

## III. OTRAS DISPOSICIONES

### MINISTERIO DE JUSTICIA

**20145** *Resolución de 25 de julio de 2023, de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública, en el recurso interpuesto contra la nota de calificación extendida por la registradora mercantil IV de Alicante, por la que se rechaza el depósito de cuentas de una sociedad correspondiente al ejercicio con fecha de cierre 30 de junio de 2021.*

En el recurso interpuesto por don C. P. G. P., en su condición de consejero delegado de la sociedad «Hércules Club de Fútbol, S.A.D.», contra la nota de calificación extendida por la registradora Mercantil IV de Alicante, doña María Pilar Planas Roca, por la que se rechaza el depósito de cuentas de la sociedad correspondiente al ejercicio con fecha de cierre 30 de junio de 2021.

#### Hechos

I

Se solicitó del Registro Mercantil de Alicante la práctica del depósito de las cuentas correspondientes al ejercicio cerrado el día 30 de junio de 2021 de la sociedad «Hércules Club de Fútbol, S.A.D.», con presentación de la documentación correspondiente.

Del modelo de solicitud de presentación que acompañaba a las cuentas anuales no resultaba que, entre la documentación cuyo depósito se solicitaba, se encontrase informe de auditoría.

Del contenido de la memoria (nota 1. Naturaleza y actividades principales de la sociedad, apartado a), resultaba que la sociedad practicaba «como modalidad, el fútbol no profesional, participando en la actualidad en las competiciones nacionales de 2.<sup>a</sup> RFEF (anteriormente 2.<sup>a</sup> División B)».

II

Presentada la referida documentación en el Registro Mercantil de Alicante, fue objeto de la siguiente nota de calificación:

«María Pilar Planas Roca, Registrador Mercantil Mercantil [sic] de Alicante, previo el consiguiente examen y calificación, de conformidad con los artículos 18 del Código de Comercio y 6 del Reglamento del Registro Mercantil, he resuelto no practicar el depósito solicitado conforme a los siguientes hechos y fundamentos de Derecho:

Hechos.

Diario/Asiento: 35/2888.

F. presentación: 09/03/2023.

Entrada: 2/2023/504252,0.

Sociedad: Hércules Club de Fútbol SAD.

Ejerc. depósito: 20/21.

Hoja: A-33630.

Fundamentos de Derecho (defectos).

– No se acompaña el informe de auditoría correspondiente al ejercicio 2020/2021 de la mercantil sociedad anónima deportiva.

Tanto la Ley 39/22 del Deporte en su artículo 69.3 como el R.D. 1251/99 sobre Sociedades Anónimas Deportivas en su artículo 2 define a las sociedades anónimas deportivas como sociedades cuyo objeto social, es la participación en competiciones deportivas de carácter profesional, sin perjuicio de que temporalmente puedan quedar relegadas a competir en categorías no profesionales.

Conforme al artículo 69.1 de la Ley de Deporte las sociedades anónimas deportivas se rigen por el régimen general mercantil, la Ley de sociedad de capital y la legislación deportiva. Se plantea la cuestión de la necesidad de auditar las cuentas de la sociedad anónima deportiva. La obligación de auditar cuentas para aquellas que compiten en competición profesional está recogida en la Ley del Deporte de forma clara en el artículo 41.1.b ó 64.3 (según la Disposición Adicional Sexta del R.D. 1251/99 son competiciones de carácter profesional, Primera y Segunda división A de fútbol y Liga ACB de Baloncesto.)

Del Real Decreto 1251/99 se desprende esa obligación en artículos como el 20.4 que prevé la auditoría de cuentas con carácter general, antes del depósito en el Registro Mercantil. 20.7 que se refiere a una auditoría complementaria dispuesta por el Consejo Superior de Deporte ó 3.3 que prevé la auditoría para las sociedades que habiendo descendido a categoría no profesional vuelvan a ascender. Debe tenerse en cuenta que la figura de la sociedad anónima deportiva busca controlar la situación de endeudamiento de las entidades que participan o aspiran a participar en el ámbito de la competición profesional estableciendo un modelo de responsabilidad económica. (ver exposición de motivos IX de la Ley del Deporte).

