

CLAVES PRÁCTICAS

FRANCIS LEFEBVRE

Depósito de las cuentas anuales

**Defectos que impiden el
cumplimiento**

Actualizado a 1 de abril de 2017

Esta monografía de la Colección
CLAVES PRÁCTICAS
es una obra editada por iniciativa y bajo
la coordinación de
Francis Lefebvre

ENRIQUE FERNÁNDEZ OTERO
Abogado

© Francis Lefebvre
Lefebvre-El Derecho, S. A.
Monasterios de Suso y Yuso, 34. 28049 Madrid. Teléfono: 91 210 80 00.
Fax: 91 210 80 01
www.efl.es
Precio: 30,16 € (IVA incluido)
ISBN: 978-84-16924-59-2
Depósito legal: M-10951-2017
Impreso en España por Printing'94
Puerto Rico, 3. 28016 Madrid

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Dirijase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

Plan general

	<u>nº marginal</u>
Introducción	10
Capítulo 1. Sujetos obligados a depositar cuentas.....	100
Capítulo 2. Actos previos al depósito de cuentas	300
Capítulo 3. Responsables del depósito de cuentas.....	400
Capítulo 4. Requisitos del depósito de cuentas	500
Capítulo 5. Objeto del depósito	700
Capítulo 6. Calificación registral del depósito de cuentas.....	1100
Capítulo 7. Incumplimiento del depósito de cuentas.....	1300
Capítulo 8. Depósito de cuentas defectuoso	1600
Capítulo 9. Publicidad, conservación y rectificación de las cuentas depositadas	1800
Anexos.....	2000
	<u>Página</u>
Tabla Alfabética.....	169

Abreviaturas

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
AP	Audiencia Provincial
art.	Artículo/s
BOE	Boletín Oficial del Estado
BOICAC	Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
BORME	Boletín Oficial del Registro Mercantil
CC	Código Civil (RD 24-7-1889)
CCom	Código de Comercio (RD 22-8-1885)
CP	Código Penal (LO 10/1995)
D	Decreto
DGRN	Dirección General de los Registros y del Notariado
disp.adic.	disposición adicional
disp.derog.	disposición derogatoria
DLeg	Decreto Legislativo
ICAC	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
Instr	Instrucción
L	Ley
LAC	Ley de Auditoría de Cuentas (L 22/2015)
LCon	Ley Concursal (L 22/2003)
LEC	Ley de Enjuiciamiento Civil (L 1/2000)
LGT	Ley General Tributaria (L 58/2003)
LH	Ley Hipotecaria
LO	Ley Orgánica
LSC	Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (RDLeg 1/2010)
MC	Marco Conceptual (PGC)
modif	modificado/a
NECA	Norma de Elaboración de Cuentas Anuales (PGC)
NIA-ES	Norma Internacional de Auditoría adaptada para su aplicación en España
NIIF	Norma Internacional de Información Financiera
NIC	Norma Internacional de Contabilidad
NTA	Norma Técnica de Auditoría
OM	Orden Ministerial
PGC	Plan General de Contabilidad (RD 1514/2007)
PGC PYMES	Plan General de Contabilidad de la Pequeña y Mediana Empresa (RD 1515/2007)
RD	Real Decreto
RDL	Real Decreto Ley
RDLeg	Real Decreto Legislativo
Rec	Recurso
redacc	redacción
Resol	Resolución
RH	Reglamento Hipotecario (D 14-2-1947)

RM	Registro Mercantil (RD 1784/1996)
RMC	Registro Mercantil Central
RRM	Reglamento del Registro Mercantil
SA	Sociedad Anónima
SC	Sociedad Colectiva
Scom	Sociedad Comanditaria Simple
ScomA	Sociedad Comanditaria por Acciones
SCoop	Sociedad Cooperativa
SRL	Sociedad de Responsabilidad Limitada
TS	Tribunal Supremo

Introducción

El depósito de las cuentas anuales en el RM constituye un eficaz mecanismo de **publicidad** de la situación patrimonial y financiera, así como de los resultados de aquellas entidades sujetas a dicha obligación. **10**

La finalidad del depósito de cuentas es dar publicidad material a la contabilidad de las sociedades facilitando a los **socios**, en caso de opacidad de la administración social, pero sobre todo a los **terceros** el acceso a información sobre entidades con las que se pueden establecer relaciones contractuales, para que puedan tener un criterio adecuado a la hora de tomar una decisión.

La obligación del depósito de las cuentas con esta finalidad se ve reforzada con el establecimiento de determinadas sanciones para el caso de **incumplimiento**.

Inicialmente tales sanciones estaban limitadas a la **multa** a imponer por el entonces Ministerio de Economía y Hacienda (actual Ministerio de Economía y Competitividad), previo expediente, con audiencia del interesado y conforme a la Ley de Procedimiento Administrativo, a cuyo fin se estableció el mecanismo de comunicación por parte de los registradores de la relación de sociedades que no hubieran cumplido en forma con tal obligación.

Posteriormente, se estableció como primera sanción al incumplimiento de la obligación de depositar las cuentas anuales la **prohibición de inscribir** en el RM documento alguno referido a la sociedad mientras persistiera el incumplimiento, con determinadas excepciones, a la vez que se mantenía la sanción pecuniaria, atribuyendo al ICAC la competencia para tramitar y resolver el correspondiente expediente sancionador.

Ante la gravedad de las consecuencias que se derivan del incumplimiento de dicha obligación y el hecho mismo de que, dada su **generalización**, el ámbito de aplicación del deber de depósito alcanza, además de a las sociedades de capital, a otros muy diversos tipos de entidades y sujetos, hace conveniente, cuando no necesario, su examen en profundidad.

Adicionalmente, se ha de reparar en que, junto con aspectos de orden contable, en esta materia convergen otros de naturaleza estrictamente jurídica, lo que unido al particular rigor con el que, en términos generales, se ha venido expresando hasta la fecha la calificación registral, lo cierto es que el depósito de cuentas y los actos que forzosamente le han de preceder, adquieren un cierto grado de **complejidad** en cuanto a su regular cumplimiento.

En el momento presente ha transcurrido tiempo suficiente para poder abordar las diferentes vicisitudes que concurren o pueden concurrir en el regular cumplimiento de la obligación de depósito, a la luz de la **doctrina registral** dictada hasta la fecha en relación con las diversas circunstancias que, en la práctica, se han venido produciendo, y la evolución del criterio fijado por la Dirección General de los Registros y del Notariado (DGRN) ante cada supuesto en que, por los registradores mercantiles, el depósito de cuentas ha sido calificado como defectuoso, suspendiéndose o rechazándose el mismo.

Asimismo, el análisis de la doctrina de la DGRN permite conocer las vías y medios adecuados para evitar las sanciones aplicables en caso de incumplimiento o cumplimiento defectuoso del depósito de cuentas.

Capítulo 1. Sujetos obligados a depositar cuentas

A. Depósito obligatorio.....	110	100
1. Sociedades mercantiles	115	
Sociedades de capital.....	120	
Sociedades personalistas.....	125	
Otras sociedades.....	130	
Sociedad extranjera y sucursal de sociedad extranjera	135	
2. Entidad de comercio mayorista o minorista	140	
3. Otras entidades.....	145	
Sociedad Cooperativa.....	150	
Sociedad Agraria de Transformación.....	155	
Sociedad Civil.....	160	
Unión Temporal de Empresas.....	165	
Asociación no declarada de utilidad pública.....	170	
Comunidad de bienes.....	175	
Fundación.....	178	
Agrupaciones de Interés Económico.....	179	
4. Personas físicas.....	180	
B. Depósito voluntario.....	185	
C. Incidencia de situaciones particulares.....	190	
1. Sociedad en concurso de acreedores.....	195	
Solicitud de declaración de concurso.....	200	
Calificación del concurso.....	205	
Propuesta anticipada de convenio.....	210	
2. Modificaciones estructurales.....	215	
Transformación.....	220	
Fusión y escisión.....	235	
Traslado del domicilio social a territorio español de sociedad extranjera	245	
3. Otras situaciones.....	250	
Sociedad unipersonal.....	255	
Sociedad no inscrita.....	250	
Sociedad inactiva.....	265	
Sociedad en liquidación.....	270	

Con carácter general, todo **empresario** debe, al cierre del ejercicio, formular las cuentas anuales de su empresa, las cuales comprenden el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, la memoria y, en su caso, un estado que refleje los cambios en el patrimonio neto del ejercicio y un estado de flujos de efectivo (CCom art.34.1).

Sin embargo, de tal hecho no se colige, forzosamente, la obligación de depositar dichas cuentas en el RM.

A continuación, se aborda el estudio de aquellas sociedades y demás sujetos que deben o pueden depositar sus cuentas en el RM, así como la incidencia que, a este respecto, tienen determinadas circunstancias por las que, eventualmente, puede atravesar una sociedad.

A. Depósito obligatorio

- 110** Han de presentar a depósito de sus cuentas anuales y demás documentos complementarios en el RM las sociedades mercantiles y demás entidades que se señalan a continuación.

No obstante, existen entes de diversa naturaleza, con respecto a los cuales, atendida su naturaleza jurídica y la normativa que los regula, resulta cuando menos cuestionable si están o no obligados a depositar sus cuentas (nº 145 s.).

I. Sociedades mercantiles

- 115** Las sociedades mercantiles, en cuanto empresarios, están obligadas a depositar sus cuentas en el RM.

Adicionalmente, se prevé de forma expresa la obligación de depositar sus cuentas por parte de:

a) Las sociedades de garantía recíproca (**SGR**).

b) Los **fondos de pensiones**.

a) La **sociedad dominante** de un grupo que presente cuentas consolidadas (CCom art.42.5). Ver nº 835.

c) Las **sociedades extranjeras** que tengan abiertas sucursales en España, y, en su caso, las cuentas consolidadas que hubieran sido elaboradas conforme a su legislación Sobre el depósito de cuentas de sociedades extranjeras y de su **sucursal** en España, ver nº 135.

PRECISIONES El caso de **sucursal de sociedad española**, se entiende que la obligación de depósito compete a la matriz y no a la sucursal.

- 120 Sociedades de capital** (CCom art.41.1; LSC art.279.1) Se encuentran sujetas al depósito de sus cuentas anuales en el RM todas aquellas sociedades mercantiles que adoptan cualquiera de los tipos sociales básicos de **sociedad de capital**, es decir:

• Sociedad Anónima (**SA**), tanto si sus acciones están admitidas a negociación en un mercado secundario oficial de valores, como si no.

• Sociedad de Responsabilidad Limitada (**SRL**), incluso si se acoge al régimen de formación sucesiva.

• Sociedad Comanditaria por Acciones (**SComA**).

- 125 Sociedades personalistas** (CCom art.41.2; L 7/1996 disp.adic.cuarta) Con carácter general, las sociedades colectivas (**SC**) y las comanditarias simples (**SCom**) únicamente están obligadas a depositar sus cuentas en el RM cuando, a la fecha de cierre del ejercicio social, todos los **socios** colectivos son sociedades españolas o extranjeras.

Por excepción, están obligadas a dicho depósito, cualesquiera sean sus socios, si por razón de su **actividad y volumen de operaciones** les es de aplicación lo dispuesto en la Ley de Ordenación del Comercio Minorista (L 7/1996). Ver nº 140.

PRECISIONES El **cierre registral**, derivado de la falta de presentación de las cuentas anuales para su depósito en el RM, no es aplicable a una sociedad colectiva en la que todos los socios son personas físicas (DGRN Resoluciones 19-10-98, BOE 2-11-98; 22-7-99, BOE 11-8-99).

Otras sociedades Se han de entender incluidas entre las sociedades sujetas a dicha obligación a las siguientes: **I30**

- La **Sociedad Laboral (SL)**, tanto si adopta la forma de sociedad anónima (SAL), como de sociedad de responsabilidad limitada (SLL), por cuanto le es de aplicación supletoria la normativa reguladora de ambos tipos sociales (L 44/2015 disp.final 3ª).
- La **Sociedad Profesional** constituidas conforme a cualquiera de las modalidades de sociedades de capital (SA, SRL o SComA), ya que en la normativa reguladora de esta clases de sociedades (L 2/1997) no se crea un nuevo tipo social autónomo, sino que se recoge un régimen especial y complementario de los regímenes legales aplicables a las formas societarias admitidas en nuestra legislación.
- Las **Sociedad Limitada Nueva Empresa (SLNE)**, la cual no es sino un tipo simplificado de SRL (LSC art.434).

• La **Sociedad Anónima Deportiva (SAD)**, con respecto a las cuales se prevé de forma expresa que han de remitir anualmente al Consejo Superior de Deportes las cuentas anuales individuales y, en su caso, consolidadas, incluyendo en ambos casos el informe de gestión, la memoria y el informe de auditoría, antes del depósito de dichas cuentas en el RM (RD 1251/1999 art.20.4). **I31**

• La **Sociedad Anónima Europea (SE)**, dado en materia de elaboración de cuentas anuales y, en su caso, de sus cuentas consolidadas, incluido el informe de gestión adjunto a las mismas, el control y la publicidad de dichas cuentas, se rige por las normas aplicables a las SA constituidas con arreglo a la legislación del Estado miembro en que la SE tiene su domicilio social (Rgto CE/2157/2001 art.61).

• **Sociedad mercantil del sector público** estatal, autonómico o local (LAC disp.adic.1ª.2).

Sociedad extranjera y sucursal de sociedad extranjera (RRM art.375 y 376; RH art.37; DGRN Resoluciones 23-9-02, BOE 29-10-02; 7-1-11, BOE 28-2-11) Las sociedades extranjeras que tienen abiertas sucursales en España tienen la obligación de depositar en el RM de la sucursal en que constan los datos relativos a la sociedad sus cuentas anuales y, en su caso, las cuentas consolidadas elaboradas conforme a su legislación. **I35**

Si la legislación de la sociedad extranjera no prevé o lo hace de forma **no equivalente** a la legislación española, la sociedad ha de elaborar dichas cuentas en relación con la actividad de la sucursal y depositarlas en el RM.

Por tanto:

1. El objeto del depósito son las cuentas de la sociedad matriz o, en su caso, acreditar su depósito en el Registro competente conforme a la legislación de dicha sociedad extranjera. El depósito de las cuentas relativas a la actividad de sucursal de la sociedad extranjera únicamente procede en el caso que la legislación extranjera no preceptúa la elaboración de las cuentas anuales de la sociedad matriz o la hace en forma equivalente a la legislación española. En este caso, el depósito de rige por las disposiciones previstas en la normativa española (RRM art.365 a 371).

2. Para depositar en el RM español las cuentas anuales de la sociedad extranjera que ya ha depositado en el Registro del país de su nacionalidad, el registrador debe realizar un control limitado a la equivalencia de legislaciones, determinando si existe o no obstáculo para realizar el depósito por este motivo. Superado ese control de equivalencia, el depósito es un mero **traslado** de las cuentas depositadas en el país de origen. **I36**

En este caso basta para acreditarlo la certificación expedida por el órgano competente del país extranjero donde se ha realizado el depósito de las cuentas de la matriz, si bien para ello es preciso que no exista duda alguna sobre la autenticidad de dicha certificación, para lo cual es preciso que la firma del representante de dicho registro esté debidamente **apostillada** conforme al Convenio de la Haya de 5-10-1961.

3. En cualquier caso, las cuentas anuales presentadas a depósito se han de redactar **traducidos** al castellano, como lengua oficial del Estado o en la lengua oficial de la Comunidad Autónoma donde radica el RM competente.

2. Entidad de comercio mayorista o minorista

(L 7/1996 disp.adic.cuarta; RRM disp.adic.novena; OM 10-6-1997)

140 Con independencia de su forma social y de su naturaleza jurídica, cualquier entidad que se dedica al comercio mayorista o minorista o a la realización de adquisiciones o presten servicios de intermediación para negociar las mismas, por cuenta o encargo de los comerciantes al por menor, deben, además de formalizar su inscripción en el RM, deben depositar sus cuentas anuales en el RM, cuando en el ejercicio inmediato anterior las adquisiciones realizadas o intermediadas o sus ventas, hayan superado la cifra de **601.012,10 euros**. Únicamente quedan **excluidos** de esta obligación los comerciantes personas físicas.

141 La norma pretende ser un precepto de cierre de modo que aquellas entidades que sin revestir una forma social que haga obligatoria su inscripción en el RM (CCom art.16 y 19; RRM art.81), pero que lleven a cabo actividades determinadas, estén sujetas a inscripción obligatoria con independencia de su obligación de constar inscritas en otros Registros.

Ahora bien su ámbito de aplicación queda limitado por dos **requisitos** que deben concurrir simultáneamente:

a) El **volumen de operaciones** del ejercicio inmediato anterior: 601.012, 10 euros

b) El género de actividad: la **actividad puramente comercial**, la adquisición de bienes con ánimo de transmitirlos y lucrarse en el neto ya se haga directamente o en interés de terceros minoristas.

Por tanto, quedan **excluidas** las actividades no comerciales ya sean fabriles, extractivas o de producción, investigación, desarrollo, así como la prestación de servicios de todo tipo que no sean de intermediación comercial.

3. Otras entidades

145 El carácter genérico de la previsión contenida en la L 7/1996 disp.adic.cuarta permite, cuando no obliga, a analizar su aplicación y, por tanto, la obligación de depósito de las cuentas anuales en el RM de una serie de entes jurídicos de **naturaleza jurídica muy heterogénea**, algunos de los cuales –p.e., las Sociedades Cooperativas (SCoop) o las Sociedades Agrarias de Transformación (SAT) –se caracterizan por una fragmentación normativa más que notable, ya que junto a las disposiciones legales de ámbito estatal coexisten numerosas leyes de ámbito autonómico, como consecuencia del traspaso de competencias a favor de las Comunidades Autónomas; y, finalmente, otros– caso de la Sociedad Civil, con

respecto a los cuales la cuestión a fecha de hoy es, en gran medida, una incógnita.

PRECISIONES La Ley de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (L 49/2002 disp.derog.única) derogó con efectos 24-12-2002, entre otras, la disposición adicional séptima de la L 30/1994 de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General (L 30/1994), según la cual todos los sujetos pasivos del **Impuesto sobre Sociedades** que, en virtud de la normativa reguladora de este impuesto, vinieran obligados a llevar la contabilidad exigida en la misma, debían legalizar sus libros y presentar sus cuentas anualmente en la forma establecida con carácter general en la legislación mercantil para los empresarios.

Sociedad Cooperativa (L 27/1999 art.1, disp.adic.5ª y disp.final.tercera; RD 136/2002 art.28.3 y; CCom art.16 y 124; RRM art.81.1.d; DGRN Resol 24-3-14, BOE 29-4-14) Conforme a lo establecido en la normativa que las regula con carácter general, las Sociedades Cooperativas (SCoop) están encaminadas a satisfacer las necesidades y aspiraciones económicas y sociales de sus socios. **150**

Ello no es óbice para que este tipo de entidades puedan tener por actividad cualquier género de **actividad mercantil**, bien al contrario, la finalidad de éstas consiste en la realización de actividades empresariales, lo que pueden llevar a cabo mediante el desarrollo de cualquier «actividad económica lícita».

No es por tanto la actividad económica que desarrollan lo que las caracteriza ni el hecho de que lo hagan en régimen de empresa; sino el modo en que aquella actividad se ejercita y organiza y los principios bajo cuya inspiración se desarrolla lo que justifica su singularidad y la aplicación de un régimen jurídico específico.

Las SCoop, en función de la especialidad de su régimen jurídico, están excluidas de la inscripción obligatoria en el RM, excepción hecha de las que tengan por actividad el **crédito**, la actividad de **seguros y** la de **previsión social**. **151**

Ahora bien, únicamente las cooperativas que desarrollen **actividades comerciales** en los términos de la disposición adicional cuarta de la Ley del Comercio Minorista y que superen el volumen de negocio determinado en la misma están obligadas a procurar el depósito de sus cuentas anuales en el RM, teniendo en cuenta que el hecho de que la SCoop lleve a cabo determinadas compras o ventas para la consecución de sus fines no implica *per se* que lleven a cabo, como actividad **principal**, el ejercicio del comercio, por cuanto las entregas de bienes y prestaciones de servicios proporcionadas por las sociedades cooperativas a sus socios, ya sean producidos por ellas o adquiridos a terceros para el cumplimiento de sus fines sociales, no tendrán la consideración de ventas.

De ahí que, aunque una determinada SCoop **no** se encuentre **inscrita** en el RM sí deba procurar el depósito en dicho registro de sus cuentas anuales.

De otra parte, se ha de tener en cuenta que, conforme a la normativa estatal, las SCoop deben depositar sus cuentas en el **Registro de Sociedades Cooperativas**, el cual ha de comunicar al RM el depósito de las cuentas de las sociedades que estuvieran también obligadas a depositarlas en el RM. Ello supone una **duplicidad de depósito**. **152**

Al respecto, conviene precisar que pese a que todavía se encuentra pendiente de desarrollo la previsión contenida en la L 27/1999 disp.final.tercera en cuanto a las normas necesarias para que las SCoop tengan que depositar sus cuentas en un único Registro, algunas **normas autonómicas** (DLeg C. Valenciana 2/2015 disp.adic.sexta), si prevén a fin de evitar la duplicidad de trámites, podrán enten-

derse cumplidas, como si se hubieran practicado ante el Registro de Cooperativas de la Comunidad Valenciana, las obligaciones legales relativas a la legalización de los libros de las cooperativas valencianas y las correspondientes al depósito de sus cuentas anuales, cuando se depositen las cuentas anuales en el RM, en los términos de los convenios que regulen la colaboración de los RM y la Generalitat Valenciana

155 Sociedad Agraria de Transformación (RD 1776/1981 art.1.1; OM 14-9-1982)

Las sociedades agrarias de transformación (**SAT**) son **sociedades civiles** con finalidad económico-social en orden a la producción, transformación y comercialización de productos agrícolas, ganaderos o forestales, la realización de mejoras en el medio rural, promoción y desarrollo agrarios y la prestación de servicios comunes que sirvan a dicha finalidad.

Las normas estatales y autonómicas reguladoras de las SAT no contemplan un depósito de cuentas en sentido estricto, sino la mera remisión a los registros administrativos de SAT de **estados contables aislados** o simples copias de la declaración del impuesto de sociedades.

Únicamente las SAT que cumplan los requisitos previstos en la L 7/1996 disp.adic.cuarta (nº 141) han de formalizar su inscripción, así como el depósito anual de sus cuentas en el RM.

160 Sociedad Civil (CC art.1665 a 1708; L 2/2007 art.8) La sociedad es el **contrato** por el que dos o más personas se obligan a poner en común dinero, bienes o industria, con ánimo de partir entre sí las ganancias.

El contrato de sociedad se rige por el principio de libertad de **forma**. Por excepción, cuando los socios aportan bienes inmuebles o derechos reales –entendemos que sobre bienes inmuebles–, la sociedad debe constituirse mediante **escritura pública**.

A diferencia de las sociedades mercantiles, las sociedades civiles **no** son, actualmente, susceptibles de **inscripción** en el RM, salvo las sociedades civiles profesionales, para cuya constitución se exige su formalización en escritura pública y su posterior inscripción obligatoria en el RM.

Sin perjuicio ello, en cuanto empresario, la sociedad civil debe llevar su **contabilidad** con arreglo a lo previsto en el CCom art.25 s. y en el PGC y sus libros puedan ser legalizados en dicho Registro.

PRECISIONES El RD 1867/1998, por el que se modificaron determinados artículos del Reglamento Hipotecario, admitió, en su disposición adicional, la posibilidad de que las sociedades civiles fuesen objeto de inscripción en el RM aunque no tuviesen forma mercantil. Sin embargo, el Tribunal Supremo (TS 24-2-00, Rec 526/1998), declaró nula la RD 1867/1998 disp.adic., y por tanto el RRM art.81.3 y 269 bis, cerrando la **posibilidad a la inscripción** de cualquier sociedad civil en el RM. El motivo por el que se declaró dicha nulidad obedecía a que, a juicio del Tribunal Supremo, la regulación que se introdujo en el RRM por el RD 1867/1998 suponía una infracción del principio de jerarquía normativa dado que, de acuerdo con el CCom art.16.1.5º, el acceso al RM debía establecerse por Ley.

162 Sobre la tradicional controversia doctrinal acerca de su **personalidad jurídica** –del cual, lógicamente quedan al margen la sociedad civil profesional, que la adquiere con su inscripción en el RM–, nos limitamos aquí a citar la TS 7-3-12, Rec 121/2012, conforme a la cual, de conformidad con lo previsto en el CC art.1669 «[n]o tendrán personalidad jurídica las sociedades cuyos pactos se mantengan secretos entre los socios, y en que cada uno de éstos contrate en su propio

nombre con los terceros», cabe concluir a *contrario sensu* con el reconocimiento de la personalidad de las sociedades civiles como consecuencia de la eficacia organizativa del **contrato** dirigido a crear una entidad destinada a participar como tal en el tráfico jurídico, aunque no se haya inscrito, salvo que las partes decidan que no trascienda al exterior y su existencia se mantenga secreta (en este sentido la sentencia TS 778/2006, de 14 de julio, afirma que la sociedad «ente creado por el contrato, tiene personalidad jurídica, a no ser que no se trate de sociedad irregular (art.1669) caso de la que no trasciende a terceros»), sin necesidad de inscripción».

PRECISIONES Pese a ello, conforme a reiterada –en realidad, unánime– doctrina de la Dirección General de Tributos (DGT), a **efectos fiscales** y, más inconcreto, de la tributación por el Impuesto sobre Sociedades, con efectos a partir del 1-1-2016, de las sociedades civiles con **personalidad jurídica y objeto mercantil**, opta por una «publicidad de hecho», interpretando que, los **pactos dejan de ser secretos** en el ámbito tributario y, por tanto, la sociedad adquiere personalidad jurídica cuando se de alguna de las siguientes circunstancias:

- que la sociedad civil se constituya en escritura pública; o
- que la sociedad civil se constituya en documento privado, siempre que en este último caso dicho documento se haya aportado ante la Administración Tributaria a los efectos de la asignación del Número de Identificación Fiscal (NIF) de las personas jurídicas y entidades sin personalidad, de acuerdo con lo previsto en el artículo 24.2 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos aprobados por el RD 1065/2007.

Sin perjuicio de cuanto antecede y pese a la incertidumbre que rodea a esta figura y a la consecuente sinuosidad de sus contornos, a efectos del **depósito de cuentas** de la sociedad civil, se pueden formular, con las debidas cautelas, las siguientes consideraciones:

1º La obligación de depositar cuentas anuales no existe, en principio, para la sociedad civil en la medida en que estas entidades no tienen acceso al RM.

No obstante, y pese a no estar inscrita en el RM, la sociedad civil puede quedar sujeta a la obligación de depositar sus cuentas en dicho Registro por aplicación de la L 7/1996 disp.adic.cuarta; esto es, cuando en el ejercicio inmediato anterior las **adquisiciones** realizadas o intermediadas o sus **ventas**, hayan superado la cifra de 601.012,10 euros. Ver nº 141.

2º La **sociedad civil profesional**, en cuanto sujeto inscrito en el RM, debe depositar sus cuentas en la medida que –por contradictorio que pueda resultar con su propia denominación– pueda calificarse como empresario.

Al respecto, téngase en cuenta que si la sociedad profesional adopta la forma de sociedad mercantil –SA, SRL o SComA, o, en su caso, SC o SCom (nº 125)–, parece que sí queda obligada a depositar sus cuentas, por aplicación supletoria de la normativa aplicable a dichos tipos sociales (L 2/2007 art.1.3).

3º En cualquier caso, la sociedad civil profesional, en cuanto sujeto inscrito en el RM, puede **voluntariamente** solicitar el depósito de sus cuentas debidamente formuladas (RRM art.365.3).

Unión Temporal de Empresas (ICAC Resol 9-10-97; ICAC consulta núm 6, BOICAC núm 87) Las uniones Temporales de Empresa (**UTE**) no formulan cuentas anuales a efectos mercantiles, por lo que no están obligadas ni al depósito ni a la auditoría de sus cuentas.

Son los **miembros** de la UTE los que tienen obligación de incluir en sus cuentas anuales las partidas correspondientes de la UTE detallando, por un lado, lo que corresponde a la empresa en sí, y por otro, lo que corresponde a su participación en la o las UTEs correspondientes, en función de su porcentaje de participación.

Esta información, a su vez, debe aparecer de la forma más detallada y disgregada posible en la Memoria, (lo que es de la empresa en cada partida del balance, cuenta de resultados etc. y lo que es de la UTE) así como un listado de las UTEs en las que participa.

- 170 Asociación no declarada de utilidad pública** (LO 1/2002; RD 1740/2003; DGRN Resol 21-2-05, BOE 4-4-05) En relación con la solicitud de depósito de sus cuentas anuales por una asociación de **transportistas**, se revoca la calificación del registrador mercantil que acuerda no practicar el depósito de sus cuentas anuales por considerar que el RM no es el competente para dicho depósito, correspondiendo dicha competencia al registro de asociaciones.

Señala la DGR que, sin perjuicio de las obligaciones que dicha asociación deba cumplir en relación con el correspondiente **Registro Administrativo de Asociaciones**, nada impide que deba también depositar sus cuentas en el RM por aplicación de la L 7/1996 disp.adic.cuarta, dado que no ha sido declarada de utilidad pública y actúa con ánimo de lucro.

- 175 Comunidad de bienes** (CC art.392 a 406) Desde una perspectiva civilista, la comunidad de bienes es aquella situación de origen voluntario o forzoso (p.e., por causa hereditaria), –en la que un bien o derecho o un conjunto de bienes o derechos pertenece a varios titulares– comuneros–, de forma conjunta y simultánea, de forma que cada uno es propietario de una **cuota abstracta o ideal**, sin que le corresponda una parte material, concreta y determinada con exclusión de las restantes.

En la práctica del tráfico jurídico, nada impide que una **empresa o negocio** –normalmente de escasa dimensión–, pueda ser objeto de comunidad, ni que ésta pueda ser utilizada como fórmula asociativa para el ejercicio y desarrollo de actividades propias del tráfico mercantil.

PRECISIONES **1)** La actuación de una comunidad de bienes como empresario es admitida expresamente a **efectos tributarios y laborales**. Así:

a) Tiene la consideración de obligado tributario, siempre que constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición (LGT art.35.4). Para actuar en el ámbito fiscal están obligadas a solicitar un número de identificación fiscal (RD 1065/2007 art.18.1).

2) En relación con la **tributación** de las **rentas** derivadas de su actividad, y ante las dudas que se han planteado por la proximidad de esta figura con la sociedad civil, lo cierto es que hasta la fecha la Administración Tributaria, a través de numerosas contestaciones a consulta planteadas a la DGT, ha dictaminado que la entidad que en su declaración censal manifiesta configurarse como comunidad de bienes, aunque desarrolle una actividad mercantil, seguirá tributando como entidad en atribución de rentas conforme al régimen especial regulado en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF Sección 2ª del Título X).

- 176** Para la constitución de una comunidad de bienes no se exige solemnidad alguna. No obstante, la **forma escrita** e incluso el otorgamiento de escritura pública, además de servir de prueba de las aportaciones, puede venir exigida por la naturaleza de los bienes sobre los que la comunidad recae p.e., inmuebles, participacio-

nes sociales de SRL, patentes y licencias, etc.), o por exigencias de la normativa de inversiones extranjeras.

En cualquier caso, la comunidad de bienes carece de **personalidad jurídica** ni puede ser objeto de **inscripción** en el RM, sin perjuicio que como cualquier empresario deba llevar su contabilidad con arreglo a lo previsto en el CCom art.25 s. y en el PGC y sus libros puedan ser legalizados en dicho Registro.

PRECISIONES En nuestro derecho, la situación de comunidad ha sido tradicionalmente considerada como un **estado anormal y transitorio** y, en consecuencia, se otorga a cada comunero el derecho de poner fin a esta situación en cualquier momento, pidiendo la división de la cosa común.

A efectos del **depósito de sus cuentas** anuales, es muy cuestionable que este tipo de «entidades» estén obligadas a ello, inclinándonos a considerar su exclusión de dicha obligación con base en los siguientes argumentos: **177**

1º La comunidad de bienes **no** es una entidad **inscribible** en el RM y, a diferencia de la sociedad civil no puede, por su propia naturaleza, adoptar la forma de cualquiera de los tipos sociales previstos en la normativa societaria.

2º La constitución o pertenencia a una comunidad de bienes excluye a los **comuneros personas físicas** de la obligación o facultad de presentar a depósito sus cuentas anuales como si de un empresario persona físicas se tratara.

3º Aunque la comunidad de bienes puede quedar sujeta al depósito de sus cuentas por desarrollar una actividad de **comercio mayorista o minorista** o realizar adquisiciones o prestar servicios de intermediación para negociar las mismas, por cuenta o encargo de los comerciantes al por menor, en la práctica es poco probable que supere la cifra de 601.012,10 euros, por lo que quedaría excluida de la aplicación de la L 7/1996 disp.adic.cuarta.

Fundación (L 50/2002 art.25) En el ámbito de las **fundaciones de ámbito estatal**, con carácter anual, el **Patronato** de la fundación ha de confeccionar, con carácter anual, las cuentas anuales de la fundación que están integradas por el balance, la cuenta de resultados y la memoria, la cual ha de incluir un inventario. **178**

Las cuentas anuales han de ser **aprobadas** por el Patronato de la fundación en el plazo máximo de seis meses desde el cierre del ejercicio. Deben ser firmadas en todas sus hojas por el secretario del patronato, con el visto bueno del presidente.

Las cuentas anuales y, en su caso, el informe de auditoría (nº 903), de han de presentar al **Protectorado** dentro de los diez días hábiles siguientes a su aprobación.

El Protectorado, una vez examinadas y comprobada su adecuación formal a la normativa vigente, ha de proceder a depositarlas en el **Registro de Fundaciones** de competencia estatal. Cualquier persona puede obtener información de los documentos depositados.

Aquellas fundaciones que están obligadas a formular cuentas anuales **consolidadas** deben presentar éstas ante el RM si bien deberán igualmente presentar las cuentas ante el Protectorado.

Anualmente, el Protectorado ha de remitir al **Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas** las relaciones nominales de las fundaciones que han cumplido debidamente con la obligación de presentar las cuentas anuales y de aquellas que no lo han hecho.

PRECISIONES Si la fundación posee **inversiones financieras temporales**, el Patronato ha de emitir un informe acerca del grado de cumplimiento por parte de la funda-

ción de los códigos de conducta para la realización de inversiones temporales, que debe ser remitido al Protectorado junto con las cuentas anuales. En el informe, deben especificarse las operaciones que se hayan desviado de los criterios contenidos en los códigos y las razones que lo justifican.

- 179 Agrupaciones de Interés Económico** (L 12/1991) Debido a su carácter mercantil y al regirse de forma subsidiaria por las normas de una Sociedad Colectiva (CCom art.125 a 144), a las La Agrupaciones de Interés Económico (AIE) le es aplicable el Título III del Libro I del CCom (De la Contabilidad de los empresarios), debiendo presentar **cuentas anuales** de acuerdo con los modelos del PGC y, en su caso, ser objeto de auditoría (LSC art.263). También han de presentar el informe de gestión cuando sea preceptivo (LSC art.262). Así, la AIE puede ser considerada como una sociedad multigrupo, y por consiguiente **consolidada**, bien por el método de integración proporcional o por el procedimiento de puesta en equivalencia, opcionalmente, siempre que estén constituidas con aportaciones de capital. Si la AIE se constituyese sin capital, como así lo permite la L 12/1991, se ha de hacer constar en la memoria.

4. Personas físicas

(L 14/2013 art.7 a 11)

- 180** Aunque la regla general es que la presentación a depósito en el RM de sus cuentas tiene –salvo para el naviero– carácter potestativo para el empresario individual (nº 185), dicha voluntariedad se convierte en obligatoria cuando una persona física, al objeto de evitar que la responsabilidad derivada de sus deudas empresariales afecte a su vivienda habitual, asume la asunción de la condición de **Emprendedor de Responsabilidad Limitada**. En tal caso, y como garantía para los acreedores y para la seguridad jurídica en el tráfico mercantil, la **operatividad** de la limitación de responsabilidad queda condicionada además de a su inscripción y publicidad a través del RM y el Registro de la Propiedad, a determinadas obligaciones en materia de cuentas anuales. Así, junto a la obligación de formular y, en su caso, someter a auditoría las cuentas anuales correspondientes a su actividad empresarial o profesional, el Emprendedor de Responsabilidad Limitada queda también obligado a depositar sus cuentas anuales en el RM de conformidad con lo previsto para las SRL unipersonales; es decir, en un **acta de decisiones**.
- 181** Una vez transcurridos **siete meses** desde el cierre del ejercicio social, la falta de depósito de las cuentas anuales en el RM, determina la pérdida por el Emprendedor del beneficio de la limitación de responsabilidad en relación con las deudas contraídas con posterioridad al fin de ese plazo, si bien recuperará dicho beneficio en el momento de la presentación.

PRECISIONES Con carácter excepcional, se prevé que aquellos empresarios y profesionales que opten por la figura del Emprendedor de Responsabilidad Limitada y que tributen por el **régimen de estimación objetiva**, puedan dar cumplimiento a las obligaciones contables y de depósito de cuentas mediante el cumplimiento de los deberes formales establecidos en su régimen fiscal y mediante el depósito de un modelo estandarizado de doble propósito, fiscal y mercantil.