

# PROBLEMÁTICA DEL DEPÓSITO DE LAS CUENTAS ANUALES Y DEL INFORME DE AUDITORÍA EN EL REGISTRO DE SOCIEDADES COOPERATIVAS

**Amaia Zubiaurre Gurruchaga**

Profesora Doctora de Derecho Mercantil

Universidad del País Vasco / Euskal-Herriko Unibertsitatea, UPV/EHU

## RESUMEN

El Registro de sociedades cooperativas estatal se encuentra regulado, en parte, en la Ley Coop. estatal y, principalmente, en el RRSC que desarrolla lo dispuesto en la Ley Coop. A su vez, existen Registros de sociedades cooperativas en las Comunidades Autónomas los cuales se encuentran regulados en sus respectivas Leyes de sociedades cooperativas y, en muchos casos, en sus Reglamentos sobre Registros de sociedades cooperativas. El Registro estatal de cooperativas, entre otras cuestiones, se ocupa del depósito de las cuentas anuales de las sociedades cooperativas. El presente trabajo comenzará con el estudio del Registro de sociedades cooperativas de ámbito estatal donde deben inscribirse las cooperativas. Posteriormente, se ocupará de la contabilidad y formulación de las cuentas anuales de las sociedades cooperativas, aunque no se abordarán los aspectos materiales-contables en torno a la especialidad de los recursos propios en la sociedad cooperativa. Finalmente, se analizará el depósito de las cuentas anuales y el informe de auditoría en el Registro de sociedades cooperativas y, en su caso, en el Registro Mercantil. A lo largo de todo el trabajo se prestará especial atención a la problemática que supone la coexistencia del Registro de sociedades cooperativas de ámbito estatal, los Registros de sociedades cooperativas autonómicos y el Registro Mercantil, quedando patente la necesidad de una mayor coordinación entre dichos Registros y la necesidad de que se implante un sistema más eficaz que asegure el cumplimiento de la obligación de depósito de cuentas anuales de las sociedades cooperativas.

**PALABRAS CLAVE:** Sociedad cooperativa, Registro de sociedades cooperativas, Registro Mercantil, depósito de cuentas anuales, depósito de informe de auditoría.

CLAVES ECONLIT: M400, M420, M480.

## **PROBLEMS OF THE DEPOSIT OF THE ANNUAL ACCOUNTS AND THE AUDIT REPORT IN THE COOPERATIVE SOCIETIES REGISTRY**

### **ABSTRACT**

State Cooperative societies Registry is regulated, in part, on the state Cooperatives Act and, mainly, in the Cooperative societies Registry Regulation which develops the Cooperatives Act. In turn, there are cooperative societies Registries in each region which are regulated by their respective Cooperative societies Act and, in many cases, in the Cooperative societies Registry Regulations. The State Cooperatives Registry, among other matters, deals with the deposit of annual accounts. The current paper will begin by the study of the Registry where cooperatives must register and the obligation of registration in the Commercial Registry. Subsequently, the accounting and preparation of annual accounts although the material-accounting aspects regarding the specialty of the own resources in the cooperative society will not be addressed. Finally, we will analyse the deposit of the annual accounts and the audit report in the Cooperative societies Registry and, where appropriate, in the Commercial Registry. Throughout the work, we will pay special attention to the problems involved in the existence of cooperative societies Registries together with the Commercial Registry, making clear the need for greater coordination between these Registries and the need for a more effective system to ensure compliance with the obligation to deposit annual accounts of cooperative societies.

**KEY WORDS:** Cooperative Society, Cooperative Societies Registry, Commercial Registry, deposit of annual accounts, deposit of audit report.

## SUMARIO

1. Introducción. 2. La inscripción en el Registro de sociedades cooperativas de ámbito estatal. 2.1. Problemática de los Registros de sociedades cooperativas y el Registro Mercantil. 2.2. La inscripción de las sociedades cooperativas en el Registro de sociedades cooperativas de ámbito estatal. 2.3. La inscripción de las sociedades cooperativas en el Registro Mercantil. 2.4. Consideraciones críticas al Registro de sociedades cooperativas respecto del Registro Mercantil. 3. La contabilidad y la formulación de las cuentas anuales de las sociedades cooperativas. 3.1. La contabilidad de las sociedades cooperativas. 3.2. Formulación de las cuentas anuales y demás documentación. 4. El depósito de las cuentas anuales y del informe de auditoría de cuentas. 4.1. Depósito de las cuentas anuales en el Registro de sociedades cooperativas. 4.2. Depósito de las cuentas anuales en el Registro Mercantil. 4.3. Depósito del informe de auditoría. 5. Conclusiones. Bibliografía.

### 1. Introducción

La Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas (en adelante, Ley Coop.) contiene el régimen común sobre las sociedades cooperativas de ámbito estatal. Sin embargo, existen, además, otras dieciséis Leyes cooperativas debido a que la mayoría de las Comunidades Autónomas han aprobado su propia Ley sobre cooperativas. El artículo 2 de la Ley Coop. estatal señala que esta Ley será de aplicación a aquellas cooperativas que desarrollen su actividad cooperativizada en el territorio de varias Comunidades Autónomas, excepto cuando en una de ellas se desarrolle con carácter principal, supuesto en el cual se aplicará la Ley de Cooperativas de la Comunidad Autónoma en que tenga lugar la actividad principal. Además, la Ley Coop. estatal se aplicará a aquellas cooperativas que desarrollen su actividad cooperativizada, principalmente, en Ceuta y en Melilla. Se aplicará también con carácter supletorio en aquellas Comunidades que todavía no cuentan con legislación cooperativa propia<sup>1</sup> y respecto de las Leyes sobre Cooperativas de las Comunidades Autónomas completando lagunas regulatorias en los casos en que sea necesario (art. 149.3 Constitución). La Ley de ámbito

1. Canarias.

estatal hay que tenerla en cuenta, además, en aquellos casos en que las Leyes autonómicas se remitan expresamente a la legislación estatal de cooperativas. El Real Decreto 136/2002, de 1 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del Registro de sociedades cooperativas (en adelante, RRSC) de ámbito estatal, básicamente, sigue el mismo criterio de aplicación que la Ley Coop. estatal y en el artículo 2.2 aclara que la actividad cooperativizada se realiza principalmente en el territorio de una determinada Comunidad Autónoma, cuando la actividad realizada en dicho territorio es superior a la realizada en el conjunto de los demás territorios, con independencia de dónde se encuentre el domicilio social. Es por ello que el Registro de sociedades cooperativas estatal es poco utilizado al ser muy pocas las cooperativas que se inscriben en él. Lo dispuesto en la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas<sup>2</sup>, se aplicará de forma supletoria al RRSC en lo que atañe al procedimiento (Disposición Final segunda RRSC). También la legislación mercantil será de aplicación para suplir las lagunas de regulación del RRSC<sup>3</sup>.

Este trabajo se centra, principalmente, en el depósito de las cuentas anuales y, en su caso, el informe de auditoría de las cooperativas en el Registro de sociedades cooperativas estatal según la Ley Coop. y el RRSC de ámbito estatal además del depósito de dichos documentos en el Registro Mercantil.

## 2. La inscripción en el Registro de sociedades cooperativas de ámbito estatal

### 2.1. Problemática de los Registros de sociedades cooperativas y el Registro Mercantil

El Registro de sociedades cooperativas estatal es una institución pública radicada en Madrid con carácter unitario para todo el territorio nacional (art. 36 RRSC), que depende de la Administración General del Estado y, concretamente,

2. Esta Ley ha derogado la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, a la cual, realmente, se remite la Disposición Final 2.ª del RRSC.

3. JULIÁ IGUAL, J.F. y POLO GARRIDO, F., “La legalización de libros contables y el depósito de cuentas anuales en las sociedades cooperativas”, *Revista de Estudios cooperativos-REVESCO*, nº 77, 2002, p. 99.

del Ministerio de Empleo y Seguridad Social. En las ciudades de Ceuta y Melilla existirá una sección del Registro de sociedades cooperativas (art. 37 RRSC). Este Registro de sociedades cooperativas, en principio, fue regulado por los artículos 109 y siguientes de la Ley Coop. preceptos que, posteriormente, fueron desarrollados en el RRSC.

A su vez, existen Registros de sociedades cooperativas en cada Comunidad Autónoma dependientes de la correspondiente Consejería, los cuales se encuentran regulados en sus respectivas Leyes de sociedades cooperativas y, en muchos casos, en sus Reglamentos sobre Registros de sociedades cooperativas. Todo ello con independencia de los Registros Mercantiles territoriales y del Registro Mercantil Central, todos los cuales disponen de funciones similares. El legislador ha otorgado al Registro de sociedades cooperativas de ámbito estatal una competencia residual respecto de los Registros de sociedades cooperativas autonómicos que, además, deberá colaborar con el resto de los Registros públicos y, especialmente, con el Registro Mercantil y los Registros de sociedades cooperativas autonómicas (art. 3.2 RRSC). A pesar de lo que indican las normas, en la práctica, se trata de una coordinación más teórica que real. Además, la inexistencia de un Registro Central que recoja, centralice y dé publicidad a las inscripciones practicadas en los Registros de cooperativas tampoco ayuda a la descoordinación existente<sup>4</sup>.

La coexistencia de una pluralidad de Registros y la escasa coordinación entre los mismos entraña una serie de dificultades. Aunque con ocasión de la Ley 3/1987, de 2 de abril, General de Cooperativas ya se debatió acerca de si el Registro de sociedades cooperativas debía incorporarse al Registro Mercantil, dicha incorporación no tuvo lugar con dicha Ley ni con la Ley 27/1999, de 16 de julio de cooperativas. Lo cierto es que las cooperativas, que nacieron como herramienta de promoción social, hoy día, son una forma de actividad que genera empleo y riqueza y que viven en armonía con las exigencias del mercado por ser compatibles con los requisitos de competitividad y rentabilidad propios de las economías más desarrolladas<sup>5</sup>. Sin embargo, no parece sencilla la incorporación de los Registros de cooperativas en el Registro Mercantil teniendo en cuenta que la competencia en legislación mercantil corresponde exclusivamente al Estado (art.

4. MORILLAS JARILLO, M.ª J., "El Reglamento del Registro de Cooperativas de la Administración General del Estado", *Cooperativismo e economía social*, nº Extra 1, 2003, p. 57.

