

I. DISPOSICIONES GENERALES

MINISTERIO DE JUSTICIA

1494 *Instrucción de 9 de febrero de 2016, de la Dirección General de los Registros y del Notariado, sobre cuestiones vinculadas con el nombramiento de auditores, su inscripción en el Registro Mercantil y otras materias relacionadas.*

La obligación de someter las cuentas sociales a auditoría contable fue introducida en nuestro ordenamiento, prescindiendo de otros antecedentes, por la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, que incorporó a nuestro ordenamiento la VIII Directiva del Consejo (84/253/CEE) en materia de sociedades. La regulación se completó mediante la reforma de la Ley de Sociedades Anónimas de 17 de julio de 1951 que llevó a cabo 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. El Reglamento del Registro Mercantil, aprobado por el Real Decreto 1597/1989, de 29 de diciembre, introdujo por primera vez normas de procedimiento registral relativas al nombramiento e inscripción en el Registro Mercantil del nombramiento de auditor.

Las distintas modificaciones llevadas a cabo en sede de auditoría de cuentas y de régimen de sociedades de capital no han tenido un reflejo en la regulación reglamentaria que en su regulación actual, Reglamento del Registro Mercantil aprobado por el Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, es sustancialmente idéntica a la anterior.

La reciente aprobación de la Ley 22/2015, de 20 julio, de Auditoría de Cuentas hace necesario dictar la presente instrucción, a la espera de un nuevo Reglamento del Registro Mercantil, con el objeto de dictar instrucciones para que los registradores mercantiles dispongan de pautas de actuación ante distintas situaciones provocadas por las sucesivas reformas o introducidas por la nueva legislación de auditoría.

Por todo ello, en ejercicio de las competencias atribuidas a este Centro Directivo por los artículos 260 y siguientes de la Ley Hipotecaria en materia de organización y funcionamiento de los Registros de la Propiedad, Mercantiles y de Bienes Muebles, así como por el Real Decreto 453/2012, de 5 de marzo, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Justicia, y previo informe del Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España y del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, se dictan las siguientes Instrucciones.

En su virtud, dispongo:

Primera. Consulta por el registrador mercantil del listado de auditores ejercientes del Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

Tanto la derogada como la nueva Ley de Auditoría de Cuentas (respectivamente, el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio y la Ley 22/2015, de 20 de julio), sujetan el legítimo ejercicio de la función de auditor de cuentas a la previa inscripción de la correspondiente persona física o jurídica en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (cfr. artículo 7. 1 Real Decreto Legislativo 1/2011 y artículo 8.1 Ley 22/2015). La auditoría de cuentas constituye una profesión regulada cuyo ejercicio queda sujeto a autorización administrativa e inscripción posterior en el registro público indicado. Al igual que en otros supuestos de actividad sujeta a autorización administrativa, la acreditación de su obtención constituye un requisito para la inscripción en el Registro Mercantil (artículo 84 Reglamento del Registro Mercantil).

De conformidad con el artículo 28.1 del Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre por el que se aprueba el Reglamento de la Ley de Auditoría: «sólo los auditores de cuentas inscritos como ejercientes podrán actuar como responsables y firmantes de la actividad de auditoría de cuentas (...)).».

La disposición adicional novena, segundo párrafo, de la Ley 22/2015, de 20 de julio, dispone lo siguiente: «el registrador deberá verificar que el auditor de cuentas o sociedad de auditoría se encuentran inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas en la situación de ejerciente y no están en situación que les impida realizar la auditoría».

De la regulación legal resulta que no basta, pues, para inscribir el nombramiento de un auditor de cuentas anuales o de cuentas consolidadas en la hoja abierta a la entidad auditada o dominante del grupo de sociedades que del título presentado a inscripción resultaren los datos de inscripción del supuesto auditor en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas y/o la mera manifestación de la condición de ejerciente del designado. Por ello siempre que deba practicarse en la hoja abierta a una sociedad la inscripción de un auditor de cuentas, sea esta inscripción instada por la propia sociedad con carácter obligatorio o voluntario, o sea una inscripción practicada por acuerdo del propio registrador en expediente de jurisdicción voluntaria en los supuestos legalmente previstos, deberá proceder con carácter previo, a la comprobación de la cualidad de auditor ejerciente por parte del nombrado cuya inscripción va a practicarse.

