

Persevera

AL ALCANCE DE QUIEN ESTUDIA

Tema 11

La contabilidad mercantil

Cuerpo Técnico de Hacienda

INGRESO LIBRE · EDICIÓN 2026

perseveraoposiciones.com

AL ALCANCE DE QUIEN ESTUDIA

Cada año, mucha gente perfectamente capaz de aprobar una oposición no llega a intentarlo en serio. Y casi nunca es por falta de cabeza: es por la vida. El trabajo que te deja sin fuerzas justo cuando ibas a ponerte, las cargas familiares, no saber bien por dónde empezar o, simplemente, no poder dedicarle el día entero ni pagar una buena academia. Cosas que poco tienen que ver con lo que uno valdría sentado delante del examen.

Persevera nace de ahí: de la idea de que opositar debería depender de que estudies, y de nada más.

Prepararse bien no debería depender de cosas ajenas a tu esfuerzo. Hay muchísima gente que sacaría la plaza por su cuenta si tuviera las herramientas adecuadas a mano. El problema es que casi siempre se ven solo dos caminos: una academia, con sus horarios y su ritmo, o hacerlo del todo en solitario, sin nada ni nadie que te guíe. Persevera quiere ser un tercer camino: la libertad de ir por tu cuenta, pero con herramientas de verdad para hacerlo en serio.

Ese tercer camino empieza por lo esencial: el temario, completo y gratuito, sin registrarte. Descárgalo, guárdalo, imprímelo, compártelo con quien quieras: es tuyo, sin compromisos y para siempre.

Y las herramientas de verdad están en nuestra app. Porque, como quienes hemos pasado por ahí, sabemos que tener el temario es solo el principio: en la app el temario cobra vida, con tests para ponerte a prueba, fichas de repaso, esquemas y un seguimiento que te muestra por dónde vas y dónde flojeas. Todo pensado para exprimir cada hora de estudio. Y da lo mismo cómo te prepares: por tu cuenta o como refuerzo de una academia, aquí siempre tienes con qué practicar más.

Opositar es, sobre todo, perseverar: madrugones, días en que no entra nada, semanas en que dudas de si merece la pena. Y es en esa parte —la de aguantar— donde queremos estar a tu lado, dándote las herramientas que a nosotros nos habrían hecho el camino más fácil.

— *El equipo de Persevera*

ÍNDICE

Epígrafe 1 — La contabilidad formal: libros obligatorios y sus requisitos	5
1. El deber de contabilidad del empresario (art. 25)	5
2. Los libros obligatorios: el mínimo común y los libros societarios	7
3. La legalización de los libros en el Registro Mercantil (art. 27)	11
4. Requisitos de los libros: extrínsecos e intrínsecos (art. 29)	14
5. La conservación de los libros: seis años (art. 30)	16
6. Cierre: la contabilidad formal como presupuesto de todo lo demás	18
Epígrafe 2 — Eficacia probatoria, comunicación y exhibición de los libros	· 20
1. El valor probatorio de los libros: de la prueba tasada a la libre apreciación (art. 31)	· 20
2. El secreto de la contabilidad y sus quiebras (art. 32.1)	22
3. La comunicación o reconocimiento general (art. 32.2)	24
4. La exhibición o reconocimiento particular (art. 32.3)	27
5. Comunicación frente a exhibición: cuadro comparativo	29
6. La práctica del reconocimiento (art. 33)	30
Epígrafe 3 — La contabilidad material: cuentas anuales, auditoría y depósito	33
1. Qué añade la contabilidad material a la formal	33
2. Las cuentas anuales: documentos que las integran y la imagen fiel	34
3. Los principios de contabilidad y los criterios de valoración	36
4. Formulación y firma: el plazo de tres meses	40

5. Cuentas abreviadas	41
6. La verificación: el auditor y sus umbrales en la Ley de Sociedades de Capital	43
7. La auditoría de cuentas: la Ley 22/2015	46
8. La aprobación por la junta y la aplicación del resultado	51
9. Depósito, calificación registral y cierre del Registro	52

TEMA 11

Epígrafe 1 — La contabilidad formal: libros obligatorios y sus requisitos

1. El deber de contabilidad del empresario (art. 25)

El Título III del Libro Primero del Código de Comercio lleva por rúbrica «De la contabilidad de los empresarios» y se abre con una **Sección primera** dedicada a los libros. Esa colocación no es casual: antes de decir *qué* debe reflejar la contabilidad —el patrimonio, la situación financiera, el resultado del ejercicio, que es la **contabilidad material** del epígrafe 3 de este tema—, el Código dice **cómo** debe llevarse, **en qué soportes** y **con qué formalidades**. Eso es la **contabilidad formal**: el régimen de los libros, su legalización, sus requisitos de llevanza y su conservación.

La norma de cabecera es el art. 25, que contiene a la vez el **deber general** de contabilidad y la **enumeración mínima** de libros.

Artículo 25 del Código de Comercio · El deber de contabilidad y los libros obligatorios generales

1. **Todo empresario** deberá llevar una **contabilidad ordenada**, adecuada a la actividad de su empresa que permita un **seguimiento cronológico de todas sus operaciones**, así como la **elaboración periódica de balances e inventarios**. Llevará necesariamente, *sin perjuicio de* lo establecido en las Leyes o disposiciones especiales, un **libro de Inventarios y Cuentas anuales** y otro **Diario**.
2. La contabilidad será llevada **directamente por los empresarios o por otras personas debidamente autorizadas**, *sin perjuicio de* la responsabilidad de aquéllos. Se **presumirá concedida la autorización**, *salvo prueba en contrario*.

El apartado 1 exige un análisis inciso por inciso.

El **ámbito subjetivo** es máximo: «todo empresario». No distingue el Código entre empresario individual y social, ni por tamaño, ni por sector, ni por volumen de facturación. El pequeño comerciante autónomo está sujeto exactamente al mismo deber que la sociedad anónima cotizada; lo que varía después son los **modelos** de cuentas anuales (normal, abreviado, pymes) y algunas obligaciones instrumentales, no el deber en sí. Tampoco depende el deber de que el empresario esté efectivamente inscrito en el Registro Mercantil: la inscripción del empresario individual es potestativa, pero su obligación de llevar contabilidad no lo es.

El **contenido del deber** se articula en tres exigencias encadenadas y una finalidad. La contabilidad ha de ser **ordenada** —no un montón de apuntes sueltos, sino un sistema—, **adecuada a la actividad de su empresa** —no hay un modelo único: la contabilidad de una constructora no puede tener el mismo detalle analítico que la de una asesoría— y debe **permitir un seguimiento cronológico de todas sus operaciones**. Este último inciso es el fundamento de toda la contabilidad formal: la exigencia de **cronología** es la que explica después el libro Diario (art. 28.2), la prohibición de espacios en blanco y de interpolaciones (art. 29.1) y la propia mecánica de la legalización (art. 27). Una contabilidad que no permita reconstruir el orden temporal de las operaciones no es una contabilidad defectuosa: es, sencillamente, una contabilidad que incumple el art. 25.

La **finalidad** es doble y aparece expresada en el propio precepto: el seguimiento de las operaciones y la **elaboración periódica de balances e inventarios**. La contabilidad formal existe, por tanto, al servicio de la contabilidad material. Los libros no son un fin en sí mismos, sino el instrumento del que se extraen las cuentas anuales del art. 34.

La cláusula «**sin perjuicio de lo establecido en las Leyes o disposiciones especiales**» es la puerta por la que entran todos los demás libros obligatorios: el libro de actas del art. 26, los libros registro de socios y de acciones nominativas del art. 27.3, y los libros que imponen las normas sectoriales y, muy señaladamente, las tributarias.

El apartado 2 resuelve una cuestión práctica de enorme alcance: la **delegación**. El empresario puede llevar la contabilidad **directamente** o encomendarla a **otras personas debidamente autorizadas** —típicamente, una asesoría externa o un departamento interno—, pero la delegación no traslada la responsabilidad: esta permanece en el empresario. Y la

autorización **se presume concedida**, *salvo prueba en contrario*: quien materialmente lleva los libros no necesita exhibir un apoderamiento formal, lo que protege al tercero que se relaciona con el asesor.

MATIZ

No confunda **llevar** la contabilidad con **formular** las cuentas anuales. Llevar los libros puede delegarse en un tercero (art. 25.2). En cambio, la **formulación** de las cuentas anuales es competencia **indelegable de los administradores** de la sociedad, que responden de ella y la firman. Que la asesoría haya elaborado materialmente el balance no exonera a nadie del órgano de administración.

RECUERDA

El art. 25.1 se memoriza por sus **cuatro adjetivos-función**: contabilidad **ordenada**, **adecuada** a la actividad, con **seguimiento cronológico** de *todas* las operaciones y apta para elaborar periódicamente **balances e inventarios**. Y por sus **dos libros**: **Inventarios y Cuentas anuales** y **Diario**. Si en un test aparece un tercer libro «del art. 25», es falso.

2. Los libros obligatorios: el mínimo común y los libros societarios

El elenco de libros obligatorios se construye por acumulación de tres capas: los **dos libros generales** del art. 25.1, exigibles a todo empresario; los **libros societarios**, exigibles solo a las sociedades mercantiles (arts. 26 y 27.3); y los **libros especiales** que imponen otras normas.

El **contenido** de los dos libros generales lo fija el art. 28, que es el precepto que convierte los nombres del art. 25 en obligaciones concretas de transcripción.

Artículo 28 del Código de Comercio · Contenido del libro de Inventarios y Cuentas anuales y del Diario

1. El libro de Inventarios y Cuentas anuales se abrirá con el **balance inicial detallado** de la empresa. **Al menos trimestralmente** se transcribirán con **sumas y saldos** los **balances de comprobación**. Se transcribirán también el **inventario de cierre de ejercicio** y las **cuentas anuales**.
2. El **Libro Diario** registrará **día a día** todas las operaciones relativas a la actividad de la empresa. Será válida, *sin embargo*, la **anotación conjunta de los totales** de las operaciones por **períodos no superiores al trimestre**, *a condición de que* su **detalle aparezca en otros libros o registros concordantes**, de acuerdo con la naturaleza de la actividad de que trate.

El libro de Inventarios y Cuentas anuales recoge el estado del patrimonio en momentos sucesivos: balance inicial detallado, balances de comprobación, inventario de cierre y cuentas anuales. Sus cuatro contenidos obligatorios son el **balance inicial detallado**, los **balances de comprobación con sumas y saldos** —al menos trimestrales, es decir, un mínimo de cuatro al año—, el **inventario de cierre** y las **cuentas anuales**. Nótese que «al menos trimestralmente» fija un suelo, no un techo: nada impide transcribir balances de comprobación mensuales.

El libro **Diario** es el libro del *movimiento*: registra **día a día** todas las operaciones. Es la traducción literal del «seguimiento cronológico» del art. 25.1. Pero el propio art. 28.2 admite una excepción de enorme relevancia práctica —el llamado **Diario resumido**—: cabe anotar de forma conjunta los totales por períodos **no superiores al trimestre**, *siempre que* el detalle figure en **otros libros o registros concordantes**. La excepción está pensada para actividades de gran número de operaciones de escaso importe, donde anotar cada una en el Diario sería absurdo.

EJEMPLO

① **El Diario resumido de una cadena de supermercados.** «Distribución Levantina, S.A.» explota 18 tiendas y emite unos **62.000 tiques diarios**. Anotar cada venta en el Diario supondría más de **22 millones de asientos al año**, lo que haría el libro materialmente inservible.