– Falta hacer constar en la solicitud de presentación el número de inscripción en el ROAC de la sociedad auditora que firma el informe de auditoría de las cuentas presentadas a depósito, la fecha del informe de auditoría y si el mismo es obligatorio o voluntario. Acuerdo primero de la Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado, hoy Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública de 26 de febrero de 2016 (BOE 9 de marzo). Y artículo 10.3 Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio. y artículo 11.3 de la Ley de auditoría de cuentas. Y resolución de 15 de diciembre de 2016 (BOE 7 de enero de 2017). Y Orden JUS/616/2022 de 30 de junio, publicado en el BOE de 4 de julio de 2022. –Únicamente sociedad auditora–.

– Falta hacer constar en la certificación que las cuentas depositadas se corresponden con las auditadas. Art. 366.1.7.º R.R.M.

– La fecha de expedición de la certificación no puede ser anterior a la fecha de celebración de la junta que aprueba las cuentas anuales, lo que contraviene la exigencia de claridad y precisión en el título y en los asientos registrales. Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado, hoy Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública, 14 de noviembre de 2016. Artículos 164, 253 y 272 de la Ley de Sociedades de Capital. Artículo 366 del Reglamento del Registro Mercantil.

– Se comunica sin que forme parte de la calificación: que la subsanación del envío telemático, deberá hacerse en un nuevo envío subsanatorio en el que se tendrá que indicar el número de entrada subsanado (que consta en esta misma notificación). Y se deberán incorporar al nuevo envío subsanatorio todos los documentos que forman parte del depósito y no sólo los modificados.

En relación con la presente calificación: (...).

Se ha dado cumplimiento a lo dispuesto en el Artículo 15 del R.R.M. contando la presente nota de calificación con la conformidad de los cotitulares del Registro.

Alicante, veinticinco de abril de dos mil veintitrés.»

## III

Contra la anterior nota de calificación, don C. P. G. P., en su condición de consejero delegado de la sociedad «Hércules Club de Fútbol, S.A.D.», interpuso recurso el día 18 de mayo de 2023 en virtud de escrito en el que alegaba lo siguiente:

Primero. Que el artículo 19.2 del Real Decreto 1251/1999, sobre sociedades anónimas deportivas, establece que corresponde al Ministerio de Economía la adaptación de la normativa contable a las sociedades anónimas deportivas lo que se llevó a cabo por medio de Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de fecha 27 de junio de 2000, que en su apartado cuarto establece la posibilidad de acogerse a los modelos de cuentas anuales abreviadas en los casos que de la misma resultan. De conformidad con dicho precepto, la sociedad presenta sus cuentas anuales en formato abreviado. De igual modo, puede hacerlo por aplicación de los artículos 257 y 258 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. En consecuencia, la sociedad está exceptuada de la obligación de verificación.

Segundo. No existiendo obligación legal, tampoco la junta general o el órgano de administración ha adoptado acuerdo alguno que establezca la necesidad de verificación contable; Que la verificación contable tiene una finalidad de garantía acerca de que las cuentas ofrecen una imagen fiel de la sociedad; Que no ha existido designación de auditor ni por la sociedad, ni a instancia de socios, conforme al artículo 265.2 de la Ley de Sociedades de Capital, y Que no existe obligación legal de auditar las cuentas en beneficio de acreedores salvo en los casos legales.

Tercero. Que tampoco puede derivarse la obligación de auditar de la legislación de sociedades anónimas deportivas que vienen definidas en el Real Decreto 1251/1999, de 16 de julio, como sociedades cuyo objeto social es la participación en competiciones deportivas de carácter profesional; Que no existe la excepción de la nota de calificación de que temporalmente puedan quedar relegadas a competir en categorías no profesionales; Que el artículo 41 de la Ley 39/2022, de 30 de diciembre, del Deporte, establece que corresponde al Consejo Superior de Deportes el control económico de las entidades deportivas que participen en competiciones profesionales; Que el artículo 64, establece la obligación de remitir a dicho organismo, antes de proceder a su depósito, el informe de auditoría y el informe de gestión; Que el artículo 69 establece la posibilidad de acogerse a la forma de sociedades anónimas deportivas a las entidades que participen en competiciones deportivas de carácter profesional y ámbito estatal, quedando sujetas al régimen general de las sociedades de capital con las particularidades que la propia ley contempla: Que de todo ello se puede concluir que no se puede afirmar que la configuración como sociedades anónimas deportivas suponga la necesidad de auditar las cuentas; Que la Exposición de Motivos de la ley aclara que las entidades pueden adoptar la forma de clubes o de sociedades anónimas deportivas; Que, como señala la propia calificación son competiciones profesionales, la Primera y Segunda División A de fútbol; Que la sociedad «Hércules Club de Fútbol, S.A.D.» participa en Segunda División de la Real Federación española de Fútbol, que constituye una cuarta categoría que no se encuentra entre las competiciones de carácter profesional; Que el legislador ha distinguido entre entidades que compiten en categorías profesionales y no profesionales, requiriendo únicamente en aquellas el informe de auditoría; Que así lo explica el informe del Consejo Superior de Deportes a quien se ha consultado al respecto, y que se acompaña al escrito de recurso, y Que, de todo ello, resulta que no existe obligación de auditar las cuentas anuales a la entidad por competir solamente en competiciones no profesionales.

