

III. OTRAS DISPOSICIONES**MINISTERIO DE JUSTICIA**

8590 *Resolución de 21 de junio de 2017, de la Dirección General de los Registros y del Notariado, en el recurso interpuesto contra la nota de calificación extendida por el registrador mercantil y de bienes muebles III de Valencia, por la que se suspende el depósito de cuentas del ejercicio 2015 de una entidad mercantil.*

En el recurso interpuesto por don M. A. P., en nombre y representación de la sociedad «Mantenimiento de Estaciones, S.L.», contra la nota de calificación extendida por el registrador Mercantil y de Bienes Muebles III de Valencia, don Carlos Javier Orts Calabuig, por la que se suspende el depósito de cuentas del ejercicio 2015 de dicha entidad mercantil.

Hechos

I

Se presentó en el Registro Mercantil de Valencia el depósito de cuentas del ejercicio 2015 de la sociedad mercantil «Mantenimiento de Estaciones, S.L.», causando el asiento 62.837 en el Diario 38. Del informe de auditoría que acompañaba a las cuentas para su depósito resultaba literalmente lo siguiente: «Fundamentos de la denegación de opinión 1. Como consecuencia de nuestro trabajo hemos detectado un error de sobrevaloración de la obra ejecutada pendiente de certificar a 31/12/2015 por importe de 51.150 euros y un defecto en la periodificación de los gastos de aprovisionamiento por un importe de 52.751 euros. En consecuencia, el resultado antes de impuestos está sobrevalorado por 103.901 euros. 2. Según carta del abogado de 26 de octubre de 2016 se ha planteado un Recurso de Amparo ante el Tribunal Constitucional, por la reclamación de fecha 17 de septiembre de 2014, de 96.893 euros (de los que 80.744 euros corresponden al principal de la deuda y 16.149 euros al recargo del 20%) de la Dirección Provincial de Valencia de la Tesorería General de la Seguridad Social, por diferencias de cotizaciones, al entender ésta que están sujetas a cotización las dietas (que cubren gastos de desplazamiento y hospedaje) que se abonan a los trabajadores desplazados a lo largo de las líneas ferroviarias, donde se realizan fundamentalmente tareas de desbroces, podas, tratamientos químicos y con herbicidas, modificación de taludes, terraplenes, etc. Este hecho, no está reflejado en la cuenta anuales adjuntas. De haberse contabilizado de acuerdo con los criterios establecidos en el marco normativo de información financiera aplicable, las reservas se habrían visto minoradas en 80.744 euros y los resultados del ejercicio en 16.149 euros. 3. En la realización de los procedimientos de auditoría, no hemos dispuesto del libro de actas de reuniones de los diferentes órganos de la sociedad que pudieran haberse celebrado durante el año 2015 y hasta la fecha de este informe. En consecuencia, desconocemos el efecto que pudiera derivarse de cualquier decisión adoptada. 4. En relación con el procedimiento de obtención de evidencia de las operaciones de venta reconocidas en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio 2015, hemos podido comprobar que existe una operación, realizada con la Mercantil Fprz Investment Energetic, S.L, con un presupuesto inicial de 606.628 euros, el cual finalmente aparece reconocida por un importe total de 477.836 euros. No obstante, lo anterior, no ha resultado posible obtener evidencia de la bondad del procedimiento de control interno que tiene la Entidad implantado en relación con la corrección a la baja del precio final facturado por este proyecto. Asimismo, no ha sido posible comprobar la razonabilidad de los costes imputados al mismo. 5. De acuerdo con el trabajo de obtención de evidencia realizado en relación con los costes imputados a los diferentes proyectos, que aparecen registrados en

el epígrafe de aprovisionamiento de las cuentas de pérdidas y ganancias del ejercicio 2015, hemos detectado debilidades significativas de control interno en cuanto a la afectación a algunos proyectos de los costes reconocidos contablemente, que podría afectar a la fiabilidad de la valoración del grado de realización de los mismos en la fecha de cierre del ejercicio y por tanto al importe neto de la cifra de negocios. Denegación de la opinión Debido a los efectos muy significativos descritos en los apartados 3, 4 y 5 del párrafo de «Fundamentos de la denegación de opinión», no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría. En consecuencia, no expresamos una opinión sobre las cuentas adjuntas».

