cuyo ejercicio sea necesario acreditar una titulación universitaria oficial, e inscripción en el correspondiente Colegio Profesional» (artículo 1.1, párrafo segundo de la Ley de Sociedades Profesionales). Se trata de actividades cuyo ejercicio se caracteriza por exigir determinados conocimientos técnicos y ajustarse a criterios de índole deontológica, así como por la singularidad de la

relación de confianza con los clientes o destinatarios de esos servicios profesionales, sobre la base de exigencias de responsabilidad, de modo que se hace necesario determinado control a través de las corporaciones que tienen encomendada la ordenación y disciplina de dicha actividad de interés público.

Según la referida Exposición de Motivos, con el régimen de la Ley de Sociedades Profesionales se trata de garantizar no sólo la seguridad jurídica de las sociedades profesionales, al establecer una disciplina legal de las relaciones jurídico societarias para las mismas hasta ahora inexistente, sino de asegurar un adecuado régimen de responsabilidad en garantía de los clientes o usuarios de los servicios profesionales prestados por la sociedad.

Sobre estas premisas, en la regulación de la Ley de Sociedades Profesionales existen determinadas normas que, cualquiera que sea el tipo societario al que se acoja la sociedad profesional, son imperativas, mientras que otras, en cambio, son de carácter dispositivo, sin que deba prejuzgarse en este expediente sobre cuáles tengan una u otra naturaleza.

3. Por lo que se refiere al régimen aplicable a las sociedades auditoras, la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, incorporó la VIII Directiva comunitaria (84/253/ C.E.E.) y estableció el nuevo régimen legal de la actividad auditora, admitiendo que fuera realizada por sociedades.

Así, el artículo 6.1 de dicha Ley establece que «Podrán realizar la actividad de auditoría de cuentas las personas físicas o jurídicas que, reuniendo los requisitos a que se refieren los artículos siguientes, figuren inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas»

Y es el artículo 10 (desarrollado por los artículos 28 y 29 del Reglamento aprobado por Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre) el que se ocupa de las sociedades de auditoría, para establecer específicamente determinados requisitos y especialidades que, en esencia, son los siguientes: a) Todos los socios deben ser personas físicas; b) Mayoría de socios auditores, con mayoría de capital social y de los derechos de voto; c) Mayoría de socios auditores en los cargos de administración y directores; d) Inscripción obligatoria de la sociedad en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (R.O.A.C.); e) La dirección y firma de los trabajos de auditoría corresponderá, en todo caso, a uno o varios de los socios auditores de cuentas; f) El Registro Oficial de Auditores de Cuentas publicará relación de las sociedades inscritas en el mismo, en la que constarán necesariamente determinadas circunstancias.

Por otra parte, el artículo 11.2 de la Ley dispone que «Cuando la auditoría de cuentas se realice por un auditor que pertenezca a una sociedad de auditoría, responderán solidariamente tanto el auditor que haya firmado el informe de auditoría como la sociedad».

A la vista de este régimen, 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 previa 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.

4. En este recurso se debate sobre la incidencia que pueda tener la Ley de Sociedades Profesionales en el régimen de las sociedades de auditoría.

Según la disposición adicional primera de la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de Sociedades Profesionales, «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».

Del sentido propio de las palabras empleadas en esta norma legal 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.

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, núm. 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, como pretende el recurrente, 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.

Por tales consideraciones, tampoco puede acogerse la argumentación del recurrente según la cual la inexistencia de un colegio profesional de auditores de cuentas implica la exclusión total de las sociedades auditoras del ámbito de aplicación de la Ley de Sociedades Profesionales. Precisamente, el contenido de la disposición adicional primera de la Ley 2/2007, de 15 de marzo, sólo se entiende como afirmación expresa del legislador sobre la aplicación –supletoria– de la legislación de sociedades profesionales a las sociedades auditoras, a pesar de que no exista dicho colegio profesional, de modo que el requisito de colegiación queda suplido por la inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas («... 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»).

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 7.6 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 el apartado 2, letra «a» de dicho artículo), hayan cursado los estudios u obtenido los títulos que facultan para el ingreso en la universidad y adquirido la formación práctica señalada en el apartado 3 del mismo artículo, 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 persona habilitada para la auditoría de cuentas y en el ejercicio de esta actividad.

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, 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, 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.

Estas consideraciones han de servir para interpretar la obligación de adaptación normativa con la consiguiente sanción de cierre registral y disolución de pleno derecho a que se refiere la disposición transitoria primera de la Ley de Sociedades Profesionales. En efecto, dicha disposición debe ser entendida según el sentido literal de la misma, toda vez que alude exclusivamente a las sociedades a las que sea aplicable in toto dicha Ley, a tenor de lo establecido en su artículo 1.1, por estar constituidas para ejercer como tales sociedades aquellas profesiones para cuyo desempeño se requiere titulación universitaria oficial, o titulación profesional para cuyo ejercicio sea necesario acreditar una titulación universitaria oficial, e inscripción en el correspondiente Colegio Profesional. Además, 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). Y, asimismo, han de prevalecer en dicha labor hermenéutica las exigencias derivadas de los principios de seguridad jurídica y de conservación de la empresa, que imponen una interpretación restrictiva de la referida norma sancionatoria.

Por todo ello, en el presente caso, la conclusión a la que llega el Registrador, con tan drásticas consecuencias, exige un pronunciamiento claro y expreso del legislador que respecto de la cuestión debatida no existe. De este modo, las sociedades auditoras no adaptadas a la Ley de Sociedades Profesionales podrán seguir ejerciendo la actividad de auditoría de suerte que, con independencia de las consecuencias que haya de tener la aplicación supletoria de dicha Ley (y sin mengua de las facultades que en el ámbito de sus competencias correspondan al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas), no pueden entrar en juego las sanciones establecidas por la mencionada disposición transitoria primera. Y no se diga en contra que, respecto de las sociedades auditoras, el incumplimiento de la norma de la disposición adicional de la misma Ley 2/2007, de aplicación del régimen de la misma a aquellas sociedades, siquiera sea supletoriamente, quedaría sin la correspondiente sanción; pues en nuestro ordenamiento puede traerse a colación algún supuesto en que la Ley no previene una sanción específica para el caso de incumplimiento de una norma societaria imperativa (v.gr., la obligación de publicidad extrarregistral de la unipersonalidad de la sociedad, conforme al artículo 126.2 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada).

5. 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 y, por ende, el consiguiente cierre registral para el título cuya calificación ha sido impugnada.

Esta Dirección General ha acordado estimar el recurso interpuesto y revocar la calificación del Registrador, en los términos que resultan de los precedentes fundamentos de Derecho.

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

Madrid, 5 de marzo de 2009.–La Directora General de los Registros y del Notariado, Pilar Blanco-Morales Limones.