## IV

El registrador Mercantil II de Alicante, don José Simeón Rodríguez Sánchez, actuando como sustituto por licencia de la registradora que emitió la calificación, emitió

informe el día 22 de mayo de 2023, ratificando la calificación, y elevó el expediente a este Centro Directivo.

### Fundamentos de Derecho

Vistos los artículos 41 del Código de Comercio; 263 y 279 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; 14.m), 41.1.b), 64.3, 69 y 94 y las disposiciones derogatoria única, adicional novena y final octava de la Ley 39/2022, de 30 de diciembre, del Deporte; los artículos 1, 2, 19 y 20 del Real Decreto 1251/1999, de 16 de julio, sobre sociedades anónimas deportivas; 366 del Reglamento del Registro Mercantil, y la Resolución de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública de 14 de enero de 2022.

1. Presentadas las cuentas anuales de una sociedad anónima deportiva cuyo ejercicio finalizó el día 30 de junio de 2021 para su depósito en el Registro Mercantil, la registradora rechaza el depósito por distintos motivos que resultan de los «Hechos». La sociedad recurre la calificación de la registradora exclusivamente en relación a los tres defectos siguientes: no acompañar el informe de auditoría; no constar en la solicitud de depósito el número de inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas de la sociedad auditora, ni los datos que se dirán, y no constar en la certificación que las cuentas a depositar se corresponden con las auditadas.

En consecuencia, el resto de los defectos señalados por la registradora adquieren carácter de firmeza a efectos de recurso.

Es preciso llamar la atención sobre el hecho de que la calificación resulta contradictoria, pues en su apartado segundo se refiere a que no se acompaña informe de auditoría correspondiente al ejercicio 2021/2022, en su apartado tercero se señala que no se ha hecho constar en la solicitud el número de inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas de la sociedad que firma el informe de auditoría, ni su fecha ni su carácter voluntario u obligatorio, y en su apartado cuarto se hace constar que no resulta la afirmación de que las cuentas a depositar se corresponden con las auditadas.

Como resulta de los «Hechos», en la hoja de solicitud de depósito de cuentas anuales no se hace constar que se acompañe informe de auditoría.

Dado que el escrito de recurso hace caso omiso de dicha circunstancia y no hace referencia alguna en el cuerpo del escrito ni al segundo ni al tercer defecto y que se trata de un error patente, procede entrar en el estudio de la única cuestión planteada que constituye así el objeto de este expediente.

Así centrada, la única cuestión a decidir consiste en determinar si una sociedad anónima deportiva como la que presenta las cuentas anuales a depósito se encuentra o no obligada a verificación contable por el mero hecho de serlo y, en consecuencia, a presentar junto a los documentos de las cuentas anuales el informe de auditoría (art. 279 de la Ley de Sociedades de Capital).

2. Con carácter previo es necesario poner de relieve que la presente Resolución se adopta sin tomar en consideración la documentación a que se refiere el escrito de recurso que no fue objeto de presentación y de calificación en su momento. La razón de que así sea reside en el artículo 326 de la Ley Hipotecaria que dice así: «El recurso deberá recaer exclusivamente sobre las cuestiones que se relacionen directa e inmediatamente con la calificación del Registrador, rechazándose cualquier otra pretensión basada en otros motivos o en documentos no presentados en tiempo y forma».

En base a dicho precepto, es continua doctrina de esta Dirección General (*vid.*, por todas, Resolución de 25 de julio de 2017, basada en el contenido del artículo y en la doctrina de nuestro Tribunal Supremo, Sentencia de 22 de mayo de 2000), que el objeto del expediente de recurso contra calificaciones de registradores de la Propiedad es exclusivamente la determinación de si la calificación es o no ajustada a Derecho.

También ha afirmado reiteradamente este Centro Directivo, en base al mismo fundamento legal (*vid.*, por todas, Resoluciones de 23 de diciembre de 2010, 7 de septiembre de 2015, 14 de diciembre de 2016, 17 de febrero de 2017, 23 de mayo de 2018, 15 de octubre de 2019 y 9 de mayo de 2022), que en la tramitación del expediente de recurso no pueden ser tomados en consideración documentos no calificados por el registrador (y que han sido aportados al interponer el recurso). En consecuencia, no procede llevar a cabo un pronunciamiento en relación a documentos que no se pusieron a disposición del registrador de la propiedad o mercantil al tiempo de llevar a cabo su calificación sin perjuicio de que llevándose a cabo una nueva presentación se adopte un nuevo acuerdo de calificación en el que se haga referencia a dichos documentos (*vid.* artículo 108 del Reglamento Hipotecario).

Esta doctrina se ha visto recogida en la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de noviembre de 2017 que señala en su fundamento tercero: «(...) De tal forma que, en un caso como el presente, respecto de lo que constituye la función calificador de la registradora, lo relevante es que el mandamiento judicial deje constancia del cumplimiento de los requisitos del art. 155.4 LC, en relación con los acreedores hipotecarios afectados por la venta directa del bien hipotecado. Con todo lo anterior hemos de concluir que la denegación de la inscripción por la falta de constancia en el mandamiento judicial del cumplimiento de estos requisitos del art. 155.4 LC fue correcta, sin que en el pleito posterior de impugnación de la calificación o de la resolución de la DGRN pueda censurarse esta denegación porque se llegue a acreditar que en la realidad se cumplieron tales requisitos».

La doctrina de continua referencia es de plena aplicación a los recursos entablados contra la calificación de registradores mercantiles como resulta de la disposición adicional vigésima cuarta de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social: «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».

3. Las denominadas sociedades anónimas deportivas se encuentran reguladas en la actualidad en la Ley 39/2022, de 30 de diciembre, del Deporte, que en su título III se refiere a las entidades deportivas refiriéndose el capítulo V, sección segunda, subsección segunda, a su régimen específico. Del mismo destaca que el artículo 69.1 las conceptúa del siguiente modo: «Las entidades deportivas que participen en competiciones deportivas oficiales de carácter profesional y ámbito estatal podrán adoptar la forma de sociedades anónimas deportivas de acuerdo con lo establecido en el artículo 94, y quedarán sujetas al régimen general de las sociedades de capital, con las particularidades que se contienen en esta ley, en sus normas de desarrollo y en la normativa mercantil que les resulte aplicable». El resto de la subsección se refiere al capital mínimo (art. 70), a las especialidades del órgano de administración (art. 71), a su posible participación en mercados de valores (art. 72), y a las particularidades de la enajenación de sus instalaciones deportivas (art. 73).

De la regulación expuesta no resulta la sujeción de este tipo de sociedades a verificación contable obligatoria más allá de los supuestos en los que, por aplicación de las reglas generales (art. 263 de la Ley de Sociedades de Capital y disposición adicional primera de la Ley 22/2015, de 20 julio, de Auditoría de Cuentas), reúnan los requisitos para ello. Es cierto que existen preceptos en la ley que se refieren a las auditorías de cuentas anuales de entidades deportivas [como el art. 14.m) y el artículo 41.1.b)], pero sin que de ellos (que se refieren a entidades deportivas en general y no específicamente a sociedades anónimas deportivas), resulte una obligación general de auditoría de cuentas.

Por su parte, el artículo 64.3 y.4 de la propia ley, enmarcado en la sección segunda del mismo capítulo V, establece que: «3 Las entidades deportivas que participen en competiciones profesionales deberán remitir al Consejo Superior de Deportes y al organizador de la competición correspondiente el informe de auditoría de las cuentas anuales y el informe de gestión antes del depósito de dichas cuentas, así como el resto

de información contable y patrimonial que determinen aquellas. 4. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado anterior, el Consejo Superior de Deportes, de oficio o a petición del organizador correspondiente, podrá exigir el sometimiento de cualquier entidad deportiva que participe en una competición profesional a otra auditoría de cuentas, realizada por un auditor o auditora distinto del nombrado por la entidad deportiva, o un informe de control específico, en este último caso con el alcance y el contenido que se determine en el correspondiente acuerdo. La designación de auditores corresponderá al propio Consejo Superior de Deportes».