II

La presentación de dichas cuentas del ejercicio 2015 fueron objeto de la siguiente nota de calificación en el Registro Mercantil de Valencia: «Carlos Javier Orts Calabuig, Registrador Mercantil de Valencia, 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 el depósito solicitado conforme a los siguientes hechos y fundamentos de Derecho: Hechos: Asiento: 38/62837 Fecha de presentación: 14/11/2016. N.º de entrada: 2/2016/5.903,1. Sociedad: Mantenimiento de Estaciones Sociedad Limitada Ejercicio depósito: 2015 Fundamentos de Derecho (defectos): 1. No puede considerarse el informe de auditoría presentado el que exige el artículo 366.1.4.º del Reglamento del Registro Mercantil, al tratarse de un Informe con opinión denegada (no se emite opinión), debido al efecto muy significativo de las limitaciones que constan en el mismo, resultando del análisis de las mismas, que la causa de ello es claramente imputable a la sociedad, y en concreto en los apartados 1 a 5 del Fundamento de la denegación de opinión, por lo que tal Informe no puede ser tenido en cuenta a fin de depositar las cuentas anuales. Resoluciones de la DGRN de fechas 23 y 24 de octubre 2014, publicadas en el “BOE” del día 25 de noviembre de 2014, 2 de julio de 2015, publicada en el “BOE” del día 12 de agosto de 2015 y 2 de enero de 2017, publicada en, el “BOE” del día 25 de enero de 2017. Defecto de carácter denegatorio. En relación con la presente calificación: (...) Valencia, a 28 de febrero 2017 (firma ilegible) El Registrador».

III

Contra la anterior nota de calificación, don M. A. P., en nombre y representación de la sociedad «Mantenimiento de Estaciones, S.L.», interpuso recurso el día 31 de marzo de 2017 mediante escrito, alegando, resumidamente: Primero.—Que el informe con opinión técnica denegada no debe confundirse con el informe con opinión desfavorable. Segundo.—Que toda opinión denegada no tiene por qué implicar el rechazo del depósito de las cuentas; y así, cuando del informe de auditoría pueda deducirse una información clara sobre el estado patrimonial de la sociedad, no debe ser objeto de rechazo aun cuando el auditor, por cuestiones técnicas, no emita opinión. Tercero.—Que no nos encontramos ante un supuesto donde las salvedades supongan la limitación absoluta al auditor para realizar el trabajo encomendado (artículo 5.2.b) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas), ni tampoco ante la falta de elementos de análisis producida por la escasa o nula obtención de información (en los términos del artículo 7.2.b) del Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio). Cuarto.—Que las salvedades vienen referidas a cuestiones muy concretas, cuantificadas en su mayoría, correspondientes a partidas totalmente identificadas. Quinto.—Que la única salvedad que no se encuentra cuantificada es la referida a la no disponibilidad del libro de actas. Sexto.—Que la denegación del depósito de las cuentas anuales fundada en el contenido del informe de auditoría tiene carácter restrictivo, pues la finalidad del depósito de cuentas no es sino la de dar publicidad material a la contabilidad de las sociedades. Es por ello por lo que debe prevalecer el derecho de los socios y de terceros a conocer el contenido de las cuentas, así como los extremos que el auditor cuestiona, una