5. Exposición de Motivos de la Ley 27/1999, de 16 de julio, de cooperativas.

149.1 Constitución) y que la incorporación del Registro de sociedades cooperativas en el Registro Mercantil tendría como consecuencia la imposibilidad de que las Comunidades Autónomas pudieran organizar los Registros autonómicos de cooperativas, con la consiguiente pérdida de control sobre dichas sociedades<sup>6</sup>.

## 2.2. La inscripción de las sociedades cooperativas en el Registro de sociedades cooperativas de ámbito estatal

La función básica del Registro de sociedades cooperativas es la inscripción de cooperativas y actos y negocios jurídicos societarios que se determinen en la Ley Coop. y en el RRSC. Los asientos registrales practicados por el Registro de sociedades cooperativas, revestirán el carácter de inscripciones o de anotaciones, atendiendo a su naturaleza. Se inscriben los actos más importantes de la vida de la cooperativa como son su constitución, la modificación de estatutos, el nombramiento y cese de los miembros del consejo rector, acuerdos de fusión, transformación, escisión, disolución, extinción, reactivación de la cooperativa, etc. (art. 9 RRSC). Sin embargo, el Registro tiene también otras funciones como la legalización de los libros de las cooperativas, el depósito de las cuentas anuales y la emisión de certificaciones negativas de denominación tras coordinarse con el Registro Mercantil Central y los Registros de cooperativas autonómicos, además de la anotación de las sanciones muy graves por infracción de la legislación cooperativa (arts. 109 Ley Coop. y 4 RRSC). Las anotaciones mencionadas corresponderán a los asientos relativos al cumplimiento de la obligación de legalizar los libros de la cooperativa, al depósito de las cuentas anuales y al nombramiento de auditor de cuentas (art. 6 RRSC). El criterio para determinar en qué Registro de sociedades cooperativas debe inscribirse una cooperativa, debe legalizar sus libros y debe depositar sus cuentas anuales coincide con el establecido para determinar qué Ley de cooperativas resulta de aplicación a la sociedad. Del artículo 2 del RRSC se desprende que deberán inscribirse y depositar sus cuentas en el Registro estatal de sociedades cooperativas aquellas cooperativas que realicen principalmente su actividad cooperativizada en el territorio de varias Comunidades Autónomas sin que dicha actividad se realice de forma principal en alguno de los territorios, entendiéndose que se realiza de forma principal en una Comunidad

6. AVEZUELA CÁRCEL, J., “El Registro de Sociedades Cooperativas: ¿resistencia a la “huida?””, *Revista de Derecho Mercantil*, nº 245, 2002, p. 1491.

Autónoma cuando la actividad de la cooperativa en dicho territorio es superior a la realizada en el conjunto del resto de los territorios. No se tienen en cuenta las actividades de la cooperativa que no estén comprendidas en el objeto social. Cuando la sociedad se inscribe por primera vez, es muy difícil aplicar dicho criterio por lo que el RRSC establece que dichas circunstancias se deducirán de los estatutos sociales. El problema es que dichas circunstancias pueden ir cambiando a lo largo de la vida de la cooperativa por lo que el mismo RRSC prevé que dicho criterio se aplicará sin perjuicio de que, posteriormente, deba modificarse el fuero registral por haber cambiado dichas circunstancias<sup>7</sup>. Además, y para dar solución a este problema, el artículo 41.1 ha previsto el deber de colaboración entre el Registro estatal y los Registros autonómicos por lo que, si el Registro estatal observara que la competencia registral pudiera corresponder a un Registro autonómico de cooperativas, remitirá al que crea que es competente la solicitud junto con la certificación literal de los asientos registrales para la resolución que estime oportuna y con expresión de los fundamentos que apoyen dicha competencia. El cambio de circunstancias se acreditará a través de una certificación de la sociedad acerca de su actividad efectiva, mediante una modificación estatutaria o cualquier otro medio válido en derecho (art. 2 RRSC). Al contrario, cuando una cooperativa inscrita en un Registro autonómico solicite su inscripción en el Registro de sociedades cooperativas de ámbito estatal por haber modificado el ámbito de actividades, éste se dirigirá al Registro autonómico en que hubiere figurado inscrita la sociedad para que le sea remitida la certificación literal de los asientos registrales de la sociedad. Si procediera dicha inscripción, también se inscribirán los antecedentes registrales previos al asiento correspondiente, si se hubieren remitido, y se comunicará la inscripción al Registro de origen (art. 41.2).

### 2.3. La inscripción de las sociedades cooperativas en el Registro Mercantil

Además de en el Registro de cooperativas de ámbito estatal o autonómico, algunas cooperativas como las de crédito y de seguro deben inscribirse también en el Registro Mercantil en virtud del artículo 81.1 d) del Reglamento del Registro Mercantil (en adelante, RRM). Aunque el artículo 81.1 b) del RRM señala que las sociedades mercantiles tienen obligación de inscribirse en el Registro Mercantil,

7. V. MORILLAS JARILLO, M.<sup>a</sup> J., “El Reglamento del Registro de Cooperativas...”, *cit.*, pp. 58 y ss. quien profundiza sobre esta cuestión.

si el legislador pretendiera incluir a las cooperativas en general entre las entidades obligadas a inscribirse en este Registro, no tendría sentido que mencionara expresamente a las cooperativas de crédito y de seguro entre las entidades obligadas a inscribirse<sup>8</sup>. Además de los casos de inscripción obligatoria expresamente señalados, existen cooperativas que deben inscribirse en el Registro Mercantil en virtud de lo dispuesto en la Disposición Adicional 4.<sup>a</sup> de la Ley 7/1996, de 15 de enero, de ordenación del comercio minorista, y en la Disposición Adicional 9.<sup>a</sup> del RRM, las cuales exigen a aquellas entidades, cualquiera que sea su naturaleza jurídica, que se dediquen al comercio mayorista o minorista o realicen adquisiciones o presten servicios de intermediación para negociar las mismas, por cuenta o encargo de los comerciantes al por menor, la inscripción y el depósito anual de sus cuentas en el Registro Mercantil en la forma en que se determine reglamentariamente, cuando en el ejercicio inmediato anterior las adquisiciones realizadas o intermediadas o sus ventas, hayan superado la cifra de 601.012,104 euros. Así, las sociedades cooperativas cuya actividad sea el comercio de mercancías y superen el volumen de negocio indicado deberían inscribirse y depositar sus cuentas en el Registro Mercantil además de en el Registro de cooperativas, ya que la obligación de inscribirse en el Registro Mercantil lo es sin perjuicio de la inscripción en el Registro de sociedades cooperativas que corresponda. Muchas cooperativas, que en función de estas Disposiciones Adicionales deberían inscribirse y depositar sus cuentas en el Registro Mercantil, en realidad, no lo hacen<sup>9</sup>. Debería existir una coordinación real o, al menos, una mayor coordinación entre ambos Registros, debiendo enviar los Registros de cooperativas al Registro Mercantil correspondiente los datos que obligan a la cooperativa a su inscripción en el Registro Mercantil, con el fin de aplicar las sanciones correspondientes a la cooperativa que no cumple con su obligación legal.

#### 2.4. Consideraciones críticas al Registro de sociedades cooperativas respecto del Registro Mercantil

El Registro de sociedades cooperativas no se encuentra a cargo de un Registrador que actúa y decide bajo su responsabilidad, ni de un jurista especia-

8. AVEZUELA CÁRCEL, J., “El Registro de Sociedades Cooperativas...”, *cit.*, p. 1496.

9. VARGAS VASSESOT, C., GADEA SOLER, E. Y SACRISTÁN BERGIA, F., *Derecho de las sociedades cooperativas*, La Ley, Madrid, 2015, p. 194.

lizado, sino de funcionarios de la Administración a cuyo amparo actúan<sup>10</sup>. Así como las decisiones adoptadas por el Registrador Mercantil pueden ser objeto de recurso en vía administrativa y, posteriormente, ante la vía de la jurisdicción civil, las decisiones adoptadas en el Registro de sociedades cooperativas son recurribles en vía administrativa y, después, en la jurisdicción contencioso administrativa. A pesar de dichas diferencias, el Registro de sociedades cooperativas se asienta sobre los mismos principios registrales de publicidad, legalidad, legitimación, prioridad y tracto sucesivo que el Registro Mercantil en cuanto al funcionamiento y a la eficacia de lo inscrito (arts. 111 Ley Coop. y 3 del RRSC). Pero, aunque las normas reguladoras de las cooperativas insisten en el carácter jurídico del Registro de sociedades cooperativas, lo cual es indiscutible en el caso del Registro Mercantil, los Registros de cooperativas son Registros de carácter administrativo regidos por el Derecho administrativo en cuanto al procedimiento y organización<sup>11</sup>. Ante los inconvenientes que de ello se derivan y con el fin de convertirlos en Registros jurídicos, se ha propuesto que podrían nombrarse como titulares de los Registros de cooperativas a Registradores Mercantiles con conocimientos sobre legislación cooperativa<sup>12</sup>.

El Registro de cooperativas estatal no dispone de los medios de publicidad informáticos de los que disponen los Registros Mercantiles para dar publicidad a las inscripciones practicadas no pudiendo conocerse las inscripciones a través de medios telemáticos, además de carecer de la publicidad a través de un Boletín como del que dispone el Registro Mercantil que es el Boletín Oficial del Registro Mercantil (BORME). Por ello, lo inscrito en el Registro de cooperativas es oponible a terceros desde su inscripción (art. 8.1 RRSC) a diferencia de lo inscrito en el Registro Mercantil que será oponible a terceros una vez publicado en el BORME<sup>13</sup>. Sería conveniente que para conseguir una mayor coordinación entre

10. LEYVA DE LEYVA, J.A., “Planteamiento general de los registros públicos y su división en registros administrativos y registros jurídicos”, *Revista crítica de derecho inmobiliario*, nº 591, 1989, p. 278.

11. MORILLAS JARILLO, M.<sup>a</sup> J., “El Reglamento del Registro de Cooperativas...”, *cit.*, pp. 55 y 56.

12. En este sentido, VARGAS VASSESOT, C., GADEA SOLER, E. Y SACRISTÁN BERGIA, F., *Derecho de las sociedades cooperativas*, pp. 204 y 205, que califican esta propuesta como difícil de prosperar.

