

LA CALIFICACIÓN CULPABLE DEL CONCURSO
POR ERRORES E INCUMPLIMIENTOS CONTABLES

CONSEJO EDITORIAL

RICARDO ALONSO GARCÍA
TOMÁS RAMÓN FERNÁNDEZ
JESÚS GONZÁLEZ PÉREZ
AURELIO MENÉNDEZ
ALFREDO MONTOYA MELGAR
GONZALO RODRÍGUEZ MOURULLO

AURELIO GURREA MARTÍNEZ

Abogado. Economista y Auditor de Cuentas
Máster en Derecho y Finanzas por la Universidad de Oxford
Doctor en Derecho

**LA CALIFICACIÓN CULPABLE
DEL CONCURSO POR ERRORES E
INCUMPLIMIENTOS CONTABLES**

CIVITAS



THOMSON REUTERS

Primera edición, marzo 2016



THOMSON REUTERS PROVIEW® eBooks

Incluye versión en digital

El editor no se hace responsable de las opiniones recogidas, comentarios y manifestaciones vertidas por los autores. La presente obra recoge exclusivamente la opinión de su autor como manifestación de su derecho de libertad de expresión.

La Editorial se opone expresamente a que cualquiera de las páginas de esta obra o partes de ella sean utilizadas para la realización de resúmenes de prensa.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 45).

Por tanto, este libro no podrá ser reproducido total o parcialmente, ni transmitirse por procedimientos electrónicos, mecánicos, magnéticos o por sistemas de almacenamiento y recuperación informáticos o cualquier otro medio, quedando prohibidos su préstamo, alquiler o cualquier otra forma de cesión de uso del ejemplar, sin el permiso previo, por escrito, del titular o titulares del copyright.

Thomson Reuters y el logotipo de Thomson Reuters son marcas de Thomson Reuters

Civitas es una marca de Thomson Reuters (Legal) Limited

© 2016 [Thomson Reuters (Legal) Aurelio Gurrea Martínez]

© Portada: Thomson Reuters (Legal) Limited

Editorial Aranzadi, SA

Camino de Galar, 15

31190 Cizur Menor (Navarra)

ISBN: 978-84-9099-792-5

Depósito Legal: NA 144/2016

Printed in Spain. Impreso en España

Fotocomposición: Editorial Aranzadi, SA

Impresión: Rodona Industria Gráfica, SL

Polígono Agustinos Calle A. Nave D-11

31013 - Pamplona

*Al profesor Emilio Beltrán,
por haberme mostrado y transmitido
su ilusión por la Universidad*

SUMARIO

I	
INTRODUCCIÓN	19
1. Concepto y tipología de errores e incumplimientos contables sancionados en la Ley Concursal	19
2. El fundamento de la represión concursal de los incumplimientos contables	22
II	
LA FUNCIÓN DE LA CALIFICACIÓN DEL CONCURSO Y LOS ORÍGENES DE LA REPRESIÓN CONCURSAL DE LOS ERRORES E INCUMPLIMIENTOS CONTABLES	27
1. Evolución histórica de la represión concursal de los errores e incumplimientos contables en el derecho español	27
2. La represión de los errores e incumplimientos contables en otros países de nuestro entorno	30
3. La función de la calificación del concurso y los problemas derivados del sistema de calificación previsto en la ley concursal	33
4. La necesaria reforma del sistema de represión de los incumplimientos contables en la legislación concursal española	38
III	
CONTENIDO, FUNDAMENTO Y NATURALEZA JURÍDICA DEL DEBER DE LLEVANZA DE LA CONTABILIDAD	41
1. El deber de llevanza de la contabilidad	41
2. Los orígenes del deber de llevanza de la contabilidad	46
2.1. <i>Los orígenes de la contabilidad como sistema de información</i> ..	46

2.2. <i>Los orígenes de la contabilidad como deber jurídico</i>	49
3. El fundamento del deber de llevanza de la contabilidad	50
4. La naturaleza jurídica del deber de llevanza de la contabilidad .	55
5. El derecho al secreto contable y sus excepciones	57
6. El valor probatorio de la contabilidad	59
7. Contenido y alcance objetivo del deber de llevanza de la contabilidad	62
7.1. <i>Planteamiento</i>	62
7.2. <i>Los libros contables obligatorios: el libro diario y el libro de inventario y cuentas anuales</i>	63
7.3. <i>Los libros contables no obligatorios: el libro mayor y otros libros contables auxiliares</i>	66
7.4. <i>Otros libros obligatorios de naturaleza extracontable en el ámbito de las sociedades mercantiles</i>	67
7.5. <i>Los requisitos formales de los libros contables</i>	68
7.6. <i>El cumplimiento del marco normativo de información financiera</i>	70
7.7. <i>El contenido mínimo y el contenido específico del deber de llevanza de la contabilidad</i>	71