A estos efectos y mediante la interconexión de los sistemas de información del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en los que se contengan la base de datos de los auditores inscritos como ejercientes en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC), y los de los distintos Registros Mercantiles, a través de los sistemas de información de su Colegio Profesional previstos en los artículos 106 y 107 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre; el registrador mercantil accederá telemáticamente a aquella base de datos para confirmar la posibilidad del nombramiento. En tanto no se lleve a cabo dicha interconexión, el registrador deberá comprobar de oficio la idoneidad del auditor nombrado por consulta directa al contenido del portal oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (<http://www.icac.meh.es/Consultas/roac/buscador.aspx>). En todo caso, los datos de inscripción del auditor en el ROAC y el hecho de haber realizado la comprobación se hará constar en la inscripción practicada y en la nota de despacho.

Llegado el caso de hacerse efectivo el nombramiento de un auditor suplente, el registrador deberá reiterar la comprobación realizada en su día de que se encuentra en estado de ejerciente, antes de practicar el asiento en la hoja de la sociedad.

Segunda. Fijación de los honorarios de los auditores designados por el registrador mercantil.

El artículo 21 del Texto Refundido de la derogada Ley de Auditoría de Cuentas, en relación con los honorarios de los auditores de cuentas, disponía que: «Los honorarios correspondientes a los servicios de auditoría se fijarán, en todo caso, antes de que comience el desempeño de sus funciones y para todo el periodo en que deban desempeñarlas (...)». En igual sentido se pronuncia el artículo 24.1 de la nueva Ley 22/2015, de 20 de julio. Por su parte, el Reglamento de desarrollo de la Ley de Auditoría, en relación con el contrato de auditoría, en su artículo 8, establece que: «Con carácter previo al inicio de la realización del trabajo de auditoría, deberá suscribirse un contrato de auditoría entre la entidad auditada y el auditor de cuentas. El contrato de auditoría de cuentas anuales ha de formalizarse por escrito e incluirá, de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, al menos, ... los honorarios, ... ».

El artículo 267.3 de la Ley de Sociedades de Capital dispone lo siguiente: «En los supuestos de nombramiento de auditor por el registrador mercantil, al efectuar el nombramiento, éste fijará la retribución a percibir por el auditor para todo el período que deba desempeñar el cargo o, al menos, los criterios para su cálculo. Antes de aceptar el encargo y para su inscripción en el Registro Mercantil, se deberán acordar los honorarios correspondientes. Los auditores podrán solicitar caución adecuada o provisión de fondos a cuenta de sus honorarios antes de iniciar el ejercicio de sus funciones».

Similar regulación contempla el artículo 40 del Código de Comercio cuando procediere el nombramiento del auditor a petición de persona con interés legítimo. El Registrador en este supuesto no solo debe fijar dicha retribución sino que también «deberá exigir al solicitante que adelante los fondos necesarios para el pago de la retribución al auditor».

Por su parte, el Reglamento del Registro Mercantil dispone lo siguiente en su artículo 362: «Retribución.–1. Al efectuar el nombramiento, el Registrador fijará la retribución a percibir por los auditores para todo el período que deban desempeñar el cargo o, al menos, los criterios para su cálculo. 2. La retribución del auditor habrá de ajustarse a las reglas y principios que se establezcan en las Normas Técnicas de Auditoría y, en su caso, a las normas que a tal efecto se dicten por parte del Ministerio de Justicia».

Y en su disposición final cuarta precisa que: « Se autoriza a la Ministra de Justicia para dictar las normas con arreglo a las cuales haya de fijarse la retribución de los expertos independientes y auditores nombrados por el Registrador Mercantil».