La sociedad se acoge al art. 28.2: el Diario recoge **un único asiento por trimestre** con los **totales** de ventas al por menor (por ejemplo, 41.300.000 € en el primer trimestre, con su IVA repercutido desglosado por tipos), y el **detalle** —tique a tique y tienda a tienda— queda en el **libro registro de facturas expedidas** y en los ficheros del sistema de punto de venta, que actúan como los «libros o registros concordantes» que la norma exige.

¿Sería válido un asiento **semestral**? **No**. El límite del art. 28.2 es el **trimestre**, y es un límite máximo infranqueable: cuatro asientos al año es el mínimo de detalle temporal que el Código tolera en el Diario. Y ¿bastaría con el asiento trimestral **sin** los registros de detalle? Tampoco: la anotación conjunta se admite *a condición de que* el detalle aparezca en otro sitio. Sin registros concordantes, el Diario resumido no cumple el art. 28.2 y la contabilidad es irregular.

La segunda capa es la de los **libros societarios**. La primera pieza es el **libro de actas**, obligatorio para toda sociedad mercantil.

Artículo 26 del Código de Comercio · El libro o libros de actas de las sociedades mercantiles

1. Las **sociedades mercantiles** llevarán también un **libro o libros de actas**, en las que constarán, al menos, **todos los acuerdos** tomados por las **Juntas generales y especiales** y los **demás órganos colegiados** de la sociedad, con expresión de los datos relativos a la **convocatoria** y a la **constitución del órgano**, un **resumen de los asuntos debatidos**, las **intervenciones** de las que se haya solicitado constancia, los **acuerdos adoptados** y los **resultados de las votaciones**.

2. Cualquier **socio** y las personas que, *en su caso*, hubiesen asistido a la Junta general **en representación** de los socios no asistentes, podrán obtener **en cualquier momento certificación** de los acuerdos y de las actas de las Juntas generales.
3. Los **administradores** deberán presentar en el **Registro Mercantil**, dentro de los **ocho días** siguientes a la aprobación del acta, **testimonio notarial** de los **acuerdos inscribibles**.

Tres precisiones sobre este precepto. Primera: se habla de «libro **o libros**», porque cabe llevar uno solo para todos los órganos colegiados o un libro por órgano —uno de la junta general y otro del consejo de administración—, opción esta última que es la más habitual. Segunda: el contenido mínimo del acta es tasado y se recuerda bien en seis piezas —**convocatoria, constitución del órgano, resumen de lo debatido, intervenciones cuya constancia se pidió, acuerdos y resultado de las votaciones**—. Tercera: el art. 26.3 impone un **plazo de ocho días** desde la aprobación del acta para presentar en el Registro Mercantil testimonio notarial de los acuerdos **inscribibles** —no de todos: solo de los que acceden al Registro—.

La segunda pieza societaria son los **libros de socios y de acciones**, a los que el Código se refiere en el art. 27.3 al extenderles el régimen de legalización, y cuya regulación sustantiva está en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital: el **libro registro de socios** en la sociedad de responsabilidad limitada —donde se hace constar la titularidad originaria y las sucesivas transmisiones de participaciones, así como los derechos reales y gravámenes constituidos sobre ellas— y el **libro registro de acciones nominativas** en la anónima y en la comanditaria por acciones, cuando las acciones sean nominativas. En ambos casos, la sociedad solo reputa socio o accionista a quien figure inscrito en el libro, lo que convierte a estos registros privados en la pieza que ordena el ejercicio de los derechos sociales.

La tercera capa es la de los **libros especiales**, que entran por la remisión del art. 25.1 a «las Leyes o disposiciones especiales». La más relevante en la práctica del Cuerpo Técnico de Hacienda es la **tributaria**: los libros registro de **facturas expedidas**, de **facturas recibidas**, de **bienes de inversión** y de determinadas **operaciones intracomunitarias**

que exige la normativa del IVA, y los libros registro de **ventas e ingresos**, de **compras y gastos** y de **bienes de inversión** de quienes determinan el rendimiento de actividades económicas en el IRPF. Son libros **fiscales**, no mercantiles: no se legalizan en el Registro Mercantil, sino que se llevan conforme a su normativa propia, y su llevanza defectuosa se sanciona por la Ley General Tributaria, no por el Código de Comercio.

Libro	¿Quién lo lleva?	Norma	Contenido esencial
Inventarios y Cuentas anuales	Todo empresario	Arts. 25.1 y 28.1 CCom	Balance inicial detallado, balances de comprobación $\geq$ trimestrales, inventario de cierre y cuentas anuales
Diario	Todo empresario	Arts. 25.1 y 28.2 CCom	Operaciones día a día; admite totales por períodos $\leq$ trimestre con detalle concordante
Actas	Solo sociedades mercantiles	Art. 26 CCom	Acuerdos de juntas y demás órganos colegiados
Registro de socios	Sociedad de responsabilidad limitada	Art. 27.3 CCom y LSC	Titularidad y transmisiones de participaciones
Registro de acciones nominativas	Anónima y comanditaria por acciones	Art. 27.3 CCom y LSC	Titularidad y transmisiones de acciones nominativas
Registro de contratos del socio único	Sociedad unipersonal (limitada o anónima)	Art. 16.1 LSC	Contratos entre el socio único y la sociedad; se legaliza igual que el libro de actas
Libros registro fiscales	Empresarios y profesionales sujetos	Normativa de IVA e IRPF	Facturas expedidas y recibidas, bienes de inversión, ingresos y gastos

3. La legalización de los libros en el Registro Mercantil (art. 27)

La **legalización** es la formalidad que dota a los libros de fecha cierta y de garantía de integridad frente a manipulaciones posteriores. Sin ella, un libro es un simple documento

privado del propio empresario; con ella, queda incorporado a un procedimiento registral que acredita cuántos folios tenía y en qué momento se presentó.

Artículo 27 del Código de Comercio · Legalización de los libros

1. Los empresarios **presentarán los libros** que obligatoriamente deben llevar en el **Registro Mercantil del lugar donde tuvieren su domicilio**, para que **antes de su utilización**, se ponga en el **primer folio** de cada uno **diligencia** de los que tuviere el libro y, en **todas las hojas** de cada libro, el **sello del Registro**. En los supuestos de **cambio de domicilio** tendrá pleno valor la legalización efectuada por el **Registro de origen**.
2. Será válida, *sin embargo*, la realización de asientos y anotaciones **por cualquier procedimiento idóneo** sobre **hojas** que después habrán de ser **encuadradas correlativamente** para formar los libros obligatorios, los cuales serán **legalizados antes de que transcurran los cuatro meses siguientes a la fecha de cierre del ejercicio**. En cuanto al **libro de actas**, se estará a lo dispuesto en el **Reglamento del Registro Mercantil**.
3. Lo dispuesto en los párrafos anteriores se aplicará al **libro registro de acciones nominativas** en las **sociedades anónimas y en comandita por acciones** y al **libro registro de socios** en las **sociedades de responsabilidad limitada**, que podrán llevarse **por medios informáticos**, de acuerdo con lo que se disponga reglamentariamente.
4. Cada Registro Mercantil llevará un **libro de legalizaciones**.

El precepto contempla dos sistemas. El del apartado 1 es la **legalización previa** o *a priori*: el empresario compra libros en blanco, los lleva al Registro **antes de utilizarlos** y el registrador extiende en el **primer folio** una diligencia expresiva del número de folios y stampa el **sello** en **todas las hojas**. El del apartado 2 es la **legalización posterior** o *a posteriori*: el empresario va realizando los asientos por cualquier procedimiento idóneo — informático, en la práctica— sobre hojas que después se **encuadernan correlativamente**,

y presenta el libro ya formado **dentro de los cuatro meses siguientes al cierre del ejercicio**.

El plazo de cuatro meses se cuenta **desde la fecha de cierre del ejercicio**, no desde la formulación ni desde la aprobación de las cuentas, y es independiente del plazo de **depósito** de cuentas en el Registro (que se estudia en el último epígrafe del tema).

Ahora bien, el art. 27 debe leerse **integrado con la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización**, cuyo artículo 18 generalizó la **legalización telemática**: todos los libros que obligatoriamente deban llevar los empresarios se cumplimentan **en soporte electrónico** y se legalizan **por vía telemática** en el Registro Mercantil del domicilio, después de su cumplimentación y **antes de que transcurran los cuatro meses siguientes a la fecha de cierre del ejercicio**. La Instrucción de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 12 de febrero de 2015 desarrolló el sistema; ese centro directivo se denomina hoy **Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública** (Real Decreto 139/2020, de 28 de enero). El detalle procedimental sigue estando en los arts. 329 a 337 del **Reglamento del Registro Mercantil**, que confirman el plazo de **cuatro meses** desde el cierre del ejercicio (art. 333.2), la **diligencia** en el primer folio y el **sello** en todos ellos (art. 334) y el deber del registrador de legalizar dentro de los **quince días** siguientes a la presentación (art. 335). El resultado práctico es que la legalización *a priori* del art. 27.1 sobre libros en blanco ha quedado desplazada: hoy la regla es la **legalización posterior, electrónica y anual**, y el plazo de cuatro meses del art. 27.2 es el que gobierna todos los libros, incluido el de actas.

EJEMPLO

② **El cómputo de los cuatro meses en dos sociedades con ejercicios distintos.** «Talleres Ordóñez, S.L.» cierra su ejercicio el **31 de diciembre de 2025**. Sus libros de 2025 —Diario, Inventarios y Cuentas anuales, actas y registro de socios— deben legalizarse telemáticamente **antes de que transcurran los cuatro meses siguientes al cierre**, es decir, hasta el **30 de abril de 2026**. «Agroexport Sur, S.A.» tiene un ejercicio partido que cierra el **30 de junio de 2026** por razones de campaña. Su plazo termina el **31 de octubre de 2026**.

Repare en que el plazo **no depende de la junta**: aunque «Talleres Ordóñez, S.L.» apruebe sus cuentas el 30 de junio de 2026 —dentro de los seis meses que le concede la Ley de Sociedades de Capital—, sus libros ya debían estar legalizados dos meses antes. Legalización y aprobación de cuentas son calendarios distintos, y confundirlos es el error clásico.

Dos reglas menores del art. 27 cierran el cuadro. La del apartado 1 *in fine*: en caso de **cambio de domicilio**, la legalización practicada por el **Registro de origen** conserva pleno valor, de modo que el traslado no obliga a relegalizar. Y la del apartado 4: cada Registro Mercantil lleva su propio **libro de legalizaciones**, que es el registro interno donde queda constancia de las practicadas.

MATIZ

El art. 27.3 permite que los libros registro de socios y de acciones nominativas se lleven **por medios informáticos**. Esa mención, que hoy parece obvia, tenía sentido cuando se introdujo: el Código suponía libros en papel encuadernados. La regla general de la **libertad de soporte** para el resto de la contabilidad está en el art. 29.1, que exige claridad y orden «**cualquiera que sea el procedimiento utilizado**».

4. Requisitos de los libros: extrínsecos e intrínsecos (art. 29)

La doctrina mercantil clasifica los requisitos de los libros en dos grupos. Los **extrínsecos** o **externos** miran al *continente*: son los relativos al soporte y a su autenticación, es decir, la **legalización** del art. 27 (diligencia, sello, encuadernación correlativa, plazo de cuatro meses). Los **intrínsecos** o **internos** miran al *contenido*: son las reglas sobre cómo se practican materialmente las anotaciones, y están en el art. 29.

Artículo 29 del Código de Comercio · Requisitos de llevanza de los libros

1. Todos los libros y documentos contables deben ser llevados, cualquiera que sea el procedimiento utilizado, con claridad, por orden de fechas, sin espacios en blanco, interpolaciones, tachaduras ni raspaduras. Deberán salvarse a continuación, inmediatamente que se adviertan, los errores u omisiones padecidos en las anotaciones contables. No podrán utilizarse abreviaturas o símbolos cuyo significado no sea preciso con arreglo a la Ley, el Reglamento o la práctica mercantil de general aplicación.
2. Las anotaciones contables deberán ser hechas expresando los valores en pesetas.