13. CAÑABATE POZO, R., “Las inscripciones registrales de las cooperativas agrarias y de las sociedades agrarias de transformación”, en *Cooperativas agrarias y sociedades agrarias de transformación*, dir. por Juana Pulgar Ezquerro y coord. por Carlos Vargas Vasserot, Dykinson, Madrid, 2006, p. 146.

los Registros, todos los Registros de sociedades cooperativas enviarán los datos esenciales relativos a las inscripciones practicadas a un Registro Central que recogerá, centralizará y dará publicidad a dichos datos, Registro que, por cuestiones prácticas, se considera que podría ser el Registro Mercantil Central, donde ya se recogen y centralizan los datos del resto de las sociedades<sup>14</sup>.

### 3. La contabilidad y la formulación de las cuentas anuales de las sociedades cooperativas

#### 3.1. La contabilidad de las sociedades cooperativas

Toda cooperativa, igual que cualquier empresario, deberá llevar una contabilidad ordenada y adecuada a su actividad de conformidad a lo dispuesto en el Código de comercio y en la normativa contable, teniendo presentes las particularidades dispuestas en la Ley Coop. y en las normas que la desarrollan (art. 61.1 Ley Coop.). La Ley Coop. es una norma insuficiente en el ámbito contable, remitiéndose a otras normas que regulan la llevanza de la contabilidad en general y las cooperativas en particular. Así, las sociedades cooperativas deberán aplicar las normas generales del Código de comercio, el Plan General de Contabilidad (en adelante, PGC) y demás legislación aplicable en materia de contabilidad, en la elaboración de las cuentas anuales. Teniendo en cuenta algunas especialidades de las cooperativas, es de aplicación la Orden EHA/3360/2010, de 21 de diciembre, por la que se aprueban las normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas adaptándose la normativa contable sobre este tipo de sociedades a las normas internacionales (NIC-NIIF). Dicha Orden es de aplicación a toda cooperativa independientemente de que se le aplique la Ley estatal de cooperativas o alguna Ley de cooperativas autonómica<sup>15</sup>. La razón es que, aunque la mayor parte de las Comunidades Autónomas cuentan con una Ley de cooperativas por haber asumido la competencia sobre el régimen legal de las mismas, la Constitución en su artículo 149.1, reconoce la legislación mercantil y, por tanto,

14. VARGAS VASSEROT, C., GADEA SOLER, E. y SACRISTÁN BERGIA, F., *Derecho de las sociedades cooperativas*, cit., p. 205.

15. GADEA, E., SACRISTÁN, F. y VARGAS VASSEROT, C., *Régimen Jurídico de la Sociedad Cooperativa del Siglo XXI*, Dykinson, Madrid, 2009, pp. 523 y 524.

el Derecho contable, como competencia exclusiva del Estado<sup>16</sup>. Esta Orden adapta las normas de elaboración de las cuentas anuales del PGC a las características particulares de las cooperativas y suponen un desarrollo del PGC para adecuarse a las singularidades de las cooperativas<sup>17</sup>. Este trabajo en ningún momento trata de abordar los aspectos materiales-contables relativos a los hechos diferenciales de las sociedades cooperativas. La Disposición 13.<sup>a</sup> de las Normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas de mencionada Orden señala que las sociedades cooperativas elaborarán las cuentas anuales de acuerdo con los modelos y normas establecidos en el PGC o en el PGC para PYMES, según proceda, con las especificaciones establecidas en la propia Orden y según los modelos normales o abreviados de balance, cuenta de pérdidas y ganancias, estado de cambios en el patrimonio neto y el modelo normal del estado de flujos de efectivo adaptados y dispuestos en los anexos de la misma Orden. En el caso de las sociedades cooperativas de crédito y las cooperativas de seguros, esta Orden tendrá una aplicación supletoria en aquello no regulado expresamente en la normativa contable específica establecida para este tipo de entidades (art. 2.3 Orden EHA/3360/2010). Todas estas normas están adaptadas a la legislación europea al igual que las normas reguladoras del resto de las sociedades.

En realidad, lo que la Ley Coop. establece sobre formulación, aprobación y depósito de las cuentas anuales, ya sea por su propio contenido o por remisiones, comparte muchas similitudes con lo que la normativa general dispone para el resto de sociedades mercantiles. Las cooperativas, con algunas excepciones, deben llevar una contabilidad similar a la del resto de los empresarios teniendo en cuenta la normativa nacional y la comunitaria<sup>18</sup>.

16. ZUBIAURRE ARTOLA, M.A. y ANDICOECHEA ARONDO, L., “Consideraciones pendientes en el debate sobre los fondos propios de las cooperativas”, *Gestión: Revista de Economía*, nº 52, 2011, p. 5; POLO GARRIDO, E. y GARCÍA MARTÍNEZ, G., “La regulación en materia contable contenida en la legislación cooperativa: análisis comparado”, *CIRIEC. Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº 45, 2003, p. 35.

17. ZUBIAURRE ARTOLA, M.A., “Accounting Reform: The Case of Workers’ Self-Managed Cooperatives”, en *Basque Cooperativism*, University of Nevada, Reno, 2011, p. 74.

18. DE LA VEGA GARCÍA, F.L., “Cuentas anuales y auditoría”, en *La Sociedad Cooperativa en la ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas*, coord. por Francisco J. Alonso Espinosa, Comares, Granada, 2001, pp. 251 y 252.

### 3.2. Formulación de las cuentas anuales y demás documentación

Las cuentas anuales, el informe de gestión y la propuesta de aplicación de los excedentes disponibles o de imputación de pérdidas serán formulados por el consejo rector de la cooperativa en tres meses como máximo desde que se cerró el ejercicio social (art. 61.2 Ley Coop.). El informe de gestión deberá elaborarse en todo caso, con independencia de que puedan formular o no balance abreviado, al contrario de lo que ocurre en las sociedades de capital que sólo están obligadas a elaborar un informe de gestión si no formulan balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados en virtud del artículo 262.3 de la Ley de Sociedades de Capital (en adelante LSC). El ejercicio económico, que excepto en el año de constitución, fusión o extinción durará doce meses, suele ajustarse al año natural salvo que los Estatutos dispongan otra cosa (art. 57 Ley Coop.). Las cuentas anuales deberán ser firmadas por todos los administradores de la sociedad cooperativa (art. 37 C. de c.). La estructura de los documentos integrantes de las cuentas anuales se establece en los artículos 35 y 36 del Código de comercio, en el PGC y en la Orden EHA/3360/2010.

Las cuentas anuales pueden formularse en modelo abreviado. La Ley Coop., en su artículo 61.1, remite a la ya derogada Ley de sociedades anónimas para facultar a una sociedad cooperativa a presentar el balance o cuenta de pérdidas y ganancias abreviada. En la actualidad, los preceptos que recogían la facultad de formular dichos documentos contables en forma abreviada se encuentran recogidos en los artículos 257 para el balance abreviado y 258 para la cuenta de pérdidas y ganancias abreviada de la LSC.

Dichas cuentas anuales, antes de presentarlas ante la asamblea general junto con el informe de gestión, serán censuradas o sometidas a verificación interna por el o los interventores salvo que deban nombrar un auditor que los verifique si la cooperativa estuviera obligada a someter sus cuentas a auditoría en virtud de lo dispuesto en el artículo 62 de la Ley Coop. (art. 39 Ley Coop.). La propia Exposición de motivos de la Ley Coop. señala que esto resulta de “la complejidad que, en ocasiones, puede presentar la gestión económica de las cooperativas, desde un punto de vista «técnico-contable”. Los interventores de la cooperativa tendrán la condición de socios de la misma no exigiéndose cualificación alguna a los mismos y no siendo necesario que sean expertos en contabilidad, lo cual resta eficacia y fiabilidad al control que efectúan. La Ley prevé, sin embargo, la posibilidad de nombrar a un tercio de los interventores entre expertos independientes (art. 38.3 Ley Coop.) aunque sólo ofrece la posibilidad y no establece

la obligación<sup>19</sup>. En este caso, no es necesario que los interventores sean socios. Lo cierto es que la posibilidad de solicitar ayuda a expertos independientes trata de solventar el riesgo que implica una verificación realizada por socios sin conocimientos contables<sup>20</sup>, nombrándose como interventor a personas que podrán ser más eficaces en su labor teniendo en cuenta su cualificación profesional. Lo cierto es que la obligación de nombrar interventores en la cooperativa es una carga que no soportan las sociedades de capital.

En caso de que no sea obligatoria la auditoría y sean los interventores quienes censuren las cuentas anuales, estos dispondrán del plazo máximo de un mes desde que les fueron entregadas las cuentas anuales para emitir y entregar su informe definitivo al consejo rector. Si hubiera más de un interventor y no se pusieran de acuerdo, por tener opiniones dispares, cada interventor emitirá su propio informe por separado. No podrá convocarse la asamblea general en la que se van a aprobar las cuentas anuales mientras dicho informe no se haya emitido o no hubiera transcurrido el plazo para hacerlo. De ello puede deducirse que la asamblea general puede convocarse sin informe de los interventores siempre que hubiera transcurrido un mes desde que les fueron entregadas las cuentas a los interventores. Se ha entendido que, con ello, el legislador pretende que, aunque los interventores se retrasen en la emisión del informe deliberadamente con el fin de entorpecer la celebración de la asamblea, ésta pueda celebrarse sin el informe<sup>21</sup>. En caso de que las cuentas deban someterse a auditoría, el informe del auditor deberá entregarse a los administradores, como máximo, para el día de la convocatoria de la asamblea general de socios en la que se aprobarán las cuentas anuales. Es competencia de la asamblea general ordinaria, que deberá convocarse por el consejo rector en los seis meses siguientes al cierre del ejercicio, la aprobación de las cuentas anuales, del informe de gestión y de la aplicación de los excedentes disponibles o imputación de las pérdidas (art. 21.2 Ley Coop.). Todo socio podrá examinar

19. GADEA, E., SACRISTÁN, F. y VARGAS VASSEROT, C., *Régimen Jurídico de la Sociedad Cooperativa...*, cit., p. 525, se muestran críticos con la exigencia a las cooperativas de los interventores internos, cuando esta exigencia no pesa sobre el resto de las formas sociales.