información de la que se verán privados por la falta de depósito de las cuentas. Séptimo.— La gravedad del efecto que se producirá en caso de no depositarse las cuentas de la sociedad, esto es, el cierre registral, el cual, por su carácter sancionador, ha de ser objeto de interpretación estricta. Octavo.—Que el Registro Mercantil manifiesta que, del análisis de las limitaciones contenidas en el informe de auditoría de las cuentas, se concluye que la causa de las limitaciones es imputable a la sociedad, pero dicha afirmación no se desprende del contenido del informe de auditoría. Noveno.—Que de la regulación contenida en los artículos 280 de la Ley de Sociedades de Capital y 368 del Reglamento del Registro Mercantil, no puede deducirse que el legislador haya querido encomendar al registrador Mercantil una función de control sobre la exactitud de las cuentas de las sociedades, verificando si ofrecen una imagen fiel del patrimonio de la sociedad, ni menos aún la de supervisar la actuación de los auditores. Cita las Resoluciones de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 10 de enero, 11 de marzo y 25 de abril de 2014, 20 de octubre de 2015 y 28 de abril y 3 de mayo de 2016. Por todo ello, solicita se anule el oficio notificado.

IV

El registrador emitió informe el día 7 de abril de 2017, manteniendo en su integridad la calificación, y elevó el expediente a este Centro Directivo.

Fundamentos de Derecho

Vistos los artículos 1, 2, 3, 4 y 5 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas; 34 del Código de Comercio, 268, 269, 279 y 280 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; 361 y 365 a 371 del Reglamento del Registro Mercantil; 5, 6 y 7 del Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, y las Resoluciones de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 28 de agosto de 1998, 17 de mayo y 3 de julio de 2001, 18 de septiembre de 2002, 5 de mayo de 2004, 25 de mayo de 2009, 21 de noviembre de 2011, 29 de enero, 5 de septiembre y 12 y 13 de noviembre de 2013, 8 y 10 de enero, 11 de marzo, 23, 24, 25 y 26 de junio, 18 de septiembre y 23 y 24 de octubre de 2014, 10 de febrero, 28 de abril y 3 de mayo de 2016 y 2 de enero y 30 de marzo de 2017.

1. Nuevamente vuelve a plantearse ante esta Dirección General la cuestión de si puede procederse al depósito de cuentas de una sociedad cuando el preceptivo informe de auditor que las acompaña contiene una opinión denegada.

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

Los artículos 4 a 6 del Real Decreto 1517/2011 (que desarrollaban lo dispuesto en los artículos 1, 2 y 3 del texto refundido de la anterior Ley de Auditoría de 2011), establecen expresamente que la auditoría de las cuentas anuales consistirá en revisar y verificar éstas a los efectos de dictaminar si dichas cuentas expresan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, del resultado de sus operaciones y, en su caso, de los flujos de efectivo de la entidad auditada, de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

En el mismo sentido, la vigente Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, en sus artículos 1 y 4, viene a disponer que «se entenderá por auditoría de cuentas la actividad consistente en la revisión y verificación de las cuentas anuales, así como de

otros estados financieros o documentos contables, elaborados con arreglo al marco normativo de información financiera que resulte de aplicación, siempre que dicha actividad tenga por objeto la emisión de un informe sobre la fiabilidad de dichos documentos que pueda tener efectos frente a terceros» y «las dos modalidades de auditoría de cuentas que se incluyen en el ámbito de aplicación de esta Ley son: 1) La auditoría de las cuentas anuales, que consistirá en verificar dichas cuentas a efectos de dictaminar si expresan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad auditada, de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación. Asimismo, comprenderá la verificación del informe de gestión que, en su caso, acompañe a las cuentas anuales, a fin de dictaminar sobre su concordancia con dichas cuentas anuales y si su contenido es conforme con lo establecido en la normativa de aplicación. 2) La auditoría de otros estados financieros o documentos contables, que consistirá en verificar y dictaminar si dichos estados financieros o documentos contables expresan la imagen fiel o han sido preparados de conformidad con el marco normativo de información financiera expresamente establecido para su elaboración. Lo establecido en esta Ley sobre los trabajos e informes de auditoría de las cuentas anuales será de aplicación, con la correspondiente adaptación, a los trabajos e informes de auditoría de otros estados financieros o documentos contables».