El apartado 1 contiene una **prohibición cuádruple** de literalidad estricta: nada de **espacios en blanco, interpolaciones, tachaduras ni raspaduras**. Las cuatro apuntan a lo mismo: impedir que un libro ya escrito pueda alterarse después. Un espacio en blanco permitiría intercalar un asiento inexistente; una interpolación es precisamente esa intercalación; la tachadura y la raspadura borran lo escrito.

De ahí que el propio precepto ofrezca la **única vía legítima de corrección**: los errores u omisiones deben **salvarse a continuación** —nunca sobre el asiento erróneo— e **inmediatamente que se adviertan**. El error contable no se borra: se corrige con un nuevo asiento que deja rastro de ambos. Esta técnica del *asiento de rectificación* es la traducción contable del principio de integridad del libro.

La regla de **claridad** y la de **orden de fechas** enlazan directamente con el art. 25.1. Y la prohibición de **abreviaturas o símbolos imprecisos** admite tres fuentes de precisión: la **Ley**, el **Reglamento** y la **práctica mercantil de general aplicación**. Por eso son válidas las abreviaturas normalizadas del Plan General de Contabilidad o los códigos de cuenta del cuadro de cuentas, y no lo sería una clave interna inventada por el empresario y solo comprensible para él.

El inciso «cualquiera que sea el procedimiento utilizado» es el que ha permitido que todo este régimen, pensado en 1885 para libros manuscritos, se aplique sin fricción a

la contabilidad informatizada. Las prohibiciones se releen entonces en clave digital: la trazabilidad de las modificaciones, la imposibilidad de borrar asientos sin dejar registro y la numeración correlativa de los apuntes.

En cuanto a la **moneda**, el art. 29.2 conserva en el texto consolidado una referencia a las **pesetas** que es un puro **anacronismo** no depurado por el legislador. Debe leerse en **euros**, por aplicación de la normativa de introducción de la moneda única, y así lo confirma sin ambages el art. 34.5 del propio Código, que al regular las cuentas anuales dispone que «deberán ser formuladas expresando los valores en euros». Lo mismo ocurre con la multa del art. 24.2, todavía expresada en pesetas.

MATIZ

Sobre el **idioma** circulan afirmaciones erróneas. El Código de Comercio vigente **no impone** en los arts. 25 a 30 que los libros se lleven en castellano. Lo que impone es **claridad** y la **prohibición de abreviaturas o símbolos de significado impreciso** (art. 29.1), exigencias funcionales que operan de hecho como sucedáneo de una regla de idioma: unos libros incomprensibles para quien deba examinarlos no cumplen el requisito de claridad. Distinto es el plano **registral**, donde los asientos del Registro Mercantil y los documentos que a él acceden sí están sujetos a las reglas de lengua propias del procedimiento registral.

RECUERDA

Extrínsecos = continente = art. 27 (legalización: primer folio con diligencia, sello en todas las hojas, encuadernación correlativa, cuatro meses desde el cierre). **Intrínsecos = contenido = art. 29** (claridad, orden de fechas, sin blancos, interpolaciones, tachaduras ni raspaduras, salvar errores a continuación, sin abreviaturas imprecisas, valores en euros).

5. La conservación de los libros: seis años (art. 30)

Legalizados y correctamente llevados, los libros deben además **guardarse**. El art. 30 fija el plazo y, sobre todo, resuelve qué ocurre cuando el empresario desaparece.

Artículo 30 del Código de Comercio · Deber de conservación

1. Los empresarios **conservarán los libros, correspondencia, documentación y justificantes** concernientes a su negocio, **debidamente ordenados**, durante **seis años**, a partir del **último asiento realizado en los libros**, *salvo* lo que se establezca por **disposiciones generales o especiales**.
2. El **cese** del empresario en el ejercicio de sus actividades **no le exime** del deber a que se refiere el párrafo anterior y si hubiese **fallecido** recaerá sobre sus **herederos**. En caso de **disolución de sociedades**, serán sus **liquidadores** los obligados a cumplir lo prevenido en dicho párrafo.

Primera, el deber no abarca solo los libros: alcanza también a la **correspondencia**, la **documentación** y los **justificantes** del negocio —facturas, contratos, extractos bancarios—, y todo ello **debidamente ordenado**. Segunda, el **plazo** es de **seis años**. Tercera, y es el detalle que se falla, el *dies a quo* no es la fecha de cada documento ni el cierre del ejercicio, sino el **último asiento realizado en los libros**. Para un ejercicio que se cierra el 31 de diciembre, el último asiento es el de cierre de ese ejercicio.

El apartado 2 evita que el deber se evapore. El **cese** de actividad no libera; el **fallecimiento** traslada la carga a los **herederos**, y la **disolución** de la sociedad la traslada a los **liquidadores**. La lógica es evidente: el interés protegido no es el del empresario, sino el de los terceros —acreedores, socios, la Hacienda pública— que pueden necesitar acudir a esos libros precisamente cuando la empresa ya no existe.

EJEMPLO

③ ¿Cuándo puede «Ferretería Bidasoa, S.L.» destruir sus libros de 2019?

La sociedad cerró el ejercicio 2019 el **31 de diciembre de 2019** y su último asiento en el Diario tiene esa fecha. El plazo del art. 30.1 corre desde ahí: **seis años**, hasta el **31 de diciembre de 2025**. A partir de esa fecha, y solo desde el punto de vista **mercantil**, la conservación deja de ser obligatoria.

Ahora cambie el escenario: la sociedad se **disuelve** en 2021 y nombra liquidador a su antigua administradora. El deber **no desaparece con la sociedad**: recae sobre la **liquidadora** hasta el mismo 31 de diciembre de 2025 (art. 30.2).

Y un tercer escenario: en marzo de 2025, la Inspección de los Tributos inicia un procedimiento sobre el Impuesto sobre Sociedades de 2019, que había sido objeto de una **base imponible negativa** compensada en 2023. Aunque el plazo mercantil de seis años estuviese a punto de agotarse, la normativa tributaria obliga a **acreditar la procedencia y cuantía** de esas bases mediante la contabilidad y los soportes documentales. La conclusión práctica es la que todo técnico debe interiorizar: **los seis años del art. 30 son un suelo, no un techo**.

MATIZ

No superponga sin más el plazo mercantil y el tributario. El **art. 30 CCom** impone **seis años desde el último asiento**. La **prescripción tributaria** general es de **cuatro años**, pero se **interrumpe** por múltiples actuaciones y se **prolonga** en supuestos como la comprobación de bases imponibles negativas o deducciones pendientes de aplicar. Además, la propia salvedad final del art. 30.1 —«*salvo lo que se establezca por disposiciones generales o especiales*»— deja abierta la puerta a plazos sectoriales más largos, como los de prevención del blanqueo de capitales. En caso de duda, el criterio prudente es conservar por el **plazo más largo** de los concurrentes.

6. Cierre: la contabilidad formal como presupuesto de todo lo demás

Situado este epígrafe en el conjunto del tema, la contabilidad formal no es un requisito ritual: es la **condición de posibilidad** de los tres epígrafes que siguen.

Sin libros legalizados y correctamente llevados no hay **eficacia probatoria** que valorar. El art. 31 dispone que «el valor probatorio de los libros de los empresarios y demás

documentos contables será apreciado por los Tribunales conforme a las reglas generales del Derecho»: es una apreciación **libre**, y en esa apreciación pesa decisivamente si los libros cumplían o no los arts. 27 y 29. Unos libros con espacios en blanco, sin legalizar o con tachaduras difícilmente convencerán a un tribunal.

Sin conservación no hay **comunicación ni exhibición** posibles. Los arts. 32 y 33 articulan un sistema en el que la contabilidad es **secreta** como regla y accesible por excepción, pero esa excepción solo tiene sentido si los libros existen: el deber de guardarlos seis años es el que hace efectivo el derecho de terceros a examinarlos.

Y sin libros no hay **cuentas anuales**. El art. 34 obliga al empresario a formular al cierre del ejercicio unas cuentas que muestren la **imagen fiel**, y esas cuentas se extraen —no se inventan— del libro Diario y del libro de Inventarios y Cuentas anuales, cuyo contenido acaba transcribiéndose en este último por mandato del art. 28.1. La contabilidad formal es el soporte del que se extrae la contabilidad material.

TEMA 11

Epígrafe 2 — Eficacia probatoria, comunicación y exhibición de los libros

1. El valor probatorio de los libros: de la prueba tasada a la libre apreciación (art. 31)

Los epígrafes anteriores han descrito **qué libros** debe llevar el empresario y **cómo** debe llevarlos. Queda por resolver la pregunta que da sentido práctico a todo ese aparato formal: **¿para qué sirven** esos libros cuando estalla el conflicto? Un empresario no lleva el Diario y el libro de Inventarios y Cuentas anuales por gusto estadístico, sino porque en algún momento habrá que acreditar ante un tercero —un cliente, un socio, un acreedor, un juez, la Inspección de los tributos— qué se compró, qué se vendió, cuánto se debe y desde cuándo. La respuesta del Código de Comercio a esa pregunta cabe en dos líneas.

Artículo 31 del Código de Comercio · Valor probatorio de los libros

El valor probatorio de los libros de los empresarios y demás documentos contables será apreciado por los Tribunales conforme a las reglas generales del Derecho.

La brevedad del precepto es deliberada y encierra una **decisión de política legislativa de primer orden**. El Código de Comercio en su redacción originaria contenía un sistema de **prueba tasada**: una batería de reglas que decían al juez, caso por caso, qué debía entender probado cuando los libros de un comerciante coincidían con los del contrario, cuando discrepaban o cuando uno de los dos llevaba los suyos irregularmente. La reforma contable de 1989 barrió ese casuismo y lo sustituyó por la remisión en blanco que hoy leemos: los libros valen **lo que el Tribunal aprecie que valen**, con arreglo a las reglas generales sobre la prueba.

De ahí se extraen tres consecuencias.

Primera: los libros no hacen prueba plena, ni a favor ni en contra. No existe hoy ninguna regla que obligue al juez a tener por cierto lo que el libro dice. La contabilidad es, desde el punto de vista procesal, un **documento privado** elaborado unilateralmente por una de las partes, y rige el principio elemental de que *nadie* puede fabricarse su propia prueba. El asiento del empresario, por sí solo, prueba poco.

Segunda: pese a lo anterior, los libros sí valen —y mucho— en dos direcciones. Valen **contra** quien los lleva, porque el asiento que perjudica a su autor funciona como una suerte de reconocimiento de hechos propios que difícilmente podrá desmentir después. Y valen **a favor** de quien los lleva cuando aparecen **corroborados** por otros medios de prueba: facturas, albaranes, extractos bancarios, correspondencia, la contabilidad del otro empresario. La contabilidad regular es, en la práctica forense, un **soporte de coherencia**: un relato ordenado, cronológico y contemporáneo a los hechos que, cruzado con la documentación de respaldo, resulta muy difícil de rebatir.

Tercera: la forma repercute en el fondo. El art. 31 remite a «las reglas generales del Derecho», y entre ellas está la **sana crítica**. Un libro llevado con los requisitos del art. 29 —con claridad, por orden de fechas, sin espacios en blanco, interpolaciones, tachaduras ni raspaduras—, legalizado en el Registro Mercantil conforme al art. 27 y conservado durante los seis años del art. 30, llega al pleito con una **presunción de fiabilidad de hecho** que el juez difícilmente ignorará. Un libro con folios en blanco, con asientos raspados o legalizado a destiempo llega desacreditado. La irregularidad formal *no* determina por sí sola la nulidad de la contabilidad, pero **erosiona su credibilidad**, que es justamente donde se juega el litigio.