IV

EL PRESUPUESTO SUBJETIVO DE LA REPRESIÓN CONCURSAL DE LOS CONTABLES: LOS DENOMINADOS «SUJETOS CONTABLES»	77
1. Los denominados «sujetos contables»	78
2. Los sujetos sometidos al deber de llevanza de la contabilidad	79
2.1. <i>El empresario en sentido estricto</i>	79
2.1.1. <i>El comerciante a título individual</i>	79
2.1.2. <i>Las sociedades mercantiles</i>	84
2.2. <i>Las sociedades cooperativas</i>	85
2.2.1. <i>Concepto, caracteres y tipología de sociedades cooperativas</i>	85

2.2.2. Régimen jurídico y contable de las sociedades cooperativas	86
2.3. <i>Las entidades sin fines lucrativos</i>	87
2.4. <i>Las sociedades de garantía recíproca</i>	88
2.5. <i>Las sociedades laborales</i>	89
2.6. <i>Las sociedades agrarias de transformación</i>	90
2.7. <i>Las asociaciones de interés económico</i>	92
2.8. <i>El naviero</i>	93
2.9. <i>Otros sujetos contables especiales</i>	94
3. Los emprendedores de responsabilidad limitada	98
3.1. <i>Concepto y tipología de emprendedores</i>	98
3.2. <i>Los deberes contables del emprendedor de responsabilidad limitada</i>	99
4. Las uniones de empresas y los grupos de sociedades	102
4.1. <i>Los grupos de sociedades</i>	102
4.1.1. El problemático concepto de grupo de sociedades	102
4.1.2. La sociedad dominante del grupo como sujeto contable ..	107
4.1.3. Supuestos en los que la sociedad dominante de un grupo de sociedades no está sometida a obligaciones contables adicionales	107
4.1.3.1. Dispensa en función del tamaño	108
4.1.3.2. Dispensa por la existencia de un subgrupo	110
4.1.3.3. Dispensa por razón de la escasa importancia relativa para la imagen fiel del grupo	111
4.2. <i>Las uniones temporales de empresas</i>	112
4.2.1. Concepto, caracteres y naturaleza jurídica	112
4.2.2. Régimen contable de las uniones temporales de empresas .	113
4.2.2.1. Las uniones temporales de empresas como negocios conjuntos	113

4.2.2.2. La contabilidad de la unión temporal de empresas y su posterior integración en las contabilidades individuales de los partícipes	114
---	-----

V

LA COMISIÓN DE IRREGULARIDADES CONTABLES RELEVANTES	117
1. Introducción	117
2. Las irregularidades contables relevantes como supuesto específico de errores e incumplimientos de la normativa contable	118
3. El perjuicio informativo como fundamento para la represión concursal de las irregularidades contables relevantes	119
3.1. <i>Planteamiento</i>	119
3.2. <i>El concepto de perjuicio informativo</i>	119
3.2.1. <i>Introducción</i>	119
3.2.2. <i>Perjuicio real y potencial</i>	121
3.2.3. <i>Perjuicio informativo y perjuicio patrimonial</i>	121
4. El concepto de irregularidades contables	122
4.1. <i>Las irregularidades en la contabilidad y las irregularidades en los libros contables obligatorios</i>	122
4.1.1. <i>Contabilidad y libros contables obligatorios</i>	122
4.1.2. <i>Libros contables obligatorios e información contable pública: el problema de la «externalización» de las irregularidades contables</i>	124
4.2. <i>El concepto de «irregularidad» en la normativa de contabilidad y auditoría de cuentas: su distinción del concepto de error</i>	126
4.3. <i>El concepto de irregularidades contables en la Ley Concursal</i> ..	127
5. La necesaria relevancia de las irregularidades contables	130
5.1. <i>Planteamiento</i>	130
5.2. <i>Una aproximación conceptual entre el concepto de relevancia a efectos concursales y el concepto de importancia relativa a efectos contables</i>	130

6. La desvirtuación de la situación financiera o patrimonial del deudor como requisito necesario para la sanción de irregularidades contables relevantes	133
7. El periodo de represión de las irregularidades contables relevantes	136

VI

LA LLEVANZA DE DOBLE CONTABILIDAD Y EL INCUMPLIMIENTO SUSTANCIAL DEL DEBER DE LLEVANZA DE LA CONTABILIDAD	141
1. Introducción	141
2. La llevanza de doble contabilidad	142
3. El incumplimiento sustancial del deber de llevanza de la contabilