

III. OTRAS DISPOSICIONES

MINISTERIO DE JUSTICIA

- 5013** *Resolución de 6 de marzo de 2009, de la Dirección General de los Registros y del Notariado, en el recurso interpuesto por Lan Auditores, S.L., contra la negativa del registrador mercantil de Alicante nº III, a inscribir una escritura de elevación a público de acuerdos sociales de cambio de estructura del órgano de administración, nombramiento de administrador y modificación de estatutos sociales.*

En el recurso interpuesto por doña Ángela Luisa y don Ángel Luis Bertomeu Navarro, en nombre y representación de la entidad «Lan Auditores, S.L.», contra la negativa del Registrador Mercantil de Alicante (Registro número III), don Francisco J. Salvador Campderá a inscribir una escritura de elevación a público de acuerdos sociales de cambio de estructura del órgano de administración, nombramiento de administrador y modificación de estatutos sociales de dicha sociedad.

Hechos

I

Mediante escritura autorizada por el Notario de Alicante don Jorge López Navarro el 10 de diciembre de 2008 se elevaron a público los acuerdos adoptados por la Junta General de la sociedad «Lan Auditores, S.L.» por los que se cambia la estructura del órgano de administración, se nombra administrador único y se modifica el artículo 3 de los estatutos sociales de dicha sociedad. Dicha disposición estatutaria tenía la siguiente redacción, antes de los referidos acuerdos: «El objeto social lo constituye la prestación de los servicios profesionales comprendidos en el ámbito de la Auditoría contable en su más amplio sentido, pudiendo, por tanto, realizar todas aquellas funciones atribuidas y reconocidas por las leyes a los miembros del Instituto de Censores jurados de Cuentas de España, por los Estatutos, Reglamento y demás disposiciones de dicha Corporación Profesional, así como todas aquellas otras reconocidas por la Ley 19/88, de Auditoría de Cuentas». Mediante la modificación referida, dicho precepto estatutario queda redactado en los términos que constan en dicho título.

II

El 12 de diciembre de 2008 se presentó copia autorizada de dicha escritura en el Registro Mercantil de Alicante; causó asiento número 683 del Diario 248, y fue objeto de calificación negativa el 30 de diciembre de 2008, que a continuación se transcribe en lo pertinente:

«El Registrador Mercantil que suscribe, previo el consiguiente examen y calificación, de conformidad con lo dispuesto en 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...

Fundamentos de Derecho (defectos).

1. Denegada la inscripción del precedente documento por el defecto insubsanable de que tratándose de una sociedad profesional sujeta a la Ley 2/07, de Sociedades profesionales, y no haber presentado en este Registro la escritura de adaptación a la

misma con anterioridad al 16 de diciembre de 2008 (18 meses desde su entrada en vigor) la sociedad se considera disuelta de pleno derecho (Disposición adicional y transitoria primera de la referida Ley).

Transcurridos los plazos para la interposición de los recursos que se hará mención más adelante, sin acreditarse su interposición, se cancelarán de oficio los asientos correspondientes a la sociedad, de acuerdo con la citada disposición transitoria.

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 de los cotitulares del Registro ...».

La calificación anterior fue notificada al presentante y al Notario autorizante el 5 de enero de 2009, según afirma el Registrador en su informe.

III

Mediante escrito con fecha de 20 de enero de 2009, que causó entrada al día siguiente en el Registro Mercantil de Alicante, doña Ángela Luisa y don Ángel Luis Bertomeu Navarro, en nombre y representación de la entidad «Lan Auditores, S.L.», interpusieron recurso contra dicha calificación, con los siguientes Fundamentos de Derecho:

Primero.—La finalidad y ámbito de aplicación de la Ley de Sociedades Profesionales

El legislador, entre las distintas posibilidades a su alcance, ha optado por una determinada elección de los elementos que han de configurar a las actividades profesionales, al objeto de crear el aludido nuevo tipo de profesional que será la sociedad profesional. Tales requisitos, según el artículo 1.1 de la Ley de Sociedades Profesionales, son: La existencia de una titulación universitaria oficial o titulación profesional para cuyo ejercicio sea necesario acreditar una titulación universitaria oficial; y la inscripción en el Colegio Profesional correspondiente.

A la vista de estos datos, se establecen por la Ley de Sociedades Profesionales las notas esenciales caracterizadoras de las sociedades profesionales, como son la exclusividad del objeto (artículo 2), la composición y régimen de participación en el capital social (artículo 4), la denominación (artículo 11), el régimen de responsabilidad (artículo 11), etcétera.

En este marco legal, la Ley de Sociedades Profesionales dedica una única mención a la actividad de la auditoría de cuentas, en concreto, en su Disposición Adicional Primera, conforme a 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».

Segundo.—La consideración de la auditoría de cuentas como una actividad profesional

Por lo que se refiere al referido requisitos de existencia de una titulación, el legislador prefirió optar por establecer la «titulación universitaria oficial» como requisito definitorio de las actividades profesionales que constituyen la base sobre la que articular el modelo de sociedad profesional que instaura.

De ello cabe deducir que allí donde no haya siempre y en todo caso la referida «titulación universitaria oficial», no existirá «actividad profesional» en el sentido del artículo 1.1 de la Ley de Sociedades Profesionales y, por tanto, no serán de aplicación las previsiones de esta Ley a la actividad de que se trate.

El ejercicio de la actividad de auditoría no requiere que los interesados estén en posesión de un título universitario oficial, pues la legislación reguladora de estas cuestiones (cfr. arts. 7.2 y 7.6 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas -en adelante LAC-, 23.1 del Reglamento de desarrollo, aprobado por el Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre; y 2 de la Orden EHA/1820/2008, de 19 de junio).

Debe entenderse que la LAC es la norma específicamente elegida por el legislador para regular «la titulación requerida» para el ejercicio de la auditoría de cuentas.

Los requisitos y títulos necesarios para el ejercicio de una actividad como la de auditoría de cuentas deben estar regulados por ley formal, emanada del poder legislativo, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 36 de la Constitución, que contempla una reserva de ley en sentido estricto referida a los extremos que se mencionan en algunas Sentencias de este Tribunal Constitucional, entre otros, la titulación necesaria para el ejercicio de la profesión [cfr. la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de junio de 2005, según la cual el artículo 36 de la Constitución, que establece la necesidad de regulación legal para el régimen jurídico de los Colegios Profesionales y «el ejercicio de las profesiones tituladas», debe ser interpretado en el sentido de que la decisión constitucional de reservar a la ley en sentido estricto, a la ley formal emanada del poder legislativo, como resulta de las Sentencias del Tribunal Constitucional núm. 83/1984, 42/1986, 93/1992 y 111/1993, se refiere a los siguientes extremos: a) la existencia misma de una profesión titulada, es decir, de una profesión cuya posibilidad de ejercicio quede jurídicamente subordinada a la posesión de títulos concretos, b) los requisitos y títulos necesarios para su ejercicio, y c) su contenido o conjunto formal de las actividades que la integran].

Esa determinación corresponde a la ley reguladora de la auditoría de cuentas (Ley 19/1988), sin que sus reglas puedan entenderse alteradas por la incidencia de la Ley de Sociedades Profesionales, norma que, por definición, se mueve en un plano distinto al de la regulación de los requisitos requeridos acceder a la actividad de la auditoría de cuentas. Por tanto, la LAC es la norma apta para dicha determinación y, en concreto, ha optado por señalar dos vías de acceso, con o sin título universitario oficial, sin que esta segunda vía –que prevé el acceso a través de la superación de los correspondientes cursos de formación– pueda entenderse subsumida en la primera.

Tampoco se cumple el segundo de los requisitos aludidos, que exige el artículo 1.1 de la Ley de Sociedades Profesionales (la inscripción en un Colegio Profesional), ya que el ROAC es el Registro público en el que verificar la inscripción obligatoria por parte de las personas físicas y jurídicas que realizan (o van a realizar) la actividad de auditoría de cuentas. A mayor abundamiento, el ROAC es un registro dependiente del Ministerio de Economía y Hacienda, a través del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, tal y como indica la propia LAC en su exposición de motivos y en su artículo 22.1. Cuestión distinta es que la Ley de Sociedades Profesionales, en la citada DA^a, indique, en su inciso final, que «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».

Resulta así que la actividad de la auditoría de cuentas no reúne ninguna de las dos únicas características que el legislador ha precisado como caracterizadoras de las «actividades profesionales». Por ello, la Ley de Sociedades Profesionales llama a la mera aplicación supletoria de sus previsiones, respecto de la normativa especial de auditoría de cuentas en su DA I.^a.

A estos efectos, debe recordarse que el Tribunal Constitucional, en su Sentencia de 23 de diciembre de 1993, declaró que la auditoría de cuentas no constituye una «profesión». Así, declaró 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. Regular una actividad no es, forzosamente, regular una profesión, y menos aún regular la organización corporativa de unos determinados profesionales. La profesión incluye, generalmente, la realización de un disperso haz de actividades cada una de las cuales es susceptible, en su caso, de tener una diferente regulación, y así ocurre con cierta frecuencia; la regulación de una de esas actividades no es, por consiguiente, la de la profesión en su conjunto, que puede estar sometida al régimen de titulación, requisitos, normas deontológicas y organización corporativa que en cada caso corresponda. 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».

Puede afirmarse, en consecuencia, que la actividad de auditoría de cuentas no es en sí misma una «profesión» y que, desde la perspectiva de la Ley de Sociedades Profesionales, no es una actividad profesional.

Estas cuestiones –la no exigencia de titulación universitaria oficial para el desempeño de la actividad de auditoría de cuentas y su condición de actividad y no de profesión unida a la inexistencia, en sentido técnico-jurídico de inscripción en Colegio Profesional– permiten afirmar que la Ley de Sociedades Profesionales no es de aplicación a la actividad de auditoría por la vía de su artículo 1.1 –pues la auditoría no reúne las notas exigidas por el legislador para caracterizar a las actividades profesionales–, sino únicamente a través de la Disposición Adicional Primera, en los términos de supletoriedad ya indicados.

Tercero. Carácter supletorio de la Ley de Sociedades Profesionales.–La citada Disposición Adicional afirma, sin ningún género de dudas, el carácter supletorio de los preceptos de la Ley de Sociedades Profesionales a quienes realicen la actividad de auditoría de cuentas en forma societaria, «en todo lo no previsto en su normativa especial».

La técnica de la aplicación supletoria puede considerarse un mecanismo legislativo en virtud del cual se llama a la integración por una norma, usualmente posterior, de aquellos extremos que no son contemplados, de manera implícita o explícita, por otra disposición.

Esta relación internormativa es de especial relevancia en el caso de la coexistencia de leyes especiales y leyes generales, en la medida en que la ley especial desplaza a la ley general en todo aquello que prevé, sin perjuicio de que aquello que la norma especial no regule pueda suplirse acudiendo a las soluciones que recoge la ley general, siempre y cuando no sean contradictorias con las previsiones de la ley especial (con su espíritu, finalidad y literalidad).

En esta línea de argumento, debe hacerse notar que la ley general posterior, salvo que pueda inferirse la concreta voluntad derogatoria del legislador, no afecta a la vigencia de la ley especial anterior. En cualquier caso, si el legislador se ha limitado a señalar la aplicación supletoria de la ley general posterior en relación con todo aquello que regula la ley especial anterior, puede afirmarse que la voluntad legislatoris no ha sido la de la derogación de esa norma previa, sino, antes bien, la del respeto a sus previsiones y las situaciones jurídicas por ella reguladas, salvo en aquellas cuestiones que, por no prever la ley especial, son susceptibles de someterse al régimen que implanta la ley general posterior.