MATIZ

El art. 31 habla de «los libros de los empresarios y **demás documentos contables**». El ámbito es más ancho que los dos libros obligatorios del art. 25: alcanza a los libros societarios, a los registros auxiliares, a los justificantes y, en general, a toda la documentación de soporte. La regla de libre apreciación se proyecta sobre **todo** el material contable, no solo sobre el Diario y el libro de Inventarios y Cuentas anuales.

EJEMPLO

④ **Los libros como prueba en una reclamación de cantidad.** *Suministros Ebro, S.L.* reclama a *Panificadora del Sur, S.A.* **48.500 €** por harina servida durante el ejercicio. Aporta su libro Diario, legalizado en plazo, donde constan doce asientos de venta correlativos, y adjunta las doce facturas y los albaranes firmados por el jefe de almacén de la demandada. La deudora contesta que solo debe **22.000 €** y aporta su propia contabilidad, en la que faltan cuatro de esos albaranes y aparece un folio del Diario con una anotación raspada.

Ninguno de los dos libros «prueba» por sí mismo: el art. 31 no le dice al juez a quién creer. Pero la valoración conjunta es previsible. La contabilidad de la actora está **corroborada** por documentos que emanan de la propia demandada (los albaranes con su firma), mientras que la de la demandada incurre en una **irregularidad del art. 29** —la raspadura— y omite operaciones cuya realidad acreditan terceros. El Tribunal acogerá la cifra de **48.500 €**, no porque el libro de la actora tenga fuerza tasada, sino porque, apreciado *conforme a las reglas generales del Derecho*, es el relato coherente y el contrario no lo es.

2. El secreto de la contabilidad y sus quiebras (art. 32.1)

Si los libros son la memoria escrita del negocio, exhibirlos equivale a abrir el negocio en canal. En ellos está el margen real de cada línea de producto, la identidad de los clientes, las condiciones de los proveedores, la política de descuentos y la tesorería disponible. Por eso el Código, inmediatamente después de reconocer su fuerza probatoria, levanta una muralla.

Artículo 32.1 del Código de Comercio · El secreto contable

1. La contabilidad de los empresarios es secreta, sin perjuicio de lo que se derive de lo dispuesto en las Leyes.

El precepto proclama el **secreto** como **regla general** y, en el mismo aliento, lo relativiza con una cláusula de cierre que es una **remisión en blanco al resto del ordenamiento**. El secreto contable no es, por tanto, un derecho absoluto del empresario: es la posición de partida, que cede *cuando* una Ley disponga otra cosa.

El fundamento del secreto es la **protección de la posición competitiva** del empresario y de su información reservada. Su alcance subjetivo es el propio de un derecho de exclusión frente a **terceros**: el secreto opera hacia fuera, no hacia dentro de la propia organización.

Las quiebras del secreto son numerosas y proceden de sectores muy distintos del ordenamiento:

- **Del propio Código de Comercio**, en los apartados 2 y 3 del art. 32, que son el objeto central de este epígrafe: la comunicación y la exhibición.
- **Del Derecho de sociedades**. El accionista o socio dispone, con ocasión de la aprobación de las cuentas anuales, de un derecho de información y de obtención de los documentos sometidos a aprobación, reforzado en la sociedad de responsabilidad limitada con el derecho de los socios que alcancen determinado porcentaje del capital a examinar en el domicilio social la documentación que sirve de soporte a las cuentas (art. 272 de la Ley de Sociedades de Capital).
- **Del Derecho del trabajo**. Los representantes legales de los trabajadores tienen reconocidos derechos de información económica sobre la empresa —balance, cuenta de resultados, memoria— en el art. 64 del Estatuto de los Trabajadores.
- **Del Derecho tributario**. Y esta es la excepción que más importa a un funcionario de Hacienda: el secreto contable **no es oponible a la Administración tributaria**. Las facultades de la Inspección comprenden el examen de la contabilidad principal y auxiliar, los libros, los ficheros, las facturas, los justificantes y la correspondencia con trascendencia tributaria (art. 142 de la Ley General Tributaria), y a ello se suma el deber general de información del art. 93 de la misma Ley. El empresario no puede ampararse en el art. 32.1 del Código de Comercio para negar sus libros al actuario, precisamente porque el art. 32.1 se autolimita «sin perjuicio de lo que se derive de lo dispuesto en las Leyes».
- **Del Derecho de la auditoría y del mercado**, que impone la verificación por auditor y el depósito de las cuentas anuales en el Registro Mercantil, donde quedan a disposición

de cualquiera. Nótese la paradoja: la contabilidad es secreta, pero su **resultado** —las cuentas anuales— es **público** por vía del depósito.

RECUERDA

El secreto del art. 32.1 protege **el proceso**, no **el resultado**. Los libros y los papeles internos son secretos. Las **cuentas anuales**, una vez aprobadas, se depositan en el Registro Mercantil y son de **publicidad plena**. Quien quiera conocer la situación patrimonial de una sociedad no necesita pedir sus libros: le basta con una nota del Registro.

3. La comunicación o reconocimiento general (art. 32.2)

Rota la regla del secreto, el Código regula **dos intensidades** distintas de acceso a la contabilidad ajena. La primera y más agresiva es la **comunicación**, también llamada **reconocimiento general**.

Artículo 32.2 del Código de Comercio · La comunicación o reconocimiento general

2. La comunicación o reconocimiento general de los libros, correspondencia y demás documentos de los empresarios, sólo podrá decretarse, de oficio o a instancia de parte, en los casos de sucesión universal, suspensión de pagos, quiebras, liquidaciones de sociedades o entidades mercantiles, expedientes de regulación de empleo, y cuando los socios o los representantes legales de los trabajadores tengan derecho a su examen directo.

La norma se disecciona pieza por pieza.

El objeto es total. Se comunican «los libros, correspondencia y demás documentos». No una parte, no unos asientos concretos: **toda** la contabilidad y **toda** la documentación del empresario quedan abiertas al examen. De ahí el nombre de reconocimiento *general*.

La iniciativa es doble. Puede decretarse **de oficio** o **a instancia de parte**. El juez no está condicionado por la petición de nadie.

El elenco es cerrado. El adverbio «sólo» y la expresión «en los casos de» convierten la lista en una enumeración **tasada**, de interpretación estricta y no susceptible de ampliación analógica. Los supuestos, en la literalidad del Código, son estos:

1. **Sucesión universal.** Muerte del empresario individual y transmisión en bloque de su patrimonio, o fusión y escisión de sociedades. Quien sucede en la totalidad de un patrimonio necesita conocerlo en su totalidad.
2. **Suspensión de pagos.**
3. **Quiebras.**
4. **Liquidaciones de sociedades o entidades mercantiles.** El liquidador ha de realizar el activo y pagar el pasivo, lo que exige una visión completa de la contabilidad.
5. **Expedientes de regulación de empleo.** La causa económica, técnica, organizativa o de producción que justifica el despido colectivo se acredita, en última instancia, con la contabilidad de la empresa.
6. **Cuando los socios o los representantes legales de los trabajadores tengan derecho a su examen directo.** Aquí el Código no crea el derecho, sino que **remite** al que otras normas —societarias o laborales— hayan reconocido.

MATIZ

El texto consolidado del art. 32.2 sigue hablando de «**suspensión de pagos, quiebras**», porque el precepto no se ha retocado desde la reforma de 1989 y conserva la terminología del Derecho concursal derogado. Tras la unificación de los procedimientos concursales, aquellas dos instituciones han quedado sustituidas por un único procedimiento, el **concurso de acreedores**, hoy regulado en el **texto refundido de la Ley Concursal, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo**, y reformado en profundidad por la **Ley 16/2022, de 5 de septiembre**. Y no es la única denominación caduca de la lista: los «**expedientes de regulación de empleo**» del art. 32.2 son hoy el **despido colectivo** del art. 51 del Estatuto de los Trabajadores y la suspensión de contratos o reducción de jornada de su art. 47, con el procedimiento del **Real Decreto 1483/2012, de 29 de octubre**. Materialmente, pues, los supuestos son **cinco**, porque los apartados 2 y 3 se refunden en uno solo. Cuidado en el examen: si la pregunta reproduce el precepto **literalmente**, la respuesta correcta dirá «suspensión de pagos y quiebras». Si la pregunta pide el estado actual del Derecho, dirá «concurso».

EJEMPLO

⑤ **Un reconocimiento general en un concurso de acreedores.** *Cerámicas del Turia, S.L.* es declarada en concurso con un pasivo declarado de **3,2 millones de euros** y un activo contabilizado de **1,1 millones**. La administración concursal debe elaborar el inventario de la masa activa y la lista de acreedores, y sospecha que en los dieciocho meses anteriores hubo salidas de tesorería hacia una sociedad del mismo grupo.

Estamos ante uno de los casos tasados del art. 32.2 —el concurso, allí nombrado con la terminología antigua—, de modo que procede la **comunicación o reconocimiento general**: se accede a **todos** los libros, a **toda** la correspondencia

y a **todos** los documentos de la concursada, sin acotación material previa. No hace falta identificar de antemano qué asientos interesan, porque el objeto del reconocimiento es precisamente reconstruir la contabilidad entera. Si en ese examen aparecen transferencias por **420.000 €** a la sociedad vinculada sin contraprestación acreditada, la administración concursal dispondrá del material para ejercitar las acciones de reintegración correspondientes.

Adviértase el contraste: fuera del concurso, ese mismo acceso indiscriminado a la contabilidad de la sociedad estaría **vedado** por el art. 32.1.

4. La exhibición o reconocimiento particular (art. 32.3)

Frente al acceso total y excepcional que acaba de describirse, el Código regula una segunda vía, de alcance limitado pero de aplicación mucho más frecuente.

Artículo 32.3 del Código de Comercio · La exhibición

3. En todo caso, fuera de los casos prefijados en el párrafo anterior, podrá decretarse la exhibición de los libros y documentos de los empresarios a instancia de parte o de oficio, cuando la persona a quien pertenezcan tenga interés o responsabilidad en el asunto en que proceda la exhibición. El reconocimiento se contraerá exclusivamente a los puntos que tengan relación con la cuestión de que se trate.

La estructura del apartado es reveladora. Empieza con «**en todo caso, fuera de los casos prefijados en el párrafo anterior**», lo que sitúa a la exhibición como el **régimen general y residual**: opera *siempre que* no estemos en uno de los seis supuestos del art. 32.2. La comunicación es la excepción tasada; la exhibición, la regla abierta.

El **presupuesto** no es una lista de situaciones, sino un **criterio material**: que la persona a quien pertenezcan los libros «tenga **interés o responsabilidad** en el asunto en que proceda la exhibición». Es decir, que el titular de la contabilidad esté **implicado** en la controversia —normalmente porque es parte en el pleito—, de modo que su contabilidad

resulte pertinente para resolverlo. No cabe pedir la exhibición de los libros de un tercero completamente ajeno al asunto para curiosear en ellos.

El límite objetivo es el corazón del precepto y la clave para distinguirlo de la comunicación: «el reconocimiento se contraerá **exclusivamente** a los **puntos** que tengan relación con la cuestión de que se trate». El acceso es **quirúrgico**. Se abren los asientos que importan y solo esos. Todo lo demás permanece bajo el secreto del art. 32.1, que no se levanta más allá de lo estrictamente necesario. La exhibición es, en definitiva, la aplicación del **principio de proporcionalidad** al secreto contable.

La iniciativa, igual que en la comunicación, es doble: «a instancia de parte o de oficio».