3. Desde el punto de vista del Registro Mercantil y a los efectos de decidir si las cuentas de una sociedad determinada pueden o no ser objeto de depósito, es competencia del registrador Mercantil y de esta Dirección General en vía de recurso determinar el valor de dicho informe a los efectos de practicar operaciones en el Registro Mercantil. En este sentido, para determinar si procede el depósito de cuentas de una sociedad obligada a auditarse, es preciso analizar si con el informe aportado se cumple o no con la finalidad prevista por la legislación de sociedades y si con él se respetan debidamente los derechos del socio cuando se ha instado su realización.

4. En este contexto, el artículo 5 de la vigente Ley de Auditoría de Cuentas distingue adecuadamente los supuestos en que el auditor ha llevado a cabo su tarea de aquellos otros en que no ha sido así. En el primer caso, el informe de auditoría contendrá, en su caso, manifestación explícita de las reservas o salvedades detectadas en el desarrollo del trabajo de auditoría, así como de cualquier aspecto que, no constituyendo una reserva o salvedad, el auditor deba o considere necesario destacar en el informe, a fin de enfatizarlas. Por ello, la opinión técnica del auditor habrá de manifestar, sin ambages, su valoración sobre si las cuentas anuales de un determinado ejercicio expresan dichos extremos en el ejercicio finalizado en fecha cierta, de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación. Ello conduce a que puedan ser expresados cuatro tipos de opiniones técnicas: favorable, con salvedades, desfavorable y denegada, conforme al apartado e) del referido artículo 5 de la Ley de Auditoría de Cuentas.

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

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

Respecto a la evaluación del supuesto de informe con opinión desfavorable hay que partir de que conlleva la afirmación del auditor de que las cuentas analizadas no expresan

la imagen fiel del patrimonio social, de su situación financiera y, en su caso, del resultado de las operaciones y de los flujos de efectivo (artículos 3.1.c) la Ley de Auditoría y 6.1 de su Reglamento).

El artículo 6 del Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, determina que «1. El auditor de cuentas manifestará en el informe, de forma clara y precisa, su opinión técnica sobre si las cuentas anuales de un determinado ejercicio expresan la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la entidad auditada, a la fecha de cierre del ejercicio, así como del resultado de sus operaciones y, en su caso, de los flujos de efectivo correspondientes al ejercicio finalizado en dicha fecha, de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación. 2. La opinión podrá ser favorable, con salvedades, desfavorable o denegada. Cuando no existan reservas o salvedades la opinión técnica será considerada “favorable”. En el supuesto contrario, cuando existan tales reservas se deberán poner de manifiesto todas ellas en el informe, indicando su naturaleza en el párrafo de opinión, y la opinión técnica será calificada de “opinión con salvedades” o “desfavorable”, atendiendo a lo establecido en las normas de auditoría. 3. Si en el desarrollo de la actividad regulada por el presente Reglamento, el auditor de cuentas, llegado el momento de emitir la opinión técnica a que se refiere el apartado uno anterior, encontrara razones para abstenerse de efectuar tal pronunciamiento, deberá hacer constar en el informe de auditoría las mismas, poniendo de manifiesto cuantos detalles e información complementaria sean necesarios; calificándose este supuesto como informe de auditoría con “opinión denegada”».

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

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

6. Ahora bien, hay que tener en cuenta que el informe que realiza el auditor de cuentas, como profesional independiente y experto en la materia, no es sino una opinión calificada sobre el grado de fiabilidad de los documentos contables auditados. Se trata de un documento mercantil que contiene la opinión técnica del auditor sobre las cuentas anuales que ha verificado, pero no deja de ser una opinión, expresión que significa «dictamen o juicio que se forma de algo cuestionable» y que, por tanto, al ser cuestionable

es posible que los administradores de la sociedad al formular las cuentas, los socios al aprobarlas e incluso los tribunales de Justicia al resolver sobre dicha materia mantuvieran una opinión distinta.