20. GÁLVEZ DOMÍNGUEZ, E., CORDOBÉS MADUEÑO, M. y FERNÁNDEZ CARBALLO-CALERO, P., "Documentación, contabilidad y auditoría", en *Tratado de Derecho de Cooperativas*, dir. por Juan Ignacio Peinado Gracia y coord. por Trinidad Vázquez Ruano, Tomo I, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2013, p. 755.

21. MORILLAS JARILLO, M.<sup>a</sup> J. y FELIÚ REY, M.I., *Curso de cooperativas*, 2.<sup>a</sup> ed., Tecnos, Madrid, 2002, p. 476.

en el domicilio social o en los centros de trabajo que determinen los Estatutos, en el plazo comprendido entre la convocatoria de la asamblea y su celebración, las cuentas anuales, el informe de gestión, la propuesta de distribución de resultados y el informe de los interventores o los auditores (art. 16.2 Ley Coop.). Como peculiaridad del régimen cooperativo sobre el informe de gestión, éste deberá recoger las variaciones habidas en el número de socios (art. 61.3 Ley Coop.).

## 4. El depósito de las cuentas anuales y del informe de auditoría de cuentas

### 4.1. Depósito de las cuentas anuales en el Registro de sociedades cooperativas

Tras la aprobación de las cuentas anuales en la asamblea ordinaria, dichas cuentas deberán ser depositadas en el Registro de sociedades cooperativas con el fin de darles publicidad y transparencia, facilitando el acceso a las cuentas anuales a quien desee conocerlas. El depósito de las cuentas anuales de la sociedad cooperativa se hará en el Registro de sociedades cooperativas en que se halle inscrita la cooperativa debiendo tenerse en cuenta los criterios explicados en el epígrafe 2.2.

Las sociedades cooperativas inscritas en el Registro de sociedades cooperativas de ámbito estatal deberán hacer la solicitud de depósito directamente en dicho Registro en el plazo de un mes desde la aprobación de las cuentas anuales. El Registro recibirá la solicitud de depósito de las cuentas, las cuales irán acompañadas de los documentos que resulten preceptivos en cada caso por aplicación de la Ley Coop. y del RRSC (art. 38). Será el consejo rector y, concretamente, su Presidente quien se ocupe de presentar para su depósito en el Registro de sociedades cooperativas la certificación de los acuerdos de aprobación de las cuentas anuales y de aplicación de los excedentes y/o imputación de las pérdidas por la asamblea general. Se adjuntarán, además, las propias cuentas anuales, el informe de gestión y el informe de los auditores, cuando la sociedad esté obligada a auditoría, o ésta se hubiera practicado a petición de la minoría. Si alguno de los documentos integrantes de las cuentas anuales se formulara en forma abreviada, se hará constar dicha circunstancia en la certificación, expresándose la causa (art. 61.4 Ley Coop. y art. 28.1 RRSC). El informe de los interventores no se deposita en el Registro de sociedades cooperativas. Ni la Ley Coop. ni el RRSC mencionan el informe del interventor cuando señalan los documentos que deben depositarse en el Registro de cooperativas.

El Registro de cooperativas deberá calificar si los documentos presentados son los exigidos por la Ley, si cumplen con el contenido exigido y si están aprobados por la asamblea general de la cooperativa. Se trata de una calificación formal y no material de la documentación presentada<sup>22</sup>. En la hoja personal de la sociedad cooperativa se hará constar el depósito mediante una *anotación*.

#### 4.2. Depósito de las cuentas anuales en el Registro Mercantil

El deber de publicidad y depósito de las cuentas anuales y demás documentación es un deber que también tienen el resto de las sociedades mercantiles. Así, el artículo 365 del Reglamento del Registro Mercantil exige que los administradores de sociedades anónimas, de responsabilidad limitada y comanditarias por acciones entre otras y cualesquiera otros empresarios obligados a dar publicidad a sus cuentas anuales en virtud de disposiciones vigentes, presenten éstas para su depósito en el Registro Mercantil de su domicilio. El artículo 34 del Código de comercio, al que la propia Ley de Cooperativas se remite (art. 61.1), exige la formulación de cuentas anuales a todo empresario y el artículo 61.3 de la Ley Coop. exige su publicidad a través del depósito de las mismas en el Registro de sociedades cooperativas, por lo que, enlazando con lo dispuesto en el RRM, teniendo en cuenta que las cooperativas son empresarios que realizan una actividad empresarial (art. 1.1 Ley Coop.) y que la Ley de Cooperativas exige a las cooperativas dar publicidad a sus cuentas anuales a través del depósito de las cuentas anuales en el Registro de cooperativas, se ha entendido que, además de depositar sus cuentas anuales en el Registro de sociedades cooperativas deberán depositarlas también en el Registro Mercantil igual que cualquier otro empresario<sup>23</sup>. Hasta que se derogó la Disposición Adicional 7.<sup>a</sup> de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de fundaciones e incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general, estaba claro que las cooperativas debían depositar sus cuentas anuales en el Registro Mercantil cuando señalaba que “todos los sujetos pasivos del impuesto de sociedades que, en virtud de la normativa reguladora de este impuesto, vinieran obligados a llevar la contabilidad exigida en la

22. La calificación debería incluir la comprobación de si la documentación presentada cumple con los modelos obligatorios establecidos por la Orden EHA/3360/2011.

23. En este sentido, VARGAS VASSEROT, C., GADEA SOLER, E. y SACRISTÁN BERGIA, F., *Derecho de las Sociedades Cooperativas*, cit., p. 192.

misma, deberán legalizar sus libros y presentar sus cuentas anualmente en la forma establecida con carácter general en la legislación mercantil para empresarios”<sup>24</sup>. Tras la derogación de dicha disposición son menos los argumentos que sustentan esta postura que, sin embargo, sigue defendiéndose mediante una interpretación integradora de las normas mencionadas. Al estar obligada la cooperativa a dar publicidad a sus cuentas anuales a través del Registro de sociedades cooperativas en virtud de la Ley Coop., dichas cuentas deben depositarse en el Registro Mercantil.

Con independencia de cualquier interpretación jurídica, en la práctica, todas las cooperativas no se inscriben ni depositan sus cuentas en el Registro Mercantil sino sólo aquéllas que por disposición expresa de alguna norma así lo tengan que hacer. Donde sí se inscriben todas las cooperativas es en el Registro de cooperativas estatal o autonómico de sociedades cooperativas. La mayoría de las sociedades cooperativas también depositan sus cuentas en el Registro de sociedades cooperativas estatal o autonómico de que se trate en lugar de en el Registro Mercantil, con la excepción de Extremadura<sup>25</sup> donde las cooperativas no deben depositar las cuentas anuales en el Registro de sociedades cooperativas sino en el Registro Mercantil.

Las cooperativas, en general, sólo se inscriben en el Registro de sociedades cooperativas y, la mayor parte de ellas, depositan en este Registro un ejemplar de la documentación mencionada. El artículo 28.2 del RRSC señala que se depositará un ejemplar de las cuentas anuales y demás documentación<sup>26</sup> salvo en los supuestos del art. 28.3 en que se presentará la documentación por duplicado ejemplar. Sin embargo, hay cooperativas como las de crédito, de seguros y las que cumplan unas determinadas condiciones que, por disposición expresa, además

24. Dicha disposición, que había sido interpretada por la Dirección General de los Registros y del Notariado en la Instrucción de 26 de junio de 1996, sobre legalización y depósito de las cuentas de las entidades jurídicas en el Registro Mercantil, fue derogada por la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. La mencionada Instrucción incluyó a las cooperativas entre las entidades que deben depositar las cuentas anuales en el Registro Mercantil. Sobre dicha Instrucción v. CERVERA-MERCADILLO TAPIA, V.J., J.: “La instrucción de 26 de junio de 1996, de la Dirección General de los Registros y del Notariado, sobre legalización y depósito de cuentas de las entidades jurídicas en el Registro Mercantil”, en *Revista de Derecho Bancario y Bursátil*, nº 63, 1996, pp. 837 y ss.

25. V. art. 68 de la Ley 2/1998, de 26 de marzo, de sociedades cooperativas de Extremadura.

26. También el art. 61.4 Ley Coop.

de en el Registro de sociedades cooperativas, deben inscribirse en el Registro Mercantil. Las Cooperativas de crédito deberán inscribirse en ambos Registros para su constitución por mandato de los artículos 81.1 del RRM y 1.3 del Real Decreto 84/1993, de 22 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 13/1989, de 26 de mayo, de Cooperativas de Crédito y deberán depositar sus cuentas anuales tanto en el Registro de cooperativas como en el Registro Mercantil (37.4). Lo cierto es que, con el fin de que la cooperativa no tenga que efectuar el depósito en más de un Registro, la Disposición Final 3.<sup>a</sup> de la Ley Coop. de 1999, señaló que el Gobierno, a propuesta de los Ministros de Justicia y de Trabajo y Asuntos Sociales, dictará un Real Decreto para que las cooperativas tengan que legalizar los libros y depositar sus cuentas anuales en un solo Registro<sup>27</sup>. Sin embargo, dicho Real Decreto, al que también se remite el artículo 42.1 del RRSC a efectos de coordinación del Registro de cooperativas con el Registro Mercantil en cuanto a legalización y depósito de cuentas anuales, todavía no se ha promulgado. Mientras tanto, el artículo 28.2 del RRSC prevé que se deposite un ejemplar de las cuentas anuales, el informe de gestión y, en su caso, el informe del auditor en el Registro de cooperativas, salvo en los supuestos del apartado 3 del mismo precepto en los que el Registro de sociedades cooperativas en que se haya efectuado el depósito de las cuentas anuales comunique al Registro Mercantil dicho depósito cuando las sociedades estuvieran también obligadas al depósito de las mismas en el Registro Mercantil, -sin perjuicio de lo que se establezca por el Real Decreto a que se refiere la disposición final tercera de la Ley de Cooperativas-, en cuyo caso se presentará toda la documentación por duplicado<sup>28</sup>. El apartado 4 del artículo 28 señala que, si el depositante lo solicitase expresamente, se le notificará que se ha efectuado el depósito, en su caso, indicándole el Registro Mercantil al que se hubieran remitido las cuentas. No parece acertado entender que deban depositarse dos ejemplares de las cuentas anuales en el Registro de cooperativas si lo que este Registro va a hacer es sólo comunicar dicho depósito al Registro Mercantil. El doble depósito tendrá sentido si el Registro de cooperativas va remitir la documentación al Registro Mercantil. Por