En el caso de la Ley de Sociedades Profesionales, la llamada por el legislador a su aplicación supletoria respecto de la normativa especial de la actividad de la auditoría de cuentas implica dicha ley sólo se aplica en todo aquello que no se encuentre ya previsto o que resulte del grupo normativo integrador de la «normativa especial» de la actividad de la auditoría de cuentas.

Ello significa, por consiguiente, que las previsiones de la Ley de Sociedades Profesionales que sean contradictorias con la normativa especial de auditoría o se aparten de sus mandatos no son de aplicación a las sociedades de auditoría. Tal sería el caso de las reglas sobre participación en el capital del artículo 4 de la Ley de Sociedades Profesionales, entre otros preceptos respecto de los cuales cabría realizar análogas consideraciones.

Y también cabe deducir que la Ley de Sociedades Profesionales no trata de innovar el régimen organizativo propio de la auditoría de cuentas. Que ello es así se pone de manifiesto por la imposibilidad, merced al referido juego ley especial-ley general, de poner en práctica para la auditoría de cuentas algunas de las previsiones más características de la Ley de Sociedades Profesionales (por su manifiesta incompatibilidad con las contenidas en la LAC), como la de la implantación de un específico régimen de mayorías de participación en el capital social (artículo 4 de la Ley de Sociedades Profesionales, en contraste con el artículo 10 de la LAC). Otras, empero, nada añaden al muy perfilado y completo régimen de la auditoría (responsabilidad ilimitada del auditor, conforme a los artículos 11 y 12 de la LAC, frente al régimen del artículo 11 de la Ley de Sociedades Profesionales).

De lo anterior puede deducirse que el legislador, sabedor de que la definición de actividades profesionales del artículo 1.1 de la Ley de Sociedades Profesionales no incluía a la actividad de auditoría de cuentas, introdujo esa Disposición Adicional 1.^a para que, en lo no previsto por la LAC y sus normas de desarrollo, se aplicaran sus preceptos. De lo anterior no cabe deducir que, como entiende el Sr. Registrador, las sociedades de auditoría hayan de adaptarse en los términos del artículo 1.1 de la Ley de Sociedades Profesionales, pues la adaptación sólo es exigible a las sociedades que desarrollen una actividad profesional en los términos del artículo 1.1 y la Disposición Transitoria Primera de la propia Ley.

Puede sostenerse, en fin, que la Ley de Sociedades Profesionales ni innova el régimen jurídico y el marco organizativo de la actividad de auditoría de cuentas, ni obliga a las sociedades de auditoría a adaptarse a sus previsiones, convirtiéndose en sociedades profesionales, precisamente porque, de conformidad con lo expuesto, no ejercen una «actividad profesional» en los términos de la Ley de Sociedades Profesionales.

Cuarto. La aplicación temporal de la Ley de Sociedades Profesionales.—En lo que aquí interesa, y de conformidad con lo expuesto, debe deducirse que el régimen transitorio establecido en la Disposición Transitoria Primera de la Ley de Sociedades Profesionales sólo afecta a las sociedades a las que les sea de aplicación la Ley de Sociedades Profesionales a tenor de lo dispuesto en su artículo 1.1, es decir, a aquellas que, entre otros extremos, encajen en la definición de actividad profesional que el mismo contiene, lo que, como ya se ha expuesto, no ocurre con la auditoría de cuentas.

De ello se deriva que no cabe aplicar a las sociedades de auditoría y, por consiguiente, a la sociedad Lan Auditores, S. L., las medidas previstas en la citada Disposición Transitoria, pues a ésta sociedad no le es de aplicación la Ley de Sociedades Profesionales en los términos considerados por el Sr. Registrador.

Quinto. La aplicación de la Ley de Sociedades Profesionales a las sociedades de auditoría puras.—Para el caso de que, no obstante lo expuesto, se considerase que la auditoría de cuentas es una actividad profesional, la aplicación de la Ley de Sociedades Profesionales debe producirse en unos términos que no son los que han sido empleados por el Sr. Registrador.

Y ello porque la Ley de Sociedades Profesionales, en su artículo 1.1 prevé que son sociedades profesionales aquellas sociedades que se dedican al ejercicio en común de «una» actividad profesional, previendo en su artículo 3 que las sociedades profesionales podrán dedicarse a varias actividades profesionales, siempre que no sean legalmente incompatibles, dando lugar a las llamadas sociedades multidisciplinares.

De ello puede deducirse que el legislador ha delimitado el ámbito de aplicación de la Ley de Sociedades Profesionales por referencia al ejercicio de una única actividad profesional, de modo que si las sociedades se dedicasen al ejercicio en común de una o varias actividades profesionales y, al tiempo, al ejercicio de otra u otras actividades no profesionales, esas sociedades, por decisión del legislador, deben quedar al margen del ámbito de aplicación de la Ley de Sociedades Profesionales. Ésta sólo se aplica a las sociedades que ejerzan actividades profesionales, pero no, en definitiva, a aquellas que ejerzan al tiempo actividades profesionales y no profesionales.

A ello ha de unirse que la Ley de Sociedades Profesionales exige la «exclusividad» en el ejercicio de la actividad profesional. Ello quiere decir que aquellas sociedades que reúnan en su objeto social, o desarrollen en su actividad, una actividad profesional (o varias, en el caso de las sociedades multidisciplinares del artículo 3 de la Ley de Sociedades Profesionales) y una o varias actividades de carácter no profesional no tienen la obligación de adaptarse a la Ley de Sociedades Profesionales, precisamente por no concurrir en ellas la nota imperativamente impuesta por el legislador de la exclusividad del objeto.

La explicitada voluntad del legislador es la de permitir la aparición de un nuevo profesional, la sociedad profesional, en garantía de los profesionales y de los clientes o usuarios de sus servicios profesionales, pero no la reconfiguración de la actividad empresarial, hasta el punto de derivar en la prohibición implícita de que las actividades profesionales se ejerzan conjuntamente con actividades no profesionales.

La exclusividad impide, por consiguiente, exigir la adaptación a aquellas sociedades que son «mixtas», en el sentido de reunir en su objeto social varias actividades, una o varias profesionales (de ahí, la posible existencia de las sociedades multidisciplinarias del artículo 3 de la Ley de Sociedades Profesionales), y otra u otras no profesionales. Esta postura puede considerarse compartida por esta Dirección General en sus Resoluciones de 21 de diciembre de 2007 y 1 de marzo de 2008, en la medida en que refiere el ejercicio de la actividad profesional a quienes sean profesionales (socios o no socios) y examina un supuesto en que la configuración del objeto social, aun referido en último término a una sociedad de intermediación, le permite afirmar que existen actividades que no puede realizar la sociedad profesional, por su carácter de no profesionales («lo que debe entenderse en el sentido de excluir que las actividades cuestionadas por el Registrador en su calificación sean desarrolladas por la propia sociedad como verdadero profesional (más bien mediante la ejecución de actos por los profesionales bajo la denominación social) con imputación a aquélla –directamente– de los derechos y obligaciones inherentes al ejercicio de dicha actividad como titular de la relación jurídica con el cliente; exclusión que vendría determinada por la falta de cumplimiento de los requisitos legalmente exigidos para el desenvolvimiento de tal actividad en esta precisa forma»).

Por ello se entiende que la sociedad Lan Auditores, S. L., que se dedica, como reza en su objeto social (artículo 2 de los Estatutos, conforme a la escritura), a las actividades de prestación de servicios en el ámbito de la auditoría contable, en su más amplio sentido, y al «asesoramiento y mediación en la prestación [de] servicios a toda clase de personas físicas y jurídicas, públicas y privadas, en materia tributaria, contable, mercantil, así como la realización de informes, recursos y gestiones que fueran inherentes a dichos fines, incluso la representación, previo mandato, ante cualquier organismo, tanto de la Administración Central, Autonómica o Local y oficinas privadas», no es una sociedad pura y, en cuanto tal, no ha de adaptarse a los preceptos de la Ley de Sociedades Profesionales, por ser ello contrario al mandato de exclusividad de su artículo 2.

Sólo en el caso de que la sociedad en cuestión tenga un objeto puro (único y exclusivo), debería producirse la adaptación, sin perjuicio de lo expuesto con anterioridad, en el sentido de considerar que la actividad de auditoría ejercida en forma societaria no se sujeta a la Ley de Sociedades Profesionales en los términos que resultan de su artículo 1.1 y de su Disposición Transitoria Primera y han sido sostenidos en su calificación por el Sr. Registrador.

IV

Conforme al artículo 327 de la Ley Hipotecaria se dio traslado del recurso al Notario autorizante de la escritura calificada, quien mediante escrito de 28 de enero de 2009, presentó las siguientes alegaciones:

Los problemas vienen de la defectuosa redacción de la Ley de Sociedades Profesionales, al establecer como estímulo a la adaptación a la misma, un plazo de adaptación, transcurrido el cual, se produce la disolución de pleno derecho, y sin posibilidad de reactivación, de aquellas sociedades profesionales no adaptadas, lo que produce verdaderamente unos efectos drásticos e inaceptables por las empresas en todas las ocasiones. La disolución de pleno derecho supone que una empresa en plena actividad, pasa a un estado latente de imposibilidad de continuación de sus relaciones jurídicas, salvo las de liquidación, con lo cual ocasiona efectos muchas veces irreparables.

Ya la anterior Reforma de la Ley de Sociedades Mercantiles de 1989, que ordenaba la modificación estatutaria de las Mercantiles anónimas a la cifra de diez millones de pesetas, bajo pena de disolución de pleno derecho, fue interpretada de forma muy benigna por esta Dirección General de Registros, tratando de dar salida a los miles de sociedades no adaptadas. Esta medida y sus resultados debería haber servido de experiencia al legislador, y al tiempo debe hacerse una interpretación flexible más benigna a tan drástica solución.

Es verdad que existen argumentos muy fuertes a favor de disolución radical por falta de adaptación a la Ley de Sociedades Profesionales 2/2007, en especial y sin lugar a

dudas la interpretación literal de la ley, pero los argumentos en contra, en cuanto a las consecuencias que pueden arrastrar a muchas sociedades a situaciones no deseadas, deben conducir a la reflexión. En uno de estos supuestos muy dudosos de disolución de pleno derecho se encuentran las Sociedades de Auditorías. Hay argumentos bastante notables para no adoptar esta medida radical:

La propia disposición adicional 1.^a de la LSP establece que «los preceptos de esta Ley, serán de aplicación a las sociedades de auditoría «en lo no previsto». Es decir, hay aspectos en estas Entidades que escapan a la nueva norma, que le hace dar preferencia a la Ley de Auditorías 19/1988 y Reglamento 1636/1990, frente a la LSP.

La citada Ley de Auditoría no sólo establecía ya la posibilidad de constitución de estas sociedades como profesionales, sino que indicaba los requisitos que debían cumplir y la responsabilidad solidaria de la sociedad y los socios por el ejercicio de la actividad. Es decir eran ya verdaderas sociedades profesionales con una constitución y requisitos diferentes de los que exige la nueva norma, por lo que pudiera entenderse que la nueva LSP es sólo supletoria de aquélla.

En tal sentido, el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC) se equiparó a un Registro profesional a los efectos de la nueva ley e incluso, al tiempo de su discusión en Cortes, hubo por parte del Grupo de CIU un intento de supresión de la adicional 1.^a entendiéndose que «en tanto que profesión regulada y objeto de supervisión pública, por su régimen especial, y atribuyéndose al ICAC la supervisión de su actividad, esto era suficiente garantía que hacía supletoria la LSP, ya que ésta introducía un elemento que lejos de suplir eventuales lagunas normativas, introducía (como se ha visto) un elemento de inseguridad jurídica que es necesario evitar».

El propio ROAC ha remitido a todas las Sociedades Auditoras una Circular en las que estima no les es aplicable sino supletoriamente dicha nueva Ley, ya que como tales sociedades profesionales se rigen por la norma especial.

En definitiva:

1.º La existencia de una disposición especial en la LSP establece la aplicación de la nueva ley en cuanto no esté previsto en la normativa especial de las Auditorías, lo que puede indicar que esta norma es de prioritaria aplicación sobre aquella.

2.º El control oficial de estas Sociedades por el ROAC como verdadero Registro profesional, integrado en un Organismo Autónomo (Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas) adscrito al Ministerio de Economía, hace que lo separe de los colegios profesionales ordinarios, y que se pueda entender que son sociedades profesionales especiales.

3.º Los requisitos especiales de constitución de estas entidades, que ya eran profesionales al tiempo de la entrada en vigor de la LSP, hace que se siga dudando de la aplicación inmediata de la nueva norma, la cual puede (incluso vista su discusión en Cortes) no ser aplicable, sino en lo no previsto, y desde luego al tratarse de tales entidades especiales, puede que no se aplique a ellas esa disolución drástica, por falta de adaptación.

4.º Existe en ellas la posibilidad de que su objeto social, pese a ser sociedades profesionales, incluya conjuntamente el ejercicio de otras actividades, y por tanto no sea exclusivo. Así como que la titulación de sus socios sea realmente diversa y no necesariamente universitaria.

Todo ello hace muy difícil su encuadre dentro de la nueva Ley, y por tanto condenarlas directamente a su disolución sin más, y ello tomando en cuenta que una circular del propio ROAC, las excluye de la aplicación de la Ley, que por tanto mayoritariamente no han procedido a su adaptación (y recordemos que éste se encuadra dentro de un Organismo dependiente de la Administración del Estado), se estima que no es procedente, o al menos es muy dudosa, la aplicación de la norma que implica su disolución de pleno derecho en caso de falta de adaptación de sus estatutos.

V

Mediante escritos con fecha de 5 de febrero de 2.009 el Registrador Mercantil emitió informe y elevó el expediente a esta Dirección General, con registro de entrada el día 9 del mismo mes.

Fundamentos de derecho

Vistos: el artículo 326 de la Ley Hipotecaria; 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 y 5 de marzo de 2009.

1. En el supuesto del presente recurso se pretende la inscripción de una escritura de elevación a público de acuerdos sociales de cambio de estructura del órgano de administración, nombramiento de administrador único y modificación de estatutos de una sociedad de responsabilidad limitada que tiene por objeto la auditoría de cuentas y que, mediante dicha modificación estatutaria pretende ampliar el objeto social a otras actividades.

El Registrador Mercantil suspende la inscripción solicitada porque, a su juicio, al tratarse de una sociedad profesional sujeta a la Ley 2/2007 de Sociedades profesionales y no haber presentado en el Registro la escritura de adaptación a la misma antes del transcurso del plazo de dieciocho meses desde la entrada en vigor de dicha Ley, ha quedado disuelta de pleno derecho, según las disposiciones adicional primera y transitoria primera de la misma.

La sociedad 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 que, por ello, esta Ley no es de aplicación a la actividad de auditoría sino únicamente a través de su disposición adicional primera, con carácter supletorio, en todo lo no previsto en su normativa especial, por lo que no obliga a las sociedades de auditoría a adaptarse a sus previsiones ni son aplicables las medidas establecidas en la disposición transitoria citada por el Registrador.

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 de la sociedad 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 de la sociedad 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 último, cabe recordar que el presente recurso debe ceñirse únicamente a las cuestiones que estén directa e inmediatamente relacionadas con la calificación del Registrador (artículo 326 de la Ley Hipotecaria), por lo que no cabe decidir en este expediente sobre el contenido del nuevo artículo estatutario relativo al objeto social de la entidad recurrente.

6. 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, 6 de marzo de 2009.–La Directora General de los Registros y del Notariado, Pilar Blanco-Morales Limones.