En sede procesal civil, esta exhibición se articula dentro de la prueba documental, donde la Ley de Enjuiciamiento Civil contempla de modo específico el acceso a los libros de los comerciantes y la posibilidad de extraer de ellos los particulares relevantes, con auxilio pericial si la complejidad contable lo exige. El Código de Comercio fija el **derecho sustantivo**, la ley procesal, el **cauce**.

EJEMPLO

⑥ **Una exhibición parcial en un pleito de comisiones.** Un agente comercial demanda a *Distribuciones Norte, S.A.* reclamando **31.700 €** en comisiones devengadas y no liquidadas durante los ejercicios 2024 y 2025. El contrato fijaba una comisión del **4 %** sobre las ventas netas efectuadas en la zona de Cantabria. El agente no puede probar el importe de esas ventas, porque solo la empresa las conoce.

No hay sucesión universal, ni concurso, ni liquidación, ni expediente de regulación de empleo, ni el agente es socio ni representante de los trabajadores: **no cabe la comunicación** del art. 32.2. Sí cabe, en cambio, la **exhibición** del art. 32.3, porque la demandada, titular de los libros, tiene evidente «interés o responsabilidad en el asunto».

Y cabe **solo hasta donde el pleito llega**: el reconocimiento se contraerá a las **ventas de la zona de Cantabria en 2024 y 2025**, y nada más. Ni los márgenes de otras zonas, ni las nóminas, ni la lista de proveedores, ni la correspondencia

con otros agentes. Si de esos asientos resulta que las ventas de la zona ascendieron a **1.042.500 €**, la comisión debida es $1.042.500 \times 4 \% = \mathbf{41.700 \text{ €}}$, de los que la empresa acredita haber abonado **10.000 €**, quedando confirmada la deuda reclamada de **31.700 €**.

El secreto del art. 32.1 se ha levantado exactamente en la medida necesaria para resolver, y ni un asiento más.

5. Comunicación frente a exhibición: cuadro comparativo

Ambas figuras son **reconocimiento** de la contabilidad ajena —el art. 33 usa ese término común para las dos—, y ambas pueden decretarse de oficio o a instancia de parte. Todo lo demás las separa.

Criterio	Comunicación o reconocimiento general (art. 32.2)	Exhibición o reconocimiento particular (art. 32.3)
Alcance	Total: libros, correspondencia y demás documentos	Parcial: solo los puntos relacionados con la cuestión
Supuestos	Lista tasada y cerrada («sólo podrá decretarse»)	Abierta y residual («en todo caso, fuera de los casos prefijados»)
Presupuesto	Encajar en uno de los casos enumerados	Que el titular tenga interés o responsabilidad en el asunto
Carácter	Excepcional	General
Iniciativa	De oficio o a instancia de parte	De oficio o a instancia de parte
Frecuencia práctica	Escasa: concurso, sucesión, liquidación, ERE	Habitual: cualquier litigio mercantil
Lugar y forma	Art. 33: en el establecimiento y en presencia del empresario	Art. 33: idéntico régimen

RECUERDA

La forma más rápida de no confundirlas es quedarse con **una palabra de cada precepto**. En el art. 32.2, «**sólo**»: la comunicación *solo* procede en los casos tasados. En el art. 32.3, «**exclusivamente**»: la exhibición se contrae *exclusivamente* a los puntos relacionados con el asunto. Una es **cerrada en los supuestos**, la otra es **cerrada en el objeto**.

6. La práctica del reconocimiento (art. 33)

Decretado el acceso —sea general, sea particular—, ¿dónde y cómo se lleva a cabo? El Código dedica a esta cuestión un artículo propio, que se aplica **por igual a las dos modalidades**.

Artículo 33 del Código de Comercio · Forma de practicar el reconocimiento

1. El reconocimiento al que se refiere el artículo anterior, ya sea general o particular, se hará en el establecimiento del empresario, en su presencia o en la de la persona que comisione, debiendo adoptarse las medidas oportunas para la debida conservación y custodia de los libros y documentos.
2. En cualquier caso, la persona a cuya solicitud se decrete el reconocimiento podrá servirse de auxiliares técnicos en la forma y número que el Juez considere necesario.

Las reglas que de aquí se extraen son cuatro, y todas ellas responden a la misma lógica: **minimizar el daño** que el levantamiento del secreto causa al empresario.

Primera regla: el ámbito de aplicación es común. El apartado 1 lo dice sin margen de duda: «**ya sea general o particular**». Tanto la comunicación del art. 32.2 como la exhibición del art. 32.3 se practican del mismo modo. Es un error frecuente creer que el art. 33 solo rige para la exhibición.

Segunda regla: el lugar es el establecimiento del empresario. Los libros **no se trasladan**. No se llevan al juzgado, ni al despacho del abogado contrario, ni a la sede del

perito. Es el examinador quien se desplaza. La contabilidad es un instrumento de trabajo vivo, indispensable para la marcha diaria del negocio, y su desplazamiento paralizaría la empresa además de multiplicar el riesgo de pérdida o de difusión indebida.

Tercera regla: en presencia del empresario o de quien comisione. El titular tiene derecho a estar delante mientras se hurga en sus papeles, personalmente o mediante la persona que designe. Esa presencia cumple una doble función: **garantía de contradicción** —puede aclarar en el acto un asiento, oponerse a que se rebase el objeto del reconocimiento, hacer constar sus reservas— y **control del perímetro**, especialmente relevante en la exhibición parcial, donde la delimitación de «los puntos que tengan relación con la cuestión» es la única barrera que separa lo exhibible de lo secreto. Adviértase que la Ley permite que el empresario no comparezca en persona: basta con la de «la persona que comisione».

Cuarta regla: medidas de conservación y custodia. El art. 33.1 impone adoptar «las medidas oportunas para la debida conservación y custodia de los libros y documentos». La contabilidad debe salir del reconocimiento **íntegra y ordenada**, tal como entró. Esta previsión enlaza con el deber de conservación durante seis años del art. 30, que sería papel mojado si el reconocimiento pudiera deteriorar o dispersar los libros.

A ello añade el apartado 2 una garantía en favor del **solicitante**: podrá **servirse de auxiliares técnicos**. La contabilidad es un lenguaje especializado y de nada serviría abrir los libros a quien no sabe leerlos. El precepto contempla, pues, la asistencia de peritos, economistas o expertos contables. Pero la facultad no es incondicionada: se ejerce «en la **forma y número** que el **Juez** considere necesario». El control judicial evita que el reconocimiento se convierta en una incursión desproporcionada, con un ejército de técnicos revolviendo el archivo del empresario durante semanas.

MATIZ

El art. 33 presenta una **asimetría** deliberada. El apartado 1 protege al **empresario examinado** (lugar, presencia, custodia). El apartado 2 protege al **solicitante** (auxiliares técnicos). El precepto está construido como un **equilibrio** entre el derecho de quien necesita conocer y el derecho de quien no quiere ser conocido, y el fiel de esa balanza lo sujeta el **Juez**, que es quien decide la forma y el número de los auxiliares.

RECUERDA

Los cuatro preceptos de este epígrafe forman una **secuencia lógica** en ese orden: el art. 31 dice **cuánto valen** los libros (lo que el Tribunal aprecie, conforme a las reglas generales del Derecho). El art. 32.1 dice que son **secretos**, salvo lo que dispongan las Leyes. El art. 32.2 y el art. 32.3 dicen **quién puede verlos y hasta dónde** (comunicación total y tasada frente a exhibición parcial y residual). Y el art. 33 dice **dónde y cómo** se practica el examen (en el establecimiento, en presencia del empresario, con custodia y con auxiliares técnicos autorizados por el Juez).

TEMA 11

Epígrafe 3 — La contabilidad material: cuentas anuales, auditoría y depósito

1. Qué añade la contabilidad material a la formal

Los epígrafes anteriores han descrito el **continente**: qué libros hay que llevar, cómo se legalizan, cuánto se conservan y quién puede mirarlos. La llamada **contabilidad material** se ocupa del **contenido**: qué documentos hay que elaborar al cerrar el ejercicio, con qué criterios se valoran las partidas que los pueblan, quién los revisa y cómo se hacen públicos. El Código de Comercio dedica a ello la **sección segunda del título III de su libro I** (arts. 34 a 41), que actúa como norma común a *todo* empresario; y remite después, para las sociedades de capital, a su legislación propia, hoy el **texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital** (arts. 253 a 284). Sobre ambos se superpone la **Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas**, que regula al profesional encargado de verificar el resultado, desarrollada por su **Reglamento, aprobado por el Real Decreto 2/2021, de 12 de enero**. Y por debajo de todos ellos está la norma que da contenido concreto a la contabilidad material: el **Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre**, cuya última reforma de fondo es la del **Real Decreto 1/2021, de 12 de enero** —que reescribió las normas de registro y valoración de los **instrumentos financieros** y de los **ingresos por ventas y prestación de servicios**—, con su versión reducida en el **Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre** (Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas). No es una cita ornamental: cuando el art. 38 bis del Código de Comercio admite el valor razonable «en los términos que **reglamentariamente** se determinen», y cuando los arts. 254.3 y 255.1 de la Ley de Sociedades de Capital remiten a «los **modelos aprobados reglamentariamente**», el reglamento al que remiten es precisamente el Plan General de Contabilidad.

El esquema completo tiene, por tanto, **cuatro escalones sucesivos**: *formulación* por los administradores, *verificación* por el auditor cuando proceda, *aprobación* por la junta general

y depósito en el Registro Mercantil. Cada uno tiene su plazo, su órgano y su consecuencia en caso de incumplimiento, y el examen suele preguntar precisamente por esa secuencia.

2. Las cuentas anuales: documentos que las integran y la imagen fiel

El punto de partida es el art. 34 del Código de Comercio, que enumera los cinco documentos y fija el principio rector de toda la materia.

Artículo 34 del Código de Comercio de 1885 · Formulación de las cuentas anuales e imagen fiel

1. Al cierre del ejercicio, el empresario deberá **formular las cuentas anuales** de su empresa, que comprenderán el **balance**, la **cuenta de pérdidas y ganancias**, un **estado que refleje los cambios en el patrimonio neto** del ejercicio, un **estado de flujos de efectivo** y la **Memoria**. Estos documentos **forman una unidad**. El estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo *no serán obligatorios cuando* así lo establezca una disposición legal.
2. 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. A tal efecto, en la contabilización de las operaciones se atenderá a su **realidad económica** y no sólo a su forma jurídica.
3. *Cuando* la aplicación de las disposiciones legales **no sea suficiente** para mostrar la imagen fiel, se suministrarán **en la memoria** las informaciones complementarias precisas para alcanzar ese resultado.
4. En **casos excepcionales**, si la aplicación de una disposición legal en materia de contabilidad fuera **incompatible con la imagen fiel** que deben proporcionar las cuentas anuales, tal disposición **no será aplicable**. En estos casos, en la memoria deberá señalarse esa falta de aplicación, moti-

varse suficientemente y explicarse su influencia sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa.

5. Las cuentas anuales deberán ser formuladas expresando los valores **en euros**.

El apartado 4 tiene fuerza singular: la **imagen fiel** no es un principio decorativo, sino una cláusula que puede llegar a **desplazar la aplicación de una norma contable** cuando esta la contradiga. Es el único caso de nuestro ordenamiento contable en el que la ley ordena inaplicar la propia ley, y por eso se rodea de cautelas —excepcionalidad, mención en memoria, motivación suficiente y explicación de su influencia—. La jerarquía queda así: primero se aplican las disposiciones legales; si no bastan, se **amplía** la información en la memoria (ap. 3); y solo si son incompatibles con la imagen fiel se **inaplican** (ap. 4).