27. MORILLAS JARILLO, M.<sup>a</sup> J., *“Las Sociedades Cooperativas*, Iustel, Madrid, 2008, p. 89.

28. JULIÁ IGUAL, J.F. y POLO GARRIDO, F., *“La legalización de libros contables y el depósito de cuentas anuales...”*, *cit.*, p. 100, critican esta disposición en cuanto que parece querer eliminar el doble depósito, pero lo que consigue es añadir confusión por no aclarar el alcance que tiene la comunicación al Registro Mercantil.

ello, la remisión que el artículo 28.2 hace al apartado 3 del mismo precepto, debería haberse hecho al apartado 4. En virtud de esta interpretación del artículo 28, apartados 3 y 4, del RRSC, entendemos que el presidente del consejo rector de la cooperativa deberá presentar ante el Registro de cooperativas dos ejemplares de las cuentas y demás documentación si pretende que sea el mismo Registro de cooperativas quien efectúe el depósito de dicha documentación en el Registro Mercantil y no sólo comunique al Registro Mercantil el depósito efectuado en el Registro de cooperativas, sin perjuicio de lo que se establezca por el Real Decreto a que se refiere la Disposición Final 3.<sup>a</sup> de la Ley de cooperativas<sup>29</sup>. En la práctica, en el caso de obligación de doble depósito, existen dos alternativas: 1) la sociedad puede depositar independientemente las cuentas anuales, por una parte, en el Registro de cooperativas y, por otra parte, en el Registro Mercantil, en cuyo caso el Registro de cooperativas solicitará al depositante un justificante de haber realizado dicho depósito en el Registro Mercantil; 2) la sociedad podrá depositar las cuentas y demás documentación por duplicado en el Registro de cooperativas y éste se encargará de enviar un ejemplar al Registro Mercantil que corresponda. De la misma forma, de la Disposiciones Adicionales 4.<sup>a</sup> de la Ley 7/1996, de 15 de enero, de ordenación del comercio minorista, y 9.<sup>a</sup> del RRM se desprende que las cooperativas que se dediquen al comercio y en el ejercicio inmediatamente anterior hubieran tenido un volumen de negocio superior a 601.012,104 euros deberían inscribirse y depositar sus cuentas en el Registro Mercantil además de en el Registro de cooperativas<sup>30</sup>. La realidad nos muestra que muchas cooperativas que cumplen estas condiciones para tener que inscribirse en el Registro Mercantil, no lo hacen y tampoco depositan sus cuentas anuales en el mismo. Donde sí se inscriben y depositan sus cuentas es en el Registro de sociedades cooperativas estatal o autonómico que corresponda por lo que, como anteriormente hemos señalado, entendemos que los Registros de cooperativas y los Registros Mercantiles deberían estar más coordinados debiendo ser informados estos últimos acerca de qué cooperativas han cumplido dichas condiciones con el fin de imponerles las correspondientes multas o sanciones.

29. MORILLAS JARILLO, “El Reglamento del Registro de Cooperativas...”, *cit.*, p. 80.

30. Dichas Disposiciones Adicionales señalan, además, que la falta de depósito de las cuentas anuales en el Registro Mercantil, cuando ello fuera obligatorio, será sancionada en la forma prevista en el artículo 221 de la LSA actualmente derogada, por lo que se entiende que las normas de aplicación son los artículos 282 y 283 de la LSC.

Las cooperativas de seguros también deben inscribirse y depositar sus cuentas en el Registro de cooperativas y en el Registro Mercantil (art. 81.1 d) RRM). Además, deberán remitir a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones las cuentas anuales y el informe de gestión, la información estadístico-contable referida al ejercicio económico y los informes general y complementario de auditoría (art. 66.4 del Real Decreto 2486/1998, de 20 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados).

Las consecuencias del incumplimiento de la obligación de depósito de las cuentas anuales de una sociedad cooperativa en el Registro de sociedades cooperativas, no son exactamente coincidentes con las consecuencias del incumplimiento del deber de depósito de cuentas en el Registro Mercantil. Si la sociedad cooperativa no depositara las cuentas anuales durante dos años consecutivos en el Registro de cooperativas, el Registro iniciará las actuaciones para su esclarecimiento o para la suspensión de la efectividad de los correspondientes asientos registrales. Con carácter previo, el Registro comunicará a la sociedad las circunstancias apreciadas para que en el plazo de un mes manifieste lo que corresponda o para que proceda a su regularización. Todo ello, sin perjuicio de la responsabilidad en que puede incurrir la sociedad o los miembros de sus órganos (art. 30 RRSC). El Real Decreto Legislativo 5/2000, de 4 de agosto, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley sobre Infracciones y Sanciones en el Orden Social (en adelante, LISOS), califica como grave el incumplimiento de la obligación de depositar las cuentas anuales (art. 38.2) y, como tal, se sancionará con una multa de 756 a 3.790 euros (art. 40). En caso de reincidir, la sanción impuesta podrá incrementarse hasta el doble del grado de la sanción correspondiente a la infracción cometida, sin que pueda sobrepasar la cuantía máxima prevista (art. 41.2). Las sanciones se impondrán previa instrucción del oportuno expediente a propuesta de la Inspección de Trabajo y Seguridad social (art. 1.2). El incumplimiento del deber de depósito en el Registro Mercantil, sin embargo, se sanciona de forma más severa con el cierre registral transcurrido un año desde la fecha del cierre del ejercicio social sin que se produzca el depósito, no pudiendo inscribirse ningún documento presentado con posterioridad hasta que se practique el depósito (art. 378 RRM). Con el fin de equiparar las sanciones a todas las cooperativas incumplidoras del deber de depósito de las cuentas anuales, ya sea en el Registro de sociedades cooperativas o en el Registro Mercantil, y con el fin de equiparar a las sociedades cooperativas con el resto de las sociedades mercantiles, debería valorarse el cierre registral del Registro de cooperativas estatal como

sanción por el incumplimiento de la obligación de depósito en dicho Registro en los términos previstos por el RRM. De hecho, algunas normas autonómicas sobre cooperativas prevén la misma sanción establecida en el RRM<sup>31</sup>.

A diferencia de lo que ocurre con el resto de sociedades mercantiles, no se publica un listado de sociedades cooperativas que hayan cumplido con su obligación de depósito. Los Registradores Mercantiles territoriales deben remitir al Registro Mercantil Central un listado de las sociedades que han cumplido con su obligación de depositar las cuentas anuales durante el mes anterior y dicho listado se publicará en el BORME (art. 370 RRM). Además, en el mes de enero de cada año, los Registradores Mercantiles remitirán a la Dirección General de los Registros y del Notariado (en adelante, DGRN) una relación de las sociedades que durante el año anterior hubieran incumplido su obligación de depositar las cuentas anuales con el fin de que esta Dirección, en el mes de febrero, envíe dichas listas al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (en adelante, ICAC) para la incoación del correspondiente expediente sancionador (art. 371 RRM)<sup>32</sup>. En el caso de las sociedades cooperativas sin embargo, por el momento, no se envía a la Inspección de Trabajo (art. 1.2 LISOS)<sup>33</sup> una lista de cooperativas incumplidoras de la obligación de depositar las cuentas anuales con el fin de incoar un expediente sancionador. Sería conveniente que sí lo tuvieran que hacer en orden a facilitar el conocimiento de dicha infracción a la Inspección de Trabajo.

Al contrario de lo que ocurre en el Registro Mercantil, en el Registro de cooperativas estatal todavía no se pueden depositar las cuentas anuales telemáticamente y tampoco se pueden legalizar mediante este procedimiento. Los ciudadanos tampoco tienen acceso informático a las cuentas anuales depositadas en este

31. La Ley 14/2011, de 23 de diciembre de sociedades cooperativas andaluzas (art. 119.3), el Decreto 70/2014, de 16 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro de sociedades del Principado de Asturias (art. 67.1), la Ley 11/2010, de 4 de noviembre, de cooperativas de Castilla-La Mancha (art. 95.3), el Decreto Legislativo 2/2015, de 15 de mayo, del Consell, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de cooperativas de la Comunitat Valenciana y el Decreto 59/2005, de 29 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de organización y funcionamiento del Registro de Cooperativas de Euskadi (art. 89.3).

32. El art. 283 de la LSC, aplicable a las sociedades anónimas y a las sociedades de responsabilidad limitada, prevé la imposición de una multa a la sociedad por importe de 1.200 a 60.000 euros por el ICAC cuando el órgano de administración incumpla la obligación de depositar, dentro del plazo establecido.

33. Las sanciones se impondrán previa instrucción del oportuno expediente administrativo a propuesta de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social.

Registro. Otra cosa es que ya se está impulsando este sistema que terminará por implantarse.

Lo cierto es que ante los inconvenientes que genera la existencia de múltiples Registros de cooperativas que conviven con el Registro Mercantil, con poca coordinación entre los mismos, con una publicidad mucho más limitada que la que ofrece el Registro Mercantil y a cuyo mando se encuentran funcionarios no expertos en Derecho entendemos que sería más práctico la absorción de los Registros de cooperativas por el Registro Mercantil.

### 4.3. Depósito del informe de auditoría

Algunas cooperativas se ven obligadas a someter sus cuentas a la verificación de un auditor que emitirá un informe con su opinión acerca de si las cuentas anuales formuladas por el consejo rector reflejan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y los resultados de la cooperativa de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación (art. 4 LAC). Se trata de que los socios dispongan de un informe elaborado por un auditor que emita su opinión acerca de la fiabilidad de las cuentas anuales, opinión de la que podrán servirse para formarse una voluntad a la hora de emitir su voto a favor o en contra de la aprobación de las cuentas anuales en la asamblea general ordinaria correspondiente<sup>34</sup>. El consejo rector presentará para su depósito en el Registro de sociedades cooperativas junto con las cuentas anuales y demás documentación el informe de auditores cuando la sociedad esté obligada a auditoría, o ésta se hubiera practicado a petición de la minoría (art. 61.4 Ley Coop.). El mismo criterio sigue el RRM para obligar a las sociedades al depósito del informe de auditoría (art. 3661.5º).