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

La Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 10 de enero de 2014 admitió el depósito de cuentas con un informe de auditoría en el que no se expresaba una opinión sobre las cuentas anuales debido al efecto muy significativo de las incertidumbres observadas por el auditor, entendiéndose que la falta del depósito de las cuentas desvirtuaría su finalidad y sustraería a los socios y a los terceros una información mercantil relevante. En esta Resolución se matizó la doctrina anterior (Resoluciones de 29 de enero y 23 de febrero de 2013). No debe admitirse el depósito de cuentas cuando los motivos que impiden al auditor expresar su opinión, pueda ser imputada a la actitud de la propia sociedad, por haberse comprometido la objetividad o independencia del auditor o por no haberse realizado por la sociedad la entrega de la documentación correspondiente (artículos 3.2 de la Ley anterior, hoy 5.2 de la vigente Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, y 7.2 del Reglamento que desarrollaba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011; vid. Resoluciones de 28 de agosto de 1998 y 17 de mayo de 2001), pues en estos casos la admisión del depósito de cuentas implicaría una frustración de la finalidad de la Ley, así como de los derechos de los socios que instaron la auditoría y de los terceros, en su caso. Por otra parte, como se dijo en la Resolución de 11 de marzo de 2014 «(...) es forzoso reconocer que no toda opinión denegada tiene porqué implicar necesariamente el rechazo del depósito de cuentas. La conclusión anterior conlleva determinar en qué supuestos un informe de auditor con opinión denegada por existencia de reservas o salvedades es hábil a los efectos del depósito de cuentas. No se trata de una cuestión sencilla ciertamente dada la parquedad y ambigüedad con que se pronuncian las normas aplicables. Hay que partir en cualquier caso de que la finalidad de la norma es dar satisfacción al interés de socios y terceros o de un socio minoritario en que se nombre «un auditor de cuentas para que efectúe la revisión de las cuentas anuales de un determinado ejercicio (artículos 263.1 y 265.2 de la Ley de Sociedades de Capital)». Será por tanto este baremo el que ha de servir de guía para determinar si el informe aportado cumple o no con dicha finalidad. Al respecto tiene declarado esta Dirección General que el informe no puede servir de soporte al depósito de cuentas cuando del mismo no pueda deducirse racionalmente ninguna información clara, al limitarse a expresar la ausencia de opinión sobre los extremos auditados (vid. Resoluciones en los «Vistos»). A contrario, cuando del informe de auditoría pueda deducirse una información clara sobre el estado patrimonial de la sociedad no debe ser objeto de rechazo aun cuando el auditor, por cuestiones técnicas, no emita opinión. Este criterio obliga a realizar un análisis del informe del auditor presentado junto con las cuentas y, especialmente, de las salvedades que en el mismo se realizan a fin de concluirse, con independencia del hecho de que impidan formular al auditor una opinión de acuerdo a las normas técnicas de actuación, las mismas impiden o frustran el interés del socio a la revisión de las cuentas anuales y de los eventuales terceros, de modo que solamente cuando así ocurra deba rechazarse su depósito en el Registro Mercantil».

Es cierto que no puede equipararse la opinión técnica denegada a la opinión técnica desfavorable puesto que las limitaciones al alcance o las incertidumbres, no impiden

necesariamente que las cuentas puedan reflejar la imagen fiel de la sociedad, pero si es cierto que ambas pueden contener información especialmente relevante para los socios y terceros, por lo que tal como establece la Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 10 de enero de 2014 la falta de depósito sustraería a los socios y terceros dicha información.

La denegación del depósito de cuentas fundada en el contenido del informe del auditor debe tener un carácter restrictivo, puesto que sólo excepcionalmente se puede privar de la información a quienes tienen derecho a conocer el contenido de las cuentas y en tales casos la decisión tiene que necesariamente estar dirigida a proteger un interés concreto, como será el caso del socio minoritario que ha solicitado el nombramiento de auditor al registrador Mercantil cuando la sociedad pretende burlar su derecho no suministrando información al auditor. Igual consideración merece el supuesto de sociedad obligada a verificación cuando del informe del auditor resulte la imposibilidad de satisfacer el interés de los socios o terceros de conocer el estado patrimonial de la sociedad.

7. Las anteriores consideraciones no implican en ningún caso que el registrador Mercantil, como afirma el escrito de recurso, se exceda de sus competencias invadiendo las propias de los auditores o de los tribunales de Justicia.