El art. 35 desglosa el contenido de cada documento. El **balance** separa activo, pasivo y patrimonio neto, y dentro del activo y del pasivo distingue lo *corriente* de lo *no corriente* según el ciclo normal de explotación o el plazo de un año.

Artículo 35 del Código de Comercio de 1885 · Contenido del balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias (aps. 1, 2, 5 y 6)

1. En el **balance** figurarán de forma separada el **activo**, el **pasivo** y el **patrimonio neto**.

El activo comprenderá con la debida separación el activo fijo o **no corriente** y el activo circulante o **corriente**. [...] El activo circulante o corriente comprenderá los elementos del patrimonio que se espera vender, consumir o realizar en el transcurso del **ciclo normal de explotación**, así como, con carácter general, aquellas partidas cuyo vencimiento, enajenación o realización, se espera que se produzca en un **plazo máximo de un año** contado a partir de la fecha de cierre del ejercicio. [...]

2. La **cuenta de pérdidas y ganancias** recogerá el **resultado del ejercicio**, separando debidamente los **ingresos** y los **gastos** imputables al mismo, y distinguiendo los **resultados de explotación**, de los que no lo sean. [...]
5. La **memoria** completará, ampliará y comentará la información contenida en los otros documentos que integran las cuentas anuales.
6. En cada una de las partidas de las cuentas anuales deberán figurar, además de las cifras del ejercicio que se cierra, **las correspondientes al ejercicio inmediatamente anterior**.

El **estado de cambios en el patrimonio neto** tiene, según el art. 35.3, *dos partes*: la primera recoge solo los ingresos y gastos generados por la actividad, distinguiendo los reconocidos en la cuenta de pérdidas y ganancias de los registrados directamente en patrimonio neto; la segunda recoge **todos** los movimientos del patrimonio neto, incluidas las transacciones con los socios. El **estado de flujos de efectivo**, por su parte, pone de manifiesto «los cobros y los pagos realizados por la empresa», agrupados por categorías o tipos de actividades.

MATIZ

Los cinco documentos **forman una unidad** (art. 34.1), pero *no* todos son siempre obligatorios: el **estado de cambios en el patrimonio neto** y el **estado de flujos de efectivo** decaen cuando así lo establezca una disposición legal, y en el régimen societario decaen automáticamente cuando la sociedad puede formular **balance abreviado** (art. 257.3 de la Ley de Sociedades de Capital). La memoria, el balance y la cuenta de pérdidas y ganancias, en cambio, no faltan nunca.

3. Los principios de contabilidad y los criterios de valoración

El art. 38 del Código de Comercio concentra en una sola lista los principios contables y los criterios de valoración.

Artículo 38 del Código de Comercio de 1885 · Principios de contabilidad generalmente aceptados

El registro y la valoración de los elementos integrantes de las distintas partidas que figuran en las cuentas anuales deberá realizarse conforme a los **principios de contabilidad generalmente aceptados**. En particular, se observarán las siguientes reglas:

- a) Salvo prueba en contrario, se presumirá que la **empresa continúa en funcionamiento**.
- b) **No se variarán los criterios de valoración** de un ejercicio a otro.
- c) Se seguirá el principio de **prudencia valorativa**. Este principio obligará a contabilizar **sólo los beneficios obtenidos** hasta la fecha de cierre del ejercicio. *No obstante*, se deberán tener en cuenta **todos los riesgos** con origen en el ejercicio o en otro anterior, incluso si sólo se conocieran entre la fecha de cierre del balance y la fecha en que éste se formule, en cuyo caso se dará cumplida información en la memoria [...]. Excepcionalmente, si tales riesgos se conocieran **entre la formulación y antes de la aprobación** de las cuentas anuales y afectaran de forma **muy significativa** a la imagen fiel, las cuentas anuales deberán ser **reformuladas**. [...]
- d) Se **imputará al ejercicio** al que las cuentas anuales se refieran, los gastos y los ingresos que afecten al mismo, **con independencia de la fecha de su pago o de su cobro**.
- e) Salvo las excepciones previstas reglamentariamente, **no podrán compensarse** las partidas del activo y del pasivo ni las de gastos e ingresos, y se **valorarán separadamente** los elementos integrantes de las cuentas anuales.
- f) [...] los **activos** se contabilizarán, por el **precio de adquisición**, o por el **coste de producción**, y los **pasivos** por el valor de la contrapartida recibida a cambio de incurrir en la deuda, más los intereses devengados pendientes de pago [...].

i) Se admitirá la **no aplicación estricta** de algunos principios contables *cuando* la **importancia relativa** de la variación que tal hecho produzca sea escasamente significativa y, en consecuencia, no altere la expresión de la imagen fiel [...].

Los seis principios clásicos aparecen así repartidos por las letras del artículo: **empresa en funcionamiento** (letra a), **uniformidad** (letra b), **prudencia** (letra c), **devengo** (letra d), **no compensación** (letra e) e **importancia relativa** (letra i). Merece la pena retener dos matices que el enunciado no siempre hace explícitos. El primero es que la prudencia del art. 38 c) es **asimétrica**: solo se contabilizan los beneficios ya obtenidos, pero se tienen en cuenta **todos** los riesgos, incluso los conocidos después del cierre. El segundo es que ese mismo apartado c) es la sede legal de la **reformulación** de cuentas, figura reservada a los riesgos conocidos entre la formulación y la aprobación que afecten «de forma muy significativa» a la imagen fiel.

En cuanto a los **criterios de valoración**, la regla general es el **coste histórico** (precio de adquisición o coste de producción, art. 38 f), corregido por **amortizaciones** y **correcciones valorativas por deterioro** (art. 39). Junto a él, el art. 38 bis admite la valoración por **valor razonable**.

Artículo 38 bis del Código de Comercio de 1885 · Valor razonable

1. Los activos y pasivos **podrán valorarse por su valor razonable** en los términos que reglamentariamente se determinen, dentro de los límites de la normativa europea.

En ambos casos deberá indicarse si la variación de valor originada en el elemento patrimonial como consecuencia de la aplicación de este criterio debe imputarse a la **cuenta de pérdidas y ganancias**, o debe incluirse directamente en el **patrimonio neto**.

2. Con carácter general, el valor razonable se calculará con referencia a un **valor de mercado fiable**. En aquellos elementos para los que no pueda determinarse un valor de mercado fiable, el valor razonable se obtendrá mediante la aplicación de **modelos y técnicas de valoración** [...].

Del art. 39 interesa retener una regla con vocación de pregunta: los **inmovilizados intangibles** son activos de vida útil *definida* y, cuando esta no pueda estimarse de manera fiable, se amortizan **en diez años**, el **fondo de comercio** solo puede figurar en el activo si se adquirió **a título oneroso**, y se presume, salvo prueba en contrario, que su vida útil es también de **diez años**. Dos incisos completan el precepto: el plazo de diez años del intangible cede «*salvo que otra disposición legal o reglamentaria establezca un plazo diferente*», y en la **memoria** debe informarse del **plazo y del método de amortización** de los inmovilizados intangibles.

MATIZ

Este cambio de régimen debe fecharse, porque casi todo el material de estudio anterior a 2016 dice lo contrario. Entre 2008 y 2015 el fondo de comercio **no se amortizaba**: se sometía solo a *test* de deterioro y se compensaba con una **reserva indisponible** equivalente, que se dotaba con al menos el **5 %** de su importe (antiguo art. 273.4 de la Ley de Sociedades de Capital). La **disposición final primera de la Ley 22/2015** dio al art. 39.4 del Código de Comercio la redacción que se acaba de exponer y **restableció la amortización**, la **disposición final cuarta**, apartado doce, **suprimió** el art. 273.4 de la Ley de Sociedades de Capital, que hoy figura en el texto consolidado como «(Suprimido)»; y la **disposición final decimotercera** reclasificó la vieja reserva por fondo de comercio a **reservas voluntarias**. Todo ello se aplica a los ejercicios que comiencen a partir del **1 de enero de 2016**.

4. Formulación y firma: el plazo de tres meses

Formular es **cerrar los documentos y asumirlos**. El Código de Comercio identifica a los firmantes y su responsabilidad.

Artículo 37 del Código de Comercio de 1885 · Firma de las cuentas anuales

1. Las cuentas anuales deberán ser **firmadas** por las siguientes personas, que **responderán de su veracidad**:
 - 1.º Por el propio **empresario**, si se trata de persona física.
 - 2.º Por **todos los socios ilimitadamente responsables** por las deudas sociales.
 - 3.º Por **todos los administradores** de las sociedades.
2. En los supuestos a que se refieren los números 2.º y 3.º del apartado anterior, *si faltara* la firma de alguna de las personas en ellos indicadas, se **señalará en los documentos en que falte**, con expresa mención de la causa.
3. En la **antefirma** se expresará la **fecha** en que las cuentas se hubieran formulado.

El plazo lo fija la legislación societaria.

Artículo 253 de la Ley de Sociedades de Capital · Formulación

1. Los **administradores** de la sociedad están obligados a formular, en el **plazo máximo de tres meses** contados a partir del **cierre del ejercicio social**, las **cuentas anuales**, el **informe de gestión**, que incluirá, cuando proceda, el estado de información no financiera, y la **propuesta de aplicación del resultado**, así como, en su caso, las cuentas y el informe de gestión **consolidados**.

2. Las cuentas anuales y el informe de gestión [...] deberán ser firmados por **todos los administradores**. Si *faltare* la firma de alguno de ellos se señalará en cada uno de los documentos en que falte, con expresa indicación de la causa.

Los administradores formulan **tres cosas**, no una: las cuentas anuales, el informe de gestión y la propuesta de aplicación del resultado. El **informe de gestión** (art. 262) *no* forma parte de las cuentas anuales, aunque las acompañe: es un documento narrativo que contiene «una exposición fiel sobre la evolución de los negocios y la situación de la sociedad, junto con una descripción de los principales riesgos e incertidumbres a los que se enfrenta».

RECUERDA

Los **tres plazos** de la secuencia societaria, encadenados: **tres meses** desde el cierre para *formular* (art. 253.1), **seis meses** desde el cierre para que la junta ordinaria *apruebe* (art. 164.1) y **un mes** desde la aprobación para *depositar* (art. 279.1). El plazo del auditor es distinto: dispone **como mínimo de un mes** desde que recibe las cuentas firmadas (art. 270.1).

5. Cuentas abreviadas

La Ley de Sociedades de Capital gradúa la carga informativa según el tamaño de la sociedad mediante dos juegos de umbrales distintos, uno para el balance y el estado de cambios en el patrimonio neto y otro para la cuenta de pérdidas y ganancias.

Artículo 257 de la Ley de Sociedades de Capital · Balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados

1. Podrán formular **balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados** las sociedades que **durante dos ejercicios consecutivos**

reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, **al menos dos** de las circunstancias siguientes:

- a) Que el **total de las partidas del activo** no supere los **cuatro millones de euros**.
- b) Que el **importe neto de su cifra anual de negocios** no supere los **ocho millones de euros**.
- c) Que el **número medio de trabajadores** empleados durante el ejercicio no sea superior a **cincuenta**.

Las sociedades **perderán esta facultad** si dejan de reunir, durante **dos ejercicios consecutivos**, dos de las circunstancias a que se refiere el párrafo anterior.

- 2. En el **primer ejercicio social** desde su constitución, transformación o fusión, las sociedades podrán formular balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados si reúnen, **al cierre de dicho ejercicio**, al menos dos de las tres circunstancias expresadas en el apartado anterior.
- 3. *Cuando* pueda formularse **balance en modelo abreviado**, el **estado de cambios en el patrimonio neto** y el **estado de flujos de efectivo** no serán obligatorios.

Los umbrales de la cuenta de pérdidas y ganancias abreviada son sensiblemente más altos: **once millones cuatrocientos mil euros** de activo, **veintidós millones ochocientos mil euros** de cifra de negocios y **doscientos cincuenta** trabajadores de media (art. 258.1). Y quien puede formular balance abreviado puede además omitir en la memoria las indicaciones que reglamentariamente se determinen, con el suelo de información que fija el art. 261.

EJEMPLO

⑦ ¿Puede «Talleres Sarrià, S.L.» formular balance abreviado? Sus magnitudes a 31 de diciembre son:

Magnitud	Ejercicio 2024	Ejercicio 2025	Umbral del art. 257.1
Total activo	3.900.000 €	4.150.000 €	4.000.000 €
Cifra neta de negocios	7.600.000 €	8.400.000 €	8.000.000 €
Número medio de trabajadores	44	47	50

- **En 2024** cumple las tres circunstancias ($3,9 \text{ M} \leq 4 \text{ M}$; $7,6 \text{ M} \leq 8 \text{ M}$; $44 \leq 50$).
- **En 2025** el activo (4,15 M) y la cifra de negocios (8,4 M) **superan** su umbral, pero la plantilla (47) sigue por debajo. Solo cumple **una**.

Como el art. 257.1 exige reunir al menos dos circunstancias **en los dos ejercicios consecutivos**, en 2025 **no puede** formular balance abreviado. Y como pierde el balance abreviado, **recuperan su carácter obligatorio** el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo, que en 2024 no lo eran (art. 257.3). Nótese que la **pérdida** de la facultad exige, simétricamente, dejar de reunir dos circunstancias durante dos ejercicios consecutivos.

6. La verificación: el auditor y sus umbrales en la Ley de Sociedades de Capital

El capítulo IV del título VII de la Ley de Sociedades de Capital se rotula, precisamente, «La verificación de las cuentas anuales». Su regla es que la auditoría es **la norma** y la exención **la excepción**, definida por umbrales.

Artículo 263 de la Ley de Sociedades de Capital · Auditor de cuentas

1. Las cuentas anuales y, en su caso, el informe de gestión **deberán ser revisados por auditor de cuentas**.

2. Se exceptúa de esta obligación a las sociedades que **durante dos ejercicios consecutivos** reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, **al menos dos** de las circunstancias siguientes:

- a) Que el **total de las partidas del activo** no supere los **dos millones ochocientos cincuenta mil euros**.
- b) Que el **importe neto de su cifra anual de negocios** no supere los **cinco millones setecientos mil euros**.
- c) Que el **número medio de trabajadores** empleados durante el ejercicio no sea superior a **cincuenta**.

Las sociedades **perderán esta facultad** si dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos, dos de las circunstancias a que se refiere el párrafo anterior.

3. En el **primer ejercicio social** desde su constitución, transformación o fusión, las sociedades quedan exceptuadas de la obligación de auditarse si reúnen, al cierre de dicho ejercicio, al menos dos de las tres circunstancias expresadas en el apartado anterior.

El auditor lo nombra la **junta general** *antes de que finalice el ejercicio a auditar*, por un período inicial **no inferior a tres años ni superior a nueve** (art. 264.1), y la junta **no puede revocarlo** antes de que termine ese período «a no ser que medie justa causa» (art. 264.3). Si la junta no nombra debiendo hacerlo, o el nombrado no acepta, administradores y **cualquier socio** pueden pedir la designación al **registrador mercantil** del domicilio social (art. 265.1). Y en las sociedades **no obligadas** a auditarse funciona el llamado *derecho de la minoría*.

Artículo 265.2 de la Ley de Sociedades de Capital · Auditoría a instancia de la minoría

2. En las sociedades que **no estén obligadas** a someter las cuentas anuales a verificación por un auditor, los **socios que representen, al menos, el cinco por ciento del capital social** podrán solicitar del **registrador mercantil** del domicilio social que, **con cargo a la sociedad**, nombre un auditor de cuentas para que efectúe la revisión de las cuentas anuales de un determinado ejercicio *siempre que no hubieran transcurrido tres meses* a contar desde la fecha de cierre de dicho ejercicio.

El **objeto** de la auditoría lo define el art. 268: el auditor «comprobará si las cuentas anuales ofrecen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la sociedad, así como, en su caso, la concordancia del informe de gestión con las cuentas anuales del ejercicio». Emitirá después un informe detallado (art. 269) y dispondrá **como mínimo de un mes** desde que reciba las cuentas firmadas (art. 270.1); si las cuentas se reformulan, «el auditor habrá de emitir un nuevo informe» (art. 270.2).

EJEMPLO

⑧ ¿Está obligada a auditarse «Distribuciones Ebro, S.A.»? Sus datos, cerrando ejercicio el 31 de diciembre:

Magnitud	Ejercicio 2024	Ejercicio 2025	Umbral del art. 263.2
Total activo	2.700.000 €	3.100.000 €	2.850.000 €
Cifra neta de negocios	5.400.000 €	5.200.000 €	5.700.000 €
Número medio de trabajadores	38	42	50

- **2024:** cumple las tres ($2,7 \text{ M} \leq 2,85 \text{ M}$; $5,4 \text{ M} \leq 5,7 \text{ M}$; $38 \leq 50$).
- **2025:** el activo se dispara a 3,1 M y **rebasa** el umbral, pero siguen por debajo la cifra de negocios (5,2 M) y la plantilla (42). Cumple **dos**.

Reúne al menos dos circunstancias en **ambos** ejercicios, de modo que **sigue exceptuada** de auditar las cuentas de 2025. Dos cautelas: primera, la exención decae si deja de reunir dos circunstancias **durante dos ejercicios consecutivos**, no con un solo mal año. Segunda, la exención es solo la del art. 263: socios que representen el 5 % del capital pueden pedir al registrador mercantil un auditor **con cargo a la sociedad**, siempre que lo soliciten antes del **31 de marzo de 2026** (tres meses desde el cierre, art. 265.2).

Los umbrales del art. 263 no agotan la cuestión. Al margen del tamaño de la sociedad, la disposición adicional primera de la Ley 22/2015 impone la auditoría **en todo caso** a un conjunto de entidades por razón de su actividad o de su relación con fondos públicos, que quedan obligadas aunque no rebasen ninguna de las tres cifras del art. 263.2 y que no pueden acogerse a la exención de ese precepto:

- Las entidades **emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales** o en mercados regulados.
- Las **entidades de crédito**, las **empresas de servicios de inversión** y las **instituciones de inversión colectiva**.
- Las **entidades aseguradoras y reaseguradoras** y los **fondos de pensiones** con sus entidades gestoras.
- Quienes **reciban subvenciones o ayudas con cargo a fondos públicos**, o **contraten con el sector público**, por encima de los importes que fije la normativa.

Se trata de una obligación de fuente distinta a la del art. 263 de la Ley de Sociedades de Capital: allí la auditoría se activa por superar los umbrales de dimensión; aquí, por la naturaleza de la entidad o por el manejo de recursos públicos, con independencia de aquellos umbrales.

7. La auditoría de cuentas: la Ley 22/2015

La Ley de Sociedades de Capital dice *quién* debe auditarse; la Ley 22/2015 dice *qué es* auditar, *quién* puede hacerlo y *con qué garantías*.

Artículo 1 de la Ley 22/2015, de Auditoría de Cuentas · Objeto y concepto

1. Esta Ley tiene por objeto la **regulación de la actividad de auditoría de cuentas**, tanto **obligatoria como voluntaria** [...], así como la regulación del **sistema de supervisión pública** [...].
2. 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**.
3. La auditoría de cuentas tendrá **necesariamente** que ser realizada por un **auditor de cuentas o una sociedad de auditoría**, mediante la emisión del correspondiente informe [...].

La nota decisiva del concepto es la última del apartado 2: el informe debe poder tener **efectos frente a terceros**. Eso es lo que separa la auditoría de una simple revisión interna y lo que justifica todo el aparato de independencia y responsabilidad que sigue. El art. 4 añade que las **dos modalidades** son la auditoría de *cuentas anuales* y la de *otros estados financieros o documentos contables*.

El **informe de auditoría** es, en la propia definición legal, «un documento mercantil», y su contenido mínimo está tasado.

Artículo 5 de la Ley 22/2015, de Auditoría de Cuentas · Contenido del informe (extracto del ap. 1)

1. El informe de auditoría de las cuentas anuales es un **documento mercantil** que deberá incluir, como mínimo, el siguiente contenido:

- a) **Identificación de la entidad auditada**, de las cuentas anuales que son objeto de la auditoría, del marco normativo de información financiera que se aplicó en su elaboración [...].
- b) Una **descripción general del alcance** de la auditoría realizada, con referencia a las normas de auditoría conforme a las cuales ésta se ha llevado a cabo [...].
- c) Explicación de que la auditoría se ha planificado y ejecutado con el fin de obtener una **seguridad razonable** de que las cuentas anuales están **libres de incorrecciones materiales**, incluidas las derivadas del fraude. [...]
- d) **Declaración** de que **no se han prestado servicios distintos** a los de la auditoría de las cuentas anuales o concurrido situaciones o circunstancias que hayan afectado a la necesaria **independencia** del auditor [...].
- e) Una **opinión técnica** en la que se manifestará, de forma clara y precisa, si las cuentas anuales **ofrecen la imagen fiel** del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad auditada [...].

La opinión podrá revestir **cuatro modalidades: favorable, con salvedades, desfavorable o denegada**.

Cuando no existan salvedades la opinión será favorable. [...]

- h) **Fecha y firma** de quien o quienes lo hubieran realizado. [...]

La opinión de auditoría puede revestir cuatro modalidades: favorable, con salvedades, desfavorable o denegada. Y no son solo una calificación técnica: el art. 40.2 del Código de Comercio hace depender de ellas **quién paga** la auditoría solicitada al registrador mercantil o al letrado de la Administración de Justicia por quien acredite interés legítimo. Si la opinión es **denegada o desfavorable**, paga el empresario, devolviendo al solicitante lo anticipado; si es **con reservas o salvedades**, se reparte por resolución; y si es **favorable**, el coste corre a cargo del solicitante.

El eje del estatuto profesional es la **independencia**.

Artículo 14 de la Ley 22/2015, de Auditoría de Cuentas · Principio general de independencia (aps. 1, 2 y 5)

1. Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría deberán ser **independientes**, en el ejercicio de su función, de las entidades auditadas, debiendo **abstenerse de actuar** *cuando* su independencia en relación con la revisión y verificación de las cuentas anuales [...] **se vea comprometida**.
2. Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría, así como toda persona en condiciones de influir directa o indirectamente en el resultado de la auditoría, deberán abstenerse de **participar de cualquier manera en la gestión o toma de decisiones** de la entidad auditada. [...]
5. El **Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas** es el organismo encargado de **velar por el adecuado cumplimiento del deber de independencia**, así como de valorar en cada trabajo concreto la posible falta de independencia [...].

El modelo español combina un **principio general** de independencia (art. 14) con un **sistema de amenazas y salvaguardas** (art. 15) y con una **lista tasada de incompatibilidades** (arts. 16 a 20). Las amenazas típicas que enumera el art. 15.2 son la **autorrevisión**, el **interés propio**, la **abogacía**, la **familiaridad o confianza** y la **intimidación**. A ello se suman las **prohibiciones posteriores** del art. 23: durante **el año siguiente** a la finalización del trabajo, los auditores principales responsables no pueden integrarse en los órganos de administración o dirección de la entidad auditada, ni ocupar puesto de trabajo en ella, ni tener en ella un interés financiero significativo.

El acceso a la profesión pasa por un registro público.