#### 4.3.1. Nombramiento de auditor en la sociedad cooperativa

El artículo 62 de la Ley Coop. de ámbito estatal señala varias fuentes que obligan a la sociedad cooperativa a nombrar auditor. Así, deberán someter a auditoría sus cuentas anuales junto con el informe de gestión en los siguientes supuestos:

34. La LISOS califica como grave la falta de auditoría de cuentas, cuando ésta resulte obligatoria legal o estatutariamente (art. 38.2 d) y, como tal, se sancionará con una multa de 756 a 3.790 euros.

## 1. Auditoría obligatoria por disposición de la Ley de Auditoría de Cuentas y sus normas de desarrollo

La nueva Ley 22/2015, de 22 de julio, de Auditoría de Cuentas (en adelante, LAC), en su Disposición Adicional 1.<sup>a</sup> señala qué entidades están obligadas a someter sus cuentas a auditoría. Es un listado mínimo de entidades que deben someter sus cuentas a la verificación de un auditor. Se trata de proteger los intereses que convergen en sociedades con un objeto social relevante, realicen determinados actos o tengan una dimensión importante<sup>35</sup>. Sin embargo, algunas de las entidades mencionadas en dicho listado no pueden revestir la forma de sociedad cooperativa, ni algunas circunstancias pueden tener lugar en una cooperativa por lo que no resultan de interés en nuestro trabajo<sup>36</sup>. Por ello, haciendo mención sólo a aquellas entidades que pueden revestir la forma de sociedad cooperativa, deben auditarse las cuentas de las siguientes sociedades cooperativas:

a) *Las que emitan valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores o sistemas multilaterales de negociación* (art. 53 Ley Coop.); b) *Que emitan obligaciones en oferta pública* (art. 54 Ley Coop.); c) *Las cooperativas de crédito* (art. 104 Ley Coop, art. 11 Ley 13/1989, de 26 de mayo de cooperativas de crédito y art. 37.4 Real Decreto 84/1993, de 22 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 13/1989, de 26 de mayo, de Cooperativas de Crédito); d) *Que tengan por objeto social cualquier actividad sujeta al Texto Refundido de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados, aprobado por Real Decreto Legislativo 6/2004, de 29 de octubre, dentro de los límites que reglamentariamente se establezcan*. El artículo 68 del Real Decreto 2486/1998, de 20 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados señala que las cuentas anuales de las entidades aseguradoras deben auditarse. Asimismo, la propia Ley Coop. señala que las cooperativas de seguros deberán someter sus cuentas a auditoría (art. 101); e) *Las que reciban subvenciones, ayudas o realicen obras, prestaciones, servicios o suministren bienes al*

35. NUÑEZ LOZANO, P.L., *El régimen jurídico de la auditoría de cuentas en derecho español*, Consejería de Hacienda y Planificación, Intervención General, Junta de Andalucía, Sevilla, 1989, p. 97.

36. El supuesto b) de la Disposición Adicional 1.<sup>a</sup> de la LAC señala más entidades que deben someter sus cuentas a auditoría que no mencionamos en este trabajo porque dichas entidades no pueden adoptar la forma de cooperativa. Sobre esta cuestión, v. ZUBIAURRE GURRUCHAGA, A., “La auditoría en las cooperativas españolas y francesas. Estudio comparativo de su régimen legal”, *CIRIEC. Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, nº 25, 2014, pp. 18 y 19.

*Estado y demás organismos públicos dentro de los límites que reglamentariamente fije el Gobierno por real decreto*<sup>37</sup>; f) *Las sociedades cooperativas que superen los límites que reglamentariamente fije el Gobierno por real decreto, en cuanto a la cifra de negocios, al importe total del activo según balance y al número anual medio de empleados.*

Especial atención merece el supuesto f) de la Disposición Adicional 1.<sup>a</sup> de la LAC por ser el más amplio y afectar a todas las cooperativas que superen determinada dimensión. En desarrollo de lo dispuesto en la letra f) de la Disposición Adicional 1.<sup>a</sup> de la LAC, la Disposición Adicional 1.<sup>a</sup> del Reglamento que desarrolla la LAC (en adelante, RLAC)<sup>38</sup> señala que deberán someterse a auditoría, las cuentas anuales de los ejercicios sociales en los que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 257 de la LSC, deban formular un balance en modelo ordinario y no abreviado. Hay que señalar que el RLAC actualmente en vigor se promulgó en desarrollo de la LAC de 1 de julio de 2011. Sin embargo, hoy día, a pesar de que la nueva LAC es de 2015, dicho Reglamento sigue en vigor. Así, las cooperativas que por su dimensión deban presentar un balance ordinario y no abreviado según los parámetros dispuestos en la LSC deberán someter sus cuentas anuales a auditoría. Según el artículo 257 de la LSC, “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”. La no superación de dichos parámetros cuánticos faculta a las sociedades cooperativas para formular balance abreviado, aunque no le obliga a ello. Esa facultad les dispensa

37. El RLAC señala que deberán haber recibido durante un ejercicio social de la Administración pública o de fondos de la Unión Europea un importe total acumulado superior a 600.000 euros, debiendo auditarse dicho ejercicio y los ejercicios en que se realicen las operaciones o ejecuten las inversiones correspondientes a las subvenciones o ayudas recibidas (Disposición Adicional 2.<sup>a</sup>). En cuanto a aquellas entidades que contraten con el sector público, para deber someter sus cuentas a auditoría el importe acumulado recibido deberá ser superior a 600.000 euros, y éste debe representar más del 50 % del importe neto de su cifra anual de negocios, debiendo auditarse las cuentas anuales correspondientes a dicho ejercicio social y las del siguiente a éste (Disposición Adicional 3.<sup>a</sup>).

38. Real Decreto Legislativo 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

de la obligación de auditoría ya que la Disposición Adicional 1.<sup>a</sup> del RLAC exime de la obligación de auditoría a las sociedades que no pueden presentar balance abreviado independientemente de si hacen uso o no de dicha facultad. No son éstas las cifras que determinan la obligación de auditoría de las sociedades de capital que se regirán por lo dispuesto en el artículo 263.2 de la LSC<sup>39</sup> que es su Ley especial. Los umbrales cuánticos fijados por la LSC que obligan a las sociedades de capital a someter sus cuentas a auditoría son inferiores a los que obligan a las sociedades cooperativas. El ICAC, en la Consulta núm. 1 del BOICAC núm. 96 de 2013, señala que a las sociedades de capital debe aplicarse la normativa legal que corresponda teniendo en cuenta su naturaleza o actividad, es decir, su ley personal por lo que no les será de aplicación el criterio del balance abreviado dispuesto en el RLAC para determinar la obligación de auditoría. Sin embargo, al resto de las entidades, entre las que se encuentran las sociedades cooperativas, les será de aplicación lo dispuesto en la Disposición Adicional 1.<sup>a</sup> del RLAC y, por remisión expresa al artículo 257 de la LSC, los parámetros cuánticos fijados en el mismo para poder formular balance abreviado. Resulta paradójico que una sociedad cooperativa con un activo y cifra de negocios superior a una sociedad de capital no deba someter sus cuentas a auditoría cuando esta última sí deba hacerlo. Hasta que la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización modificó los artículos 257 y 263 de la LSC, la obligación de auditoría de las cooperativas y las sociedades de capital dependía de la facultad de formular balance abreviado siendo las cifras para ello las mismas que actualmente se fijan en el artículo 263.2 LSC para exceptuar a las sociedades de capital de la obligación de auditoría. Sin embargo, la Ley 14/2013 elevó las cifras del artículo 257 de la LSC para poder formular balance abreviado y, en consecuencia, la obligación de auditoría para las sociedades que no son sociedades de capital. Los umbrales, por tanto, siguen siendo los mismos para las sociedades de capital y no para las sociedades cooperativas que no deberán auditarse incluso con un volumen superior a las sociedades de capital. No se entiende el motivo por el cual una cooperativa sólo deberá auditarse si tiene que formular un balance ordinario y, sin embargo, una sociedad de capital dependa de otras cifras muy inferiores.

39. No tendrán obligación de auditarse 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.

Además, la sociedad cooperativa deberá nombrar un auditor en aquellos supuestos en que lo disponga cualquier otra norma legal de aplicación a las cooperativas, distinta de la Ley Coop. Se trata de un supuesto genérico en el que tiene cabida cualquier otra norma que disponga la obligación de las sociedades cooperativas de someter sus cuentas anuales a auditoría.

## 2. Auditoría por disposición estatutaria o por acuerdo de la asamblea general

Es posible que, aunque no exista una disposición legal que obligue a una sociedad a someter sus cuentas a auditoría, la sociedad deba someterse a la misma porque así lo dispongan los estatutos o lo acuerde la asamblea general.

Es admisible una cláusula estatutaria que obligue a la sociedad cooperativa a nombrar un auditor de cuentas en cualquier caso o, sólo en aquellos casos en que tengan lugar determinadas circunstancias. Sin embargo, no es admisible una cláusula estatutaria según la cual la sociedad no tenga obligación de auditoría en supuestos en que sí lo requiera alguna disposición legal, ni podrá privarse al cinco por ciento de los socios de su derecho a solicitar al Registro de cooperativas el nombramiento de auditor cuando la sociedad no esté obligada a ello. Tampoco parece posible una cláusula estatutaria que designe a un auditor de cuentas en cuanto que la propia Ley Coop. señala que el nombramiento de auditor, en primera instancia, corresponde a la asamblea general<sup>40</sup>. Se trata de una auditoría en principio voluntaria porque la cláusula estatutaria ha sido acordada voluntariamente por los fundadores al constituir la sociedad o, posteriormente, por los socios al modificar los estatutos pero que se convierte en obligatoria.

Además, la sociedad cooperativa deberá someter sus cuentas anuales a auditoría cuando así lo acuerde la asamblea general de socios a pesar de no estar obligada a ello. La asamblea general, como órgano soberano de la cooperativa, puede acordar el nombramiento de auditor de forma voluntaria por mayoría, es decir, por más de la mitad de los votos válidamente expresados siempre que los estatutos no exijan una mayoría superior. Es indiferente que la asamblea general sea ordinaria, extraordinaria o universal. Aunque la Ley Coop. reconoce dicha posibilidad, el nombramiento voluntario de auditor no suele ser frecuente, salvo en aquellos casos en que la sociedad cooperativa desee ser transparente y mostrar unos datos contables fiables ante los socios y cualquier interesado en las cuentas

40. MORILLAS JARILLO, M.<sup>a</sup> J. y FELIÚ REY, M.I., *Curso de cooperativas*, cit., p. 482.

anuales y en aquellos casos en que alguien con quien la sociedad cooperativa desee contratar, así se lo exija<sup>41</sup>.