El Ministerio de Justicia no ha dictado normas relativas a los honorarios de auditores. Por otro lado, ni en el Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (aprobado por el Real decreto legislativo 1/2011, de 1 de julio), ni en la nueva Ley 22/2015, de 20 de julio, ni en el Reglamento de desarrollo de la Ley de auditoría, aprobado por Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, ni en las Normas Técnicas de Auditoría (resultado de la adaptación de las normas internacionales de Auditoría para su aplicación en España, publicadas por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 15 de octubre de 2013), existe previsión alguna en relación con la cuantía específica de los honorarios de los auditores de cuentas correspondientes a los trabajos de auditoría de cuentas realizados o la forma y plazos de cobro de dichos honorarios. Únicamente, en la Norma Técnica relativa al contrato o carta de encargo, se mencionan los honorarios como elemento a incluir en el contrato de auditoría.

En consecuencia, en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas no se establecen tarifas orientativas, ni se fijan criterios para su determinación, ni honorarios máximos o mínimos por la prestación de servicios profesionales. Tampoco se determina el número de horas a consumir en la realización de cualquier trabajo.

Cabe indicar que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en el ejercicio de su función supervisora, elabora anualmente un informe sobre la situación de la auditoría en España, en base a la información que los auditores y sociedades de auditoría deben remitir anualmente a ese Instituto. Entre los datos que figuran en dicho informe se encuentra el de facturación media por hora, tanto a nivel general como por sociedades de auditoría y auditores individuales. El último de estos informes se encuentra publicado en el Boletín del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas n.º 100, «Situación de la auditoría de cuentas en España-2014» (figurando como facturación media por hora una cantidad, en general, de alrededor de 66,61 euros). Es de tener en cuenta no obstante que este informe de facturación se elabora en base a la información proporcionada por los propios auditores y que en la fijación de honorarios para la elaboración de un trabajo concreto influyen otros factores de gran importancia como son la previsión temporal de número de horas requeridas así como la complejidad de los trabajos a llevar a cabo. En definitiva, no existen tarifas orientativas de carácter normativo, ni existe una cuantificación de honorarios posibles ni existe una normativa o regulación sobre el número de horas preciso para llevar a cabo los trabajos contemplados en la legislación de auditoría.

De la situación hasta ahora descrita resulta que el registrador mercantil no está en condiciones de fijar la retribución que la sociedad haya de satisfacer por las labores de auditoría, función que con independencia de su naturaleza legal, no deja de ser extraña dada la naturaleza contractual de las relaciones entre la sociedad y el auditor designado. A esta naturaleza alude el propio artículo 267.3 de la Ley de Sociedades de Capital cuando se refiere a la necesidad de acordar los honorarios antes de la aceptación del encargo de auditoría.

Ante la ausencia de una normativa de la que pueda deducirse un criterio de actuación por parte del registrador mercantil que permita el cumplimiento de su obligación legal, siempre que por parte de un registrador mercantil deba procederse al nombramiento de un auditor de cuentas, deberá remitirse, con carácter puramente informativo, a efectos de los criterios para el cálculo de los honorarios del auditor designado, al Boletín del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en el que se haya insertado el último informe sobre la facturación media por hora de los auditores, tanto a nivel general, como por sociedades de

auditoría y auditores individuales, advirtiendo que el importe concreto de los honorarios a devengar dependerá de la complejidad de las labores a realizar y del número de horas que se prevea para la realización de los trabajos.

En todo caso, se ha de cumplir estrictamente lo dispuesto en el artículo 362 del Reglamento del Registro Mercantil, de modo que el registrador deberá atender a las reglas y principios que se establezcan en las Normas Técnicas de Auditoría, y, en su caso, a las normas que a tal efecto se dicten por parte del Ministerio de Justicia.

En el caso del artículo 40 del Código de Comercio, el adelanto de los fondos necesarios para el pago de la retribución del auditor podrá sustituirse por un aval de entidad de crédito. El importe del aval a prestar, salvo acuerdo previo entre las partes, será fijado prudencialmente por parte del registrador, en ejecución del expediente, teniendo en cuenta las observaciones que realizase el auditor designado, la propia sociedad y el empresario sujeto a auditoría.

Tercera. Ampliación del plazo para que los auditores designados por el registrador mercantil puedan deliberar sobre la aceptación del encargo.

El plazo con que cuentan los auditores designados por el Registrador Mercantil para deliberar sobre la aceptación del encargo es de cinco días a contar desde la notificación, porque así resulta de lo que se establece en el artículo 344.2 del Reglamento del Registro Mercantil en materia de nombramiento de expertos independientes, aplicable supletoriamente al procedimiento de nombramiento de auditores en virtud de la remisión contenida en el artículo 364 del mismo Reglamento del Registro Mercantil.

Antes de aceptar el nombramiento, el auditor de cuentas «debe evaluar el efectivo cumplimiento del encargo de acuerdo con lo dispuesto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas» (cfr. artículo 265.3 Ley de Sociedades de Capital). Además, «Antes de aceptar el encargo y para su inscripción en el Registro Mercantil, se deberán acordar los honorarios correspondientes» (artículo 267.3 del mismo texto legal). En determinadas circunstancias, el plazo reglamentario puede parecer insuficiente toda vez que el propuesto debe ponderar los costes previsibles para el desempeño de la función así como su disponibilidad para realizar el trabajo dentro del plazo establecido y examinar su independencia y la eventual existencia de causas de incompatibilidad.

Por aplicación de lo establecido en la legislación de procedimiento administrativo, cuya normativa es supletoria de la contenida en el Reglamento del Registro Mercantil, según tiene reiteradamente declarado este Centro Directivo, el registrador podrá conceder, de oficio o a petición del auditor designado, la ampliación de dicho plazo, de conformidad con lo dispuesto en la normativa aplicable al procedimiento administrativo común de las Administraciones Públicas. También podrá concederse dicha ampliación a petición del auditor designado, antes de que venza el plazo para pronunciarse sobre la aceptación, mediante escrito en que se expongan las causas o razones para ello.

Si el auditor designado no acepta el cargo sin alegar causa alguna, o por causa no justificada a juicio del registrador, o bien por rechazar la notificación de su nombramiento, el registrador notificará esta circunstancia al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas a los efectos que procedan.

Cuarta. Entidades de interés público.

Consecuencia de la obligada trasposición al ordenamiento jurídico español de lo previsto en el Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril, del Parlamento Europeo y del Consejo, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público y por el que se deroga la Decisión 2005/909/CE, de la Comisión, Texto pertinente a efectos del EEE, el Capítulo IV de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, establece el régimen normativo-contable especial de la auditoría de cuentas en las «Entidades de interés público» comprendiendo aquellas entidades contempladas en el artículo 3.5 de la última Ley citada y en el artículo 15 del Reglamento que la desarrolla.

El informe de auditoría de las cuentas anuales de una entidad de interés público debe ajustarse a lo establecido en la Ley de Auditoría y en el artículo 10 del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril, por el que se establece un régimen singular de contratación, rotación y designación de auditores de cuentas (artículo 40 de la Ley de Auditoría y artículo 17 de su reglamento). Dicho régimen se refiere tanto a la existencia de limitaciones temporales respecto al periodo de contratación mínimo y máximo del auditor individual o sociedad de auditoría con la entidad auditada (conocido como rotación externa), como a limitaciones temporales respecto al auditor firmante del informe de auditoría o principal responsable de la sociedad de auditoría (rotación interna).

Con la finalidad de que el registrador mercantil, en el ámbito de su competencia, pueda ejercer un control sobre los periodos de contratación así como del cumplimiento del deber de rotación en relación al nombramiento de auditores (periodos mínimo y máximo de la rotación externa), como en sede de depósito de cuentas (rotación interna del auditor firmante o principal responsable de la sociedad de auditoría), resulta conveniente que se ponga a su disposición una herramienta informática que le permita conocer si la entidad a que se refiere la actuación tiene el carácter de «entidad de interés público» y cumple con las exigencias establecidas en los artículos citados.

A tal efecto, cuando estuviere disponible, el registrador deberá consultar de forma telemática, el listado habilitado al efecto para su acceso por los Registradores y que el Colegio de Registradores mantendrá actualizado en consideración a los listados que periódicamente se le remitan por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en el formato electrónico que se convenga.

Cuando la sociedad a que se refiera el nombramiento de auditor tuviera la consideración de entidad de interés público, el registrador mercantil velará por el cumplimiento de los límites temporales sobre designación del auditor individual designado o de la sociedad de auditoría, así como de las prórrogas en su caso (rotación externa).