Ni siquiera en este supuesto se establece otra obligación para las entidades deportivas que participen en competiciones profesionales que la de remitir el informe de auditoría con carácter previo a su depósito al Consejo Superior de Deportes, pero sin establecer una previa y genérica obligación de verificar las cuentas anuales en supuestos distintos a los previstos en la legislación de sociedades de capital y de auditoría. Téngase en cuenta que de considerar que todas las entidades deportivas que participen en competiciones oficiales están obligadas a auditoría contable dejaría de tener sentido la remisión a las reglas generales de las sociedades de capital que para las sociedades anónimas deportivas contiene el artículo 69.1 transcrito más arriba.

La regulación expuesta se completa con la disposición derogatoria única, que deroga la Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte; con la disposición final octava, que determina la entrada en vigor de la ley al día siguiente de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado» (lo que se produjo el día 31 de diciembre de 2022), y con la disposición adicional novena que establece que: «Las entidades deportivas contempladas en el título III deberán adaptar su normativa interna a lo establecido en esta ley dentro del plazo de un año desde su entrada en vigor». Esta última disposición es relevante porque las sociedades anónimas deportivas existentes a la fecha de su entrada en vigor, como la que da lugar a la presente, disponen de dicho plazo, aún no concluido, para adaptarse a la nueva regulación.

La legislación derogada, que es de aplicación al supuesto de hecho dado que al cierre del ejercicio (día 30 de junio de 2021), estaba vigente, resultaba sustancialmente idéntica por cuanto su artículo 19.1 (de contenido equivalente al vigente artículo 69.1), sujetaba las sociedades anónimas deportivas al régimen general de las sociedades anónimas, y el artículo 26.2 y.3 (equivalente al vigente artículo 64.3 y.4), establecían la obligación de remitir al Consejo Superior de Deportes y a la Liga Profesional el informe de auditoría y el informe de gestión con carácter previo al depósito en el Registro Mercantil así como la posibilidad de exigencia por aquellas entidades de auditoría complementaria.

Por su parte, el Real Decreto 1251/1999, de 16 de julio, sobre sociedades anónimas deportivas, dictado al amparo de la derogada ley de 1990, contiene, en lo que ahora interesa una remisión general a las normas del Código de Comercio y Ley de Sociedades Anónimas en lo relativo a su contabilidad (art. 19.2) y un desarrollo de la obligación de remitir la información contable al Consejo Superior de Deportes, incluido el informe de verificación, con carácter previo al depósito de las cuentas anuales (art. 20.4), pero sin que tampoco en este nivel reglamentario exista el establecimiento de una obligación de verificar las cuentas anuales por el mero hecho de tratarse de sociedades anónimas deportivas.

4. A la luz de la regulación expuesta, procede la estimación del recurso pues de la documentación contenida en el expediente no resulta que la sociedad a que el mismo se refiere ostente la condición de sociedad obligada a verificar sus cuentas anuales y, en consecuencia, a depositar junto a las mismas un informe de verificación llevado a cabo por un auditor de cuentas. A diferencia de lo que afirma la calificación, no existe, tal y como ha quedado reflejado en las consideraciones anteriores, una disposición legal que sujete a las sociedades anónimas deportivas a la obligación de verificar sus cuentas anuales por la mera circunstancia de ostentar dicha forma jurídica.

Es cierto que tanto la regulación de la Ley 39/2022, del Deporte (y su antecesora la Ley 10/1990, de 15 de octubre), como la contenida en el Real Decreto 1251/1999, no

es tan clara y determinante como hubiera sido deseable pero precisamente por ser así, no puede deducirse la existencia de una obligación legal que no esté perfectamente establecida con rango de ley (contrástese con la regulación del artículo 41 del Código de Comercio, artículo 263 de la Ley de Sociedades de Capital o con la disposición adicional primera de la Ley 22/2015, de 20 julio, de Auditoría de Cuentas).

En consecuencia, esta Dirección General ha acordado estimar el recurso y revocar la nota de calificación de la registradora en cuanto a los defectos objeto de impugnación.

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, de 27 de diciembre, y los artículos 325 y 328 de la Ley Hipotecaria.

Madrid, 25 de julio de 2023.—La Directora General de Seguridad Jurídica y Fe Pública, Sofía Puente Santiago.