El registrador no controla la exactitud de las cuentas anuales de la sociedad ni supervisa la actuación de los auditores. El informe de verificación es un informe pericial llevado a cabo por el técnico señalado por la Ley que es quien lleva a cabo la tarea de supervisión de las cuentas anuales de la sociedad y en cuyo contenido basa su actuación el registrador mercantil, pero sin que de ello resulte ni una valoración de las cuentas anuales (que ha sido llevada a cabo por el auditor), ni una revisión de la actuación del auditor (que no es objeto de discusión). Como afirma nuestro Tribunal Supremo en su Sentencia de 30 de septiembre de 2002 el informe del auditor es la prueba pericial utilizada por el juez para formar su opinión.

8. En el presente caso, resumidamente, el auditor deniega la emisión de opinión, en base a los siguientes fundamentos: 1) error de sobrevaloración de una obra ejecutada por importe de 51.150 euros y defecto en la periodificación de los gastos de aprovisionamiento por un importe de 52.751 euros, por lo que el resultado antes de impuestos, el auditor entiende, está sobrevalorado en 103.901 euros; 2) no contabilización de un recurso de amparo por una reclamación de la Dirección Provincial de Valencia de la Tesorería General de la Seguridad Social de 96.893 euros que, de haberse contabilizado, el auditor entiende, supondría la minoración de las reservas en 80.744 euros y de los resultados del ejercicio en 16.149 euros; 3) falta de disponibilidad por parte del auditor del libro de actas de las reuniones de los órganos de gobierno de la sociedad del año 2015; 4) falta de obtención de evidencia de la bondad del procedimiento de control interno que tiene la entidad implantado en relación con la corrección a la baja del precio final facturado, e imposibilidad de comprobar la razonabilidad de los costes imputados, en una operación presupuestada inicialmente en 606.628 euros y que, finalmente, se reconoce en 477.836 euros, y 5) observancia de debilidades significativas de control interno en cuanto a la afectación a algunos proyectos de los costes reconocidos contablemente, que podría afectar a la fiabilidad de la valoración del grado de realización de los mismos en la fecha de cierre del ejercicio y, por tanto, al importe neto de la cifra de negocios.

Atendidas las consideraciones anteriores el recurso debe prosperar. Del informe del auditor que acompaña a las cuentas anuales para su depósito resulta efectivamente que aquél se abstiene de emitir opinión, pero de su contenido no resulta que las limitaciones que señala puedan llegar a tener la trascendencia de cerrar el Registro.

Los fundamentos primero, segundo y cuarto hacen referencia a importes concretos relativos a partidas totalmente identificadas; el fundamento tercero ya fue resuelto por este Centro Directivo en Resolución de 3 de mayo de 2016 en el sentido de que no es motivo suficiente para impedir el depósito, por el carácter restrictivo que ha de tener la denegación fundada en el contenido del informe del auditor y porque el conocimiento de aquellos datos a los que el auditor no ha tenido acceso es relevante; el fundamento quinto plantea una

mayor dificultad al referirse a una limitación al alcance sobre los importes que figuran en el epígrafe de aprovisionamientos (costes de los proyectos), y que pudieran afectar a dicho epígrafe y al resultado del ejercicio, que debe evaluarse atendiendo a su importancia relativa en relación con las cuentas anuales de la entidad (cifra de negocios, resultados, capital, total activos, etc.), puesto que pudiera ser muy relevante para la imagen fiel que las citadas cuentas deben representar. Debe tenerse en cuenta que dicha salvedad, por sí sola, en el caso de que fuese muy significativa sobre las cuentas anuales, es la que podría haber llevado al auditor a denegar la opinión, dado que en todas las salvedades restantes (1, 2 y 4) se cuantifican los efectos de las incorrecciones o incertidumbres. Sin embargo, y pese a lo indicado, debe tenerse en cuenta que también esta información proporcionada por el auditor puede resultar relevante para socios y terceros.

En consecuencia, esta Dirección General ha acordado estimar el recurso y revocar la nota de calificación del registrador.

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