### 3. Nombramiento de auditor por el Registro de sociedades cooperativas a solicitud del cinco por ciento de los socios

Se admite, además, que, no estando la sociedad obligada a someter sus cuentas a auditoría, el cinco por ciento de los socios solicite dicho nombramiento al Registro de sociedades cooperativas para auditar las cuentas anuales de un determinado ejercicio, siempre que no hubieran transcurrido tres meses desde el cierre del mismo. La Ley Coop. no hace distinción entre los diferentes tipos de socios a la hora de efectuar la solicitud<sup>42</sup>. En realidad, no tienen importancia las aportaciones que los socios hayan hecho al capital. Lo que cuenta es el número de socios. En todo caso, el Registro nombrará al auditor para un determinado ejercicio. El ICAC enviará al Registro un listado de auditores de cuentas de entre los cuales el Registro nombrará auditor por insaculación. El nombramiento de auditor se inscribirá en el Registro. Quien solicite el nombramiento deberá mostrar su legitimación, la fecha de cierre del ejercicio y los motivos de la solicitud por escrito, haciéndose cargo de los gastos la entidad auditada (arts. 29 RRSC y 62.2 Ley Coop.). El nombramiento del auditor será objeto de anotación en la hoja personal de la sociedad cooperativa.

### 4. Otras cooperativas que deben ser auditadas

Independientemente de lo dispuesto en el artículo 62, la misma Ley Coop. estatal, dispone que las cooperativas que dispongan de alguna sección estarán obligadas a someter sus cuentas a auditoría (art. 5.5 Ley Coop.)<sup>43</sup>. También las

41. GADEA, E., SACRISTÁN, F. y VARGAS VASSEROT, C., *Régimen Jurídico de la Sociedad Cooperativa...*, cit., p. 529.

42. POLO GARRIDO, F. y CONTELL GARCÍA, J.E., "La auditoría de cooperativas: obligatoriedad, responsabilidad y consecuencias legales del incumplimiento normativo", *Observatorio contable y financiero*, vol. 21, 2008, p. 42.

43. Los Estatutos de la cooperativa podrán prever la constitución de secciones, que desarrollen actividades económico-sociales específicas con autonomía de gestión, patrimonio separado y contabilidad diferenciada.

sociedades cooperativas de viviendas deben someter sus cuentas a auditoría en los supuestos determinados en la Ley Coop. en su artículo 91<sup>44</sup> debido al riesgo que corren los socios de perder las grandes cantidades de dinero que han aportado a estas sociedades<sup>45</sup>.

Así mismo, la sociedad cooperativa estará obligada a someter sus cuentas a auditoría, cuando lo acuerde el Secretario judicial o el Registrador Mercantil del domicilio social de la cooperativa, si acogen la solicitud fundada de quien acredite un interés legítimo en virtud del artículo 40 del Código de comercio.

#### 4.3.2. Obligación de depósito del informe del auditor nombrado voluntariamente

No impone el artículo 61.4 de la Ley Coop. la obligación de depositar el informe de auditoría en el Registro de sociedades cooperativas cuando dicho informe exista por haberse nombrado auditor voluntariamente. Sólo se exige el depósito de dicho informe cuando la sociedad estuviera obligada a auditoría o ésta se hubiera practicado a petición de la minoría. Sin embargo, es práctica del Registro de sociedades cooperativas exigir el depósito del informe de auditoría cuando el nombramiento voluntario del auditor se haya inscrito en el Registro de sociedades cooperativas y cuando deba nombrarse auditor por disposición estatutaria. En caso de que el auditor hubiera sido nombrado voluntariamente por la asamblea general, aunque no lo exige la Ley Coop., el Registro reclamará el depósito del informe de auditoría si dicho nombramiento hubiera sido inscrito en el Registro de sociedades cooperativas. No ha sido pacífica la doctrina de la DGRN en relación al depósito en el Registro Mercantil del informe del auditor nombrado voluntariamente en las sociedades de capital antes de modificarse el artículo 279 de la LSC<sup>46</sup> por la LAC de 2015. Así, la DGRN, dictó Resoluciones

44. a) Que la cooperativa tenga en promoción, entre viviendas y locales, un número superior a cincuenta. b) Cualquiera que sea el número de viviendas y locales en promoción, cuando correspondan a distintas fases, o cuando se construyan en distintos bloques que constituyan, a efectos económicos, promociones diferentes. c) Que la cooperativa haya otorgado poderes relativos a la gestión empresarial a personas físicas o jurídicas, distintas de los miembros del consejo rector. d) Cuando lo prevean los Estatutos o lo acuerde la asamblea general.

45. VARGAS VASSEROT, C., "El control interno y externo de las cuentas de las sociedades cooperativas", *La Sociedad Cooperativa*, nº 41, 2007, p. 27.

46. El art. 279 LSC, en su versión original, señalaba que el informe de auditoría debía depositarse en el Registro Mercantil junto con las cuentas anuales cuando la sociedad estuviera obligada a auditoría o ésta se hubiera practicado a petición de la minoría.

en las que señaló que “no siendo el hecho principal (obligatoriedad de auditoría) imposición legal, no debe serlo el accesorio (depósito del informe)<sup>47</sup> haciendo una interpretación rigurosa de los preceptos relativos al depósito de cuentas que no exigían el depósito del informe de auditoría voluntario<sup>48</sup>. Sin embargo, también dictó Resoluciones en el sentido contrario en las que exigió el depósito del informe del auditor nombrado voluntariamente una vez inscrito dicho nombramiento ya que, en caso contrario, podrían resultar perjudicados aquellos socios que no ejercitaron su derecho a solicitar el nombramiento de auditor al conocer que ya se había nombrado uno<sup>49</sup>. Tras la modificación introducida por la LAC de 2015 en el artículo 279 de la LSC, este precepto señala expresamente que, si la auditoría es voluntaria y el nombramiento de auditor está inscrito en el Registro Mercantil, deberá depositarse el informe de auditoría. La Ley Coop. no exige el depósito del informe del auditor nombrado voluntariamente y podrían defenderse ambas posturas. Sin embargo, entendemos adecuada la práctica del Registro de cooperativas de exigir el depósito del informe del auditor nombrado voluntariamente teniendo en cuenta que, en caso contrario, se vulneraría el principio de veracidad del Registro además de los perjuicios que podrían sufrir los socios que, conociendo la existencia del nombramiento voluntario de auditor, renunciaran a ejercer su derecho a solicitar el nombramiento del mismo por el Registro de cooperativas. Si las cuentas de la cooperativa se auditaran y no se hubiera inscrito el nombramiento voluntario de auditor en el Registro de cooperativas, el Registro no exigirá el depósito del informe de auditoría, pero entendemos que no habría inconveniente en que dicho informe de auditoría se depositara junto con las cuentas anuales en caso de desearlo teniendo en cuenta la naturaleza de este Registro y los efectos beneficiosos que su publicidad produce.

En caso de que la cooperativa deba nombrar auditor por disposición estatutaria, entendemos que, aunque la cláusula de los estatutos ha sido acordada voluntariamente por los fundadores o por los socios al modificar los estatutos, una vez dispuesta dicha cláusula la auditoría se convierte en obligatoria para la coopera-

47. RDGRN de 7 de octubre de 1991.

48. Las RRDGRN de 6 y 10 de julio de 2007 y 8 de febrero de 2008 fueron rigurosas en la aplicación de los artículos 366.1.5 del RRM y 279 de la LSC (en su versión anterior a ser modificado por la LAC de 2015), que no incluían el informe de auditoría voluntario entre los documentos a depositar junto con las cuentas anuales para que éstas se tuvieran por debidamente depositadas.

49. RRDGRN de 25 de agosto y 9 de diciembre de 2005 y de 16 de mayo de 2007.

tiva mientras no se suprima. Cuando la Ley Coop. dispone que el informe de auditoría debe depositarse cuando la auditoría sea obligatoria, no distingue entre si el origen de la obligación de auditoría debe ser legal o estatutario. Así, el Registro de sociedades cooperativas exige el depósito del informe de auditoría cuando el auditor sea nombrado por disposición estatutaria.

Nada dice la Ley acerca de si debe depositarse el informe del auditor nombrado en virtud del artículo 40 del Código de comercio. Sin embargo, entendemos que, por su similitud con el nombramiento de auditor a solicitud de la minoría, podría defenderse la obligación de depósito del informe de auditoría junto con las cuentas anuales y el informe de gestión<sup>50</sup>.

## 5. Conclusiones

Tras el análisis efectuado a lo largo del trabajo, se ha llegado a las siguientes conclusiones:

1. Las cooperativas suelen depositar las cuentas anuales en el Registro de sociedades cooperativas que corresponda y, aunque hasta finales de 2002 cuando se derogó la Ley de Fundaciones de 1994 estaba claro que todas las cooperativas debían depositar sus cuentas en el Registro Mercantil, hoy día, existen menos fundamentos que sustenten esta obligación. Existen interpretaciones integradoras de varias disposiciones legales que apoyan la obligación de depósito de las cuentas anuales de todas las cooperativas en el Registro Mercantil pero lo cierto es que sólo aquellas que por disposición expresa lo tengan que hacer, como las cooperativas de crédito, de seguros y las que tengan por objeto el comercio y superen un determinado volumen, lo hacen. Respecto a estas últimas que, normalmente, no suelen inscribirse ni suelen depositar sus cuentas en el Registro Mercantil, hay que decir que sí suelen inscribirse y depositan sus cuentas en el Registro de sociedades cooperativas estatal o autonómico que corresponda por lo que entendemos que debería existir una mayor coordinación entre los Registros de cooperativas y el Registro Mercantil al cual los Registros de cooperativas deberían comunicar qué cooperativas han cumplido dichas condiciones para proceder a aplicar la correspondiente multa o sanción.

50. LEÓN SANZ, F.J., *La publicidad de las cuentas anuales en el Registro Mercantil*, McGraw-Hill, Madrid, 1997, p. 124.

2. El Registro de sociedades cooperativas estatal, aunque se rige por los mismos principios registrales que el Registro Mercantil, es un Registro de naturaleza administrativa regido por el Derecho Administrativo en cuanto a procedimiento y organización a cuyo cargo no se encuentra un Registrador o un jurista especializado sino un funcionario de la Administración pública a cuyo amparo actúa. Además, se trata de un Registro que no dispone de los medios de publicidad informáticos de los que dispone el Registro Mercantil que además cuenta con el BORME, ni de la posibilidad de legalizar y depositar las cuentas telemáticamente. Los inconvenientes que esta situación genera creemos que se superarían con la incorporación de los Registros de sociedades cooperativas en el Registro Mercantil, propuesta que sabemos difícilmente prosperará. Por ello, existen unas propuestas de calado intermedio que mejorarían la situación. Debería existir una coordinación real entre todos los Registros de cooperativas y el Registro Mercantil que, en parte, podría lograrse compartiendo el mismo sistema informático. Sería conveniente, al menos, el envío por parte de todos los Registros de cooperativas de los datos esenciales de las inscripciones practicadas a un Registro Central que recoja, centralice y dé publicidad a dichos datos que, por cuestiones prácticas, podría ser el Registro Mercantil Central.

3. En cuanto al número de ejemplares de cuentas anuales que las cooperativas con obligación de doble depósito deben depositar en el Registro de Cooperativas, no puede entenderse que deban depositarse dos ejemplares en el Registro de cooperativas si lo que este Registro va a hacer es sólo comunicar dicho depósito al Registro Mercantil. El doble depósito tendrá sentido si el Registro de cooperativas va remitir la documentación al Registro Mercantil. La práctica avala esta interpretación. La cooperativa depositará las cuentas y demás documentación por duplicado en el Registro de cooperativas y éste se encargará de enviar un ejemplar al Registro Mercantil que corresponda. Si la cooperativa deposita las cuentas directamente en el Registro Mercantil, el Registro de cooperativas le exigirá un justificante de haberlo hecho.

4. Junto con las cuentas anuales se depositará el informe de gestión ya que las sociedades cooperativas estatales deberán elaborar este informe en todo caso, con independencia de que puedan formular o no balance abreviado, al contrario de lo que ocurre en las sociedades de capital que sólo están obligadas a elaborar un informe de gestión si no formulan balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados. El informe de los interventores que censurarán las cuentas si la sociedad no estuviera obligada a nombrar auditor no se depositará en el Registro de cooperativas.

5. Deberá nombrarse auditor y someter las cuentas de la cooperativa a su verificación cuando la sociedad se dedique a determinadas actividades, tenga lugar en ellas alguna circunstancia o no pueda formular balance abreviado por superar los parámetros dispuestos en el artículo 257 de la LSC. Las cifras que impiden la formulación de balance abreviado no son las que las sociedades de capital deben superar para estar obligadas a auditoría las cuales se regirán por lo dispuesto en el artículo 263 de la LSC que es su Ley especial. Las cifras que obligan a auditarse a las sociedades de capital son muy inferiores a las que obligan a auditarse a las cooperativas. Antes de que la Ley 14/2013, modificara los artículos 257 y 263 de la LSC, las cooperativas y las sociedades de capital tenían como referencia las mismas cifras por lo que se explica la actual diferencia. También es cierto que las cooperativas que no estén obligadas a someter sus cuentas a auditoría están legalmente obligadas a someterlas a la verificación interna de los interventores, no estándolo las sociedades de capital. Sin embargo, los interventores tendrán la condición de socios sin necesidad de conocimientos contables, salvo que designen a un tercio de los mismos entre expertos independientes. Ello implica que la verificación interna efectuada por los interventores no tenga la misma eficacia que la verificación efectuada por auditores externos muy cualificados.

6. El informe de auditoría deberá depositarse junto con las cuentas anuales en el Registro de sociedades cooperativas cuando la sociedad estuviera obligada a auditoría o ésta se hubiera practicado a petición de la minoría. En caso de que la cooperativa deba nombrar auditor por disposición estatutaria, entendemos que, aunque la cláusula estatutaria ha sido acordada voluntariamente, una vez dispuesta, se convierte en obligatoria para la cooperativa mientras no se suprima. Cuando la Ley Coop. dispone que el informe de auditoría debe depositarse cuando la auditoría sea obligatoria, no distingue entre si el origen de la obligación de auditoría es legal o estatutario. En caso de que el auditor hubiera sido nombrado voluntariamente por la asamblea general, aunque no lo exige la Ley Coop., el Registro reclamará el depósito del informe de auditoría si dicho nombramiento hubiera sido inscrito en el Registro de sociedades cooperativas lo cual consideramos acertado teniendo en cuenta que, en caso contrario, se vulneraría el principio de veracidad del Registro y que puede haber socios que han dejado de ejercer su derecho a solicitar el nombramiento de auditor por haber uno nombrado voluntariamente. Sin embargo, si el auditor es nombrado en virtud del artículo 40 del Código de comercio, entendemos que, por su similitud con el nombramiento de auditor a solicitud de la minoría, podría defenderse la obligación de

depósito del informe de auditoría junto con las cuentas anuales y el informe de gestión.

7. De la misma forma que los Registros Mercantiles envían a la DGRN el listado de sociedades incumplidoras del depósito de las cuentas anuales con el fin de que dicho Centro Directivo, a su vez, envíe el listado al ICAC para la incoación del correspondiente expediente sancionador, los Registros de sociedades cooperativas deberían enviar a la Inspección de Trabajo la relación de cooperativas incumplidoras del deber de depósito de las cuentas anuales con el fin de que, tras conocer el incumplimiento, se les impusiera la correspondiente sanción. Debería plantearse también como sanción el cierre registral del Registro de cooperativas en los mismos términos previstos por el RRM.

## Bibliografía

- AVEZUELA CÁRCCEL, J.: “El Registro de Sociedades Cooperativas: ¿resistencia a la “huida?””, *Revista de Derecho Mercantil*, nº 245, 2002, pp. 1487-1499.
- CAÑABATE POZO, R.: “Las inscripciones registrales de las cooperativas agrarias y de las sociedades agrarias de transformación”, en *Cooperativas agrarias y sociedades agrarias de transformación*, dir. por Juana Pulgar Ezquerro y coord. por Carlos Vargas Vasserot, Dykinson, Madrid, 2006, pp. 115-158.
- CERVERA-MERCADILLO TAPIA, V.J.: “La instrucción de 26 de junio de 1996, de la Dirección General de los Registros y del Notariado, sobre legalización y depósito de cuentas de las entidades jurídicas en el Registro Mercantil”, *Revista de Derecho Bancario y Bursátil*, nº 63, 1996, pp. 837-839.
- DE LA VEGA GARCÍA, F.L.: “Cuentas anuales y auditoría”, en *La Sociedad Cooperativa en la ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas*, coord. por Francisco J. Alonso Espinosa, Comares, Granada, 2001, pp. 249-271.
- GADEA, E., SACRISTÁN, F. y VARGAS VASSEROT, C.: *Régimen Jurídico de la Sociedad Cooperativa del Siglo XXI*, Dykinson, Madrid, 2009.
- GÁLVEZ DOMÍNGUEZ, E., CORDOBÉS MADUENÓ, M. y FERNÁNDEZ CARBALLO-CALERO, P., “Documentación, contabilidad y auditoría”, en *Tratado de Derecho de Cooperativas*, dir. por Juan Ignacio Peinado Gracia y coord. por Trinidad Vázquez Ruano, Tomo I, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2013, pp. 753-766.
- JULIÁ IGUAL, J.F. y POLO GARRIDO, F.: “La legalización de libros contables y el depósito de cuentas anuales en las sociedades cooperativas”, *Revista de Estudios cooperativos-REVESCO*, nº 77, 2002, pp. 89-107.
- LEÓN SANZ, F.J.: *La publicidad de las cuentas anuales en el Registro Mercantil*, Madrid, McGraw-Hill, 1997.
- LEYVA DE LEYVA, J.A.: “Planteamiento general de los registros públicos y su división en registros administrativos y registros jurídicos”, *Revista crítica de derecho inmobiliario*, nº 591, 1989, pp. 261-308.
- MORILLAS JARILLO, M.<sup>a</sup> J.: “El Reglamento del Registro de Cooperativas de la Administración General del Estado”, *Cooperativismo e economía social*, nº Extra 1, 2003, pp. 45-95.
- MORILLAS JARILLO, M.<sup>a</sup> J.: *Las Sociedades Cooperativas*, Iustel, Madrid, 2008.

- MORILLAS JARILLO, M.<sup>a</sup> J. y FELIÚ REY, M.I.: *Curso de cooperativas*, 2.<sup>a</sup> ed., Tecnos, Madrid, 2002.
- NUÑEZ LOZANO, P.L., *El régimen jurídico de la auditoría de cuentas en derecho español*, Consejería de Hacienda y Planificación, Intervención General, Junta de Andalucía, Sevilla, 1989.
- POLO GARRIDO, F. y CONTELL GARCÍA, J.E.: “La auditoría de cooperativas: obligatoriedad, responsabilidad y consecuencias legales del incumplimiento normativo”, *Observatorio contable y financiero*, vol. 21, 2008, pp. 40-50.
- POLO GARRIDO, E. y GARCÍA MARTÍNEZ, G.: “La regulación en materia contable contenida en la legislación cooperativa: análisis comparado”, *CIRIEC. Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº 45, 2003, pp. 33-56.
- VARGAS VASSEROT, C., “El control interno y externo de las cuentas de las sociedades cooperativas”, *La Sociedad Cooperativa*, nº 41, 2007, pp. 24-29.
- VARGAS VASSEROT, C., GADEA SOLER, E. y SACRISTÁN BERGIA, F.: *Derecho de las Sociedades Cooperativas*, La Ley, Madrid, 2015.
- ZUBIAURRE ARTOLA, M.A.: “Accounting Reform: The Case of Workers’ Self-Managed Cooperatives”, en *Basque Cooperativism*, University of Nevada, Reno, 2011, pp. 24-92.
- ZUBIAURRE ARTOLA, M.A. y ANDICOECHEA ARONDO, L.: “Consideraciones pendientes en el debate sobre los fondos propios de las cooperativas”, *Gestión: Revista de Economía*, nº 52, 2011, pp. 5-17.
- ZUBIAURRE GURRUCHAGA, A., “La auditoría en las cooperativas españolas y francesas. Estudio comparativo de su régimen legal”, *CIRIEC. Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, nº 25, 2014, pp. 195-241.