Artículo 8 de la Ley 22/2015, de Auditoría de Cuentas · Registro Oficial de Auditores de Cuentas (aps. 1, 2 y 7)

1. Podrán realizar la actividad de auditoría de cuentas las **personas físicas o jurídicas** que, reuniendo las condiciones a que se refieren los artículos 9 a 11, figuren **inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas**, y presten la **garantía financiera** a que se refiere el artículo 27.
2. El Registro Oficial de Auditores de Cuentas será **público** y su información será **accesible por medios electrónicos**.
7. Los auditores de cuentas inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas [...] deberán seguir cursos y realizar actividades de **formación continuada** [...].

Para inscribirse en el **ROAC** se exige (art. 9.1) ser mayor de edad, tener nacionalidad española o de un Estado miembro de la Unión Europea, **carecer de antecedentes penales por delitos dolosos** y obtener la autorización del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. La **contratación** se sujeta a las mismas horquillas temporales que ya vimos en el art. 264 de la Ley de Sociedades de Capital: período inicial **no inferior a tres años ni superior a nueve**, prorrogable después por períodos máximos sucesivos de hasta tres años, con prórroga tácita de tres años si ninguna parte manifiesta lo contrario (art. 22.1). Y durante el período inicial o su prórroga «no podrá rescindirse el contrato sin que medie justa causa», precisando la ley que **las divergencias de opiniones sobre tratamientos contables o procedimientos de auditoría no son justa causa** (art. 22.2).

Cierra el estatuto la **responsabilidad civil** del art. 26: exigible «de forma proporcional y directa» y «de forma personal e individualizada», solidaria entre el auditor firmante y la sociedad de auditoría en cuyo nombre actúe, y con una acción que **prescribe a los cuatro años** desde la fecha del informe. A ello se añade la **garantía financiera** obligatoria del art. 27, proporcional al volumen de negocio.

8. La aprobación por la junta y la aplicación del resultado

Formuladas y, en su caso, auditadas, las cuentas pasan a la junta general.

Artículo 272 de la Ley de Sociedades de Capital · Aprobación de las cuentas (aps. 1 y 2)

1. Las cuentas anuales se **aprobarán por la junta general**.
2. A partir de la **convocatoria** de la junta general, **cualquier socio** podrá obtener de la sociedad, de forma **inmediata y gratuita**, los documentos que han de ser sometidos a la aprobación de la misma, así como en su caso, el **informe de gestión** y el **informe del auditor de cuentas**.

En la convocatoria se hará mención de este derecho.

En la sociedad de responsabilidad limitada, además, los socios que representen **al menos el cinco por ciento** del capital pueden examinar en el domicilio social, por sí o con experto contable, «los documentos que sirvan de soporte y de antecedente de las cuentas anuales» (art. 272.3), sin que ello limite el derecho de la minoría a pedir auditor.

La aprobación va unida a la decisión sobre el resultado.

Artículo 273 de la Ley de Sociedades de Capital · Aplicación del resultado (aps. 1 y 2)

1. La **junta general** resolverá sobre la **aplicación del resultado** del ejercicio **de acuerdo con el balance aprobado**.
2. Una vez cubiertas las atenciones previstas por la ley o los estatutos, **sólo podrán repartirse dividendos** con cargo al beneficio del ejercicio, o a reservas de libre disposición, si el valor del **patrimonio neto** no es o, a consecuencia del reparto, no resulta ser **inferior al capital social**. [...]

Si existieran **pérdidas de ejercicios anteriores** que hicieran que ese valor del patrimonio neto de la sociedad fuera inferior a la cifra del capital social, el beneficio se destinará a la **compensación de estas pérdidas**.

Sobre el beneficio pesa, en todo caso, la **reserva legal**: «una cifra igual al **diez por ciento** del beneficio del ejercicio se destinará a la reserva legal hasta que esta alcance, al menos, el **veinte por ciento** del capital social» (art. 274.1). El reparto se hace en proporción a la participación en el capital en la sociedad limitada y en proporción al capital **desembolsado** en la anónima (art. 275), y el **plazo máximo para el abono completo** de los dividendos es de **doce meses** desde el acuerdo de la junta (art. 276.3).

9. Depósito, calificación registral y cierre del Registro

El último escalón convierte las cuentas en información pública.

Artículo 279 de la Ley de Sociedades de Capital · Depósito de las cuentas

1. **Dentro del mes siguiente a la aprobación** de las cuentas anuales, los **administradores** de la sociedad presentarán, para su **depósito en el Registro Mercantil del domicilio social**, **certificación de los acuerdos** de la junta de socios de **aprobación** de dichas cuentas, debidamente firmadas, y de **aplicación del resultado**, así como, en su caso, de las cuentas consolidadas, a la que se adjuntará un **ejemplar de cada una de ellas**. Los administradores presentarán también el **informe de gestión [...]** y el **informe del auditor**, *cuando* la sociedad esté **obligada a auditoría** por una disposición legal o esta se hubiera acordado a **petición de la minoría** o de **forma voluntaria** y se hubiese **inscrito el nombramiento** de auditor en el Registro Mercantil.
2. Si alguno o varios de los documentos que integran las cuentas anuales se hubieran formulado **en forma abreviada**, se hará constar así en la certificación, **con expresión de la causa**.

Presentados los documentos, el registrador **califica** en un plazo breve.

Artículo 280 de la Ley de Sociedades de Capital · Calificación registral

1. Dentro de los quince días siguientes al de la fecha del asiento de presentación, el Registrador calificará bajo su responsabilidad si los documentos presentados son los **exigidos por la ley**, si están **debidamente aprobados** por la junta general y si constan las **preceptivas firmas**. *Si no apreciare defectos, tendrá por efectuado el depósito [...]*. En caso contrario, procederá conforme a lo establecido respecto de los **títulos defectuosos**.
2. El Registro Mercantil deberá **conservar los documentos depositados** durante el plazo de **seis años**.

La calificación es, pues, **formal y tasada**: el registrador comprueba que están los documentos, que se aprobaron y que van firmados, pero **no** revisa la corrección contable de las cifras —eso es tarea del auditor—. Efectuado el depósito, «cualquier persona podrá obtener información del Registro Mercantil de todos los documentos depositados» (art. 281), lo que convierte al Registro en la ventana pública de la contabilidad societaria.

El incumplimiento tiene dos consecuencias acumulables: una registral y otra sancionadora.

Artículo 282 de la Ley de Sociedades de Capital · Cierre registral

1. El **incumplimiento** por el órgano de administración de la obligación de **depositar, dentro del plazo establecido**, los documentos a que se refiere este capítulo dará lugar a que **no se inscriba en el Registro Mercantil documento alguno** referido a la sociedad **mientras el incumplimiento persista**.
2. **Se exceptúan** los títulos relativos al **cese o dimisión** de administradores, gerentes, directores generales o liquidadores, y a la **revocación o renun-**

cia de poderes, así como a la disolución de la sociedad y nombramiento de liquidadores y a los asientos ordenados por la autoridad judicial o administrativa.

Junto al cierre, la **multa** del art. 283: de **1.200 a 60.000 euros**, impuesta a la sociedad por el **Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas**, elevándose el límite «para cada año de retraso» a **300.000 euros** cuando la sociedad o el grupo tenga un volumen de facturación anual superior a **6.000.000 euros**. Si los documentos se depositan **antes** de iniciarse el procedimiento sancionador, la sanción se impone en su **grado mínimo y reducida en un cincuenta por ciento** (art. 283.3), y las infracciones **prescriben a los tres años**.

EJEMPLO

⑨ **El cierre registral de «Obras y Reformas Duero, S.L.»**. La sociedad cierra ejercicio el **31 de diciembre de 2025** y factura 7.400.000 € al año.

- **Formulación:** hasta el **31 de marzo de 2026** (tres meses, art. 253.1).
- **Aprobación:** la junta ordinaria se celebra el **25 de junio de 2026**, dentro de los seis primeros meses (art. 164.1).
- **Depósito:** hasta el **25 de julio de 2026** (un mes desde la aprobación, art. 279.1).

Los administradores no depositan. El **1 de octubre de 2026** la sociedad acude al Registro con tres títulos:

Título presentado	¿Se inscribe?	Razón
Escritura de aumento de capital	No	Regla general del art. 282.1
Cese de un administrador	Sí	Excepción expresa del art. 282.2
Revocación de un poder general	Sí	Excepción expresa del art. 282.2

Y como el volumen de facturación (7,4 M €) supera los **6.000.000 €**, el límite de la multa del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas se eleva a **300.000 euros por cada año de retraso** en lugar de los 60.000 ordinarios. Si depositan el **20 de octubre de 2026**, antes de que se inicie el expediente, la sanción se impondrá en **grado mínimo y reducida al 50 %** (art. 283.3) y el **cierre se levanta**, porque el art. 282.1 lo mantiene solo «mientras el incumplimiento persista».

MATIZ

El cierre del art. 282 **no** es una sanción: es una medida de presión que opera de forma automática y **cesa** en cuanto se deposita. La sanción es la multa del art. 283, que se impone **además** y por un órgano distinto —el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, no el Registro—. Ambas consecuencias son **compatibles**, y el depósito tardío no borra la infracción, solo la atenúa.

Un último apunte para cerrar el círculo entre el régimen común y el societario. El art. 41 del Código de Comercio declara que «para la formulación, sometimiento a la auditoría, depósito y publicación de sus cuentas anuales, las **sociedades anónimas, de responsabilidad limitada y en comandita por acciones** se registrarán por **sus respectivas normas**», que es la remisión a la Ley de Sociedades de Capital. El **empresario individual**, en cambio, queda solo bajo los arts. 34 a 40: formula cuentas, las firma y responde de su veracidad, pero **no** está sujeto ni al depósito ni al cierre registral, y solo se verá obligado a auditarse si lo acuerda el letrado de la Administración de Justicia o el registrador mercantil a petición fundada de quien acredite un **interés legítimo** (art. 40.1). Cuidado con la denominación: el texto consolidado del art. 40 sigue diciendo «**Secretario judicial**», nombre que la Ley Orgánica 7/2015 sustituyó por el de **letrado de la Administración de Justicia** sin que el Código de Comercio se haya retocado. Si una pregunta reproduce el precepto **literalmente**, dirá «Secretario judicial»; si pregunta por el órgano actual, «letrado de la Administración de Justicia». Y, en el caso de que los documentos depositados se publiquen, el art. 284 de la Ley de Sociedades de Capital exige indicar si la publicación es **íntegra o**

abreviada: en el primer caso ha de reproducirse fielmente el texto depositado «incluyendo siempre íntegramente el informe de los auditores», y en el segundo el informe de auditoría puede omitirse, pero **debe indicarse si ha sido emitido con reservas o no.**

TU OPOSICIÓN, EN UNA APP

El temario que tienes en las manos cobra vida en la app Persevera, con todo para estudiarlo:

tests · psicotécnicos · flashcards con repaso espaciado · supuestos
cursos · simulacros · mapas mentales · tutor IA · planificador

7 días de prueba · Suscripción sin permanencia: cancelas cuando quieras.

**APP STORE**

para iPhone y iPad

**GOOGLE PLAY**

para Android

**EN LA WEB**app.perseveraoposiciones.com

DEL MISMO EQUIPO



Eroodite — Estudia cualquier cosa con IA

Persevera es para tu oposición. **Eroodite, para todo lo demás:** tu carrera universitaria, otras oposiciones o cualquier material que caiga en tus manos. Sube tus apuntes, PDFs, vídeos de YouTube o fotos y su inteligencia artificial te crea al momento exámenes, fichas de repaso, resúmenes y mapas mentales. Con un tutor con IA que resuelve dudas —hasta las que le haces una foto—, repaso espaciado y modo concentración.

Tus apuntes, listos para estudiar en segundos. Empieza gratis.

**APP STORE**

para iPhone y iPad

**GOOGLE PLAY**

para Android