Igualmente, en el caso de que las cuentas presentadas a depósito fueran las de una entidad de interés público, el registrador mercantil comprobará que se respeta lo previsto en materia de rotación de auditores en relación con el auditor que firmare el informe (rotación interna). El registrador mercantil hará constar en la hoja abierta a la sociedad auditada y mediante un asiento de inscripción, el nombre del auditor persona física que como «auditor principal responsable» hubiere firmado el informe de auditoría de cuentas a título individual –en cuyo caso deberá coincidir con el que conste inscrito– o en nombre de una sociedad de auditoría. De la inscripción practicada se dejará constancia en la nota de referencia al margen de la inscripción de nombramiento de auditor. En todo caso, se dará cuenta de estas inscripciones en la relación adicional que se remite al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en los términos previstos en la instrucción siguiente.

Quinta. Colaboración con el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

A los efectos de poder dar cumplimiento al deber de colaboración con el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por parte de la Dirección General de Registros y del Notariado, según la previsión contenida en la disposición adicional novena de la Ley 22/2015, de 20 de julio, dentro de los meses de agosto y febrero de cada año, el Colegio de Registradores de la Propiedad, Mercantiles y de Bienes Muebles de España remitirá a este Centro Directivo, en el formato electrónico que se convenga, una relación ordenada alfabéticamente de aquellas sociedades y demás entidades inscritas en los Registros Mercantiles correspondientes cuyas cuentas hubiesen sido depositadas acompañadas del informe de auditoría en el semestre precedente, con expresión indicativa de la denominación social de la entidad que depositare cuentas; el Registro Mercantil en que figurare inscrita la entidad; el ejercicio o ejercicios contables a los que se refieren las cuentas anuales depositadas; el número de identificación fiscal de la entidad, así como el nombre o denominación del auditor o sociedad de auditoría que hubiere verificado las cuentas así como el periodo de su nombramiento.

Sexta. *Constancia fehaciente de la notificación de los defectos que impiden la inscripción.*

El incumplimiento de la obligación de depositar las cuentas anuales en el plazo legalmente establecido genera en el órgano de administración de la sociedad obligada la responsabilidad a que se refiere el artículo 283 de la Ley de Sociedades de Capital. Cuando el incumplimiento deriva de la imposibilidad de llevar a cabo el depósito solicitado por concurrir, a juicio del registrador mercantil, defecto que lo impide, se hace necesario llevar a cabo la notificación a que se refiere el artículo 322 de la Ley Hipotecaria, aplicable de conformidad con la previsión de la disposición adicional vigesimocuarta de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, que establece: «La regulación prevista en el sección 5.ª del capítulo IX bis del Título V para los recursos contra la calificación del Registrador de la Propiedad es también aplicable a los recursos contra la calificación del Registrador Mercantil y del de Bienes Muebles».

A efectos de que por la autoridad competente pueda instruirse adecuadamente el expediente sancionador, resulta preciso que el registrador mercantil que haya llevado a cabo la notificación del defecto o defectos que hayan impedido la práctica del depósito de cuentas solicitado esté en condiciones de acreditar, a requerimiento del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, los términos en que se ha llevado a término la notificación, de conformidad con las exigencias derivadas del artículo 322 de la Ley Hipotecaria y de las contempladas en la legislación de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

En cualquier caso, y de conformidad con el régimen de notificaciones previsto en la legislación de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, la acreditación de la notificación efectuada se incorporará al expediente, a efectos de que el registrador mercantil pueda certificar a requerimiento del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, autoridad competente para instruir el expediente sancionador, de conformidad con el artículo 283 de la Ley de Sociedades de Capital.

Séptima. *Entrada en vigor.*

La presente Instrucción entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado».

No obstante, las instrucciones primera, cuarta y quinta entrarán en vigor el día 17 de junio de 2016, fecha de entrada en vigor, con carácter general, de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría.

Madrid, 9 de febrero de 2016.—El Director General de los Registros y del Notariado, Francisco Javier Gómez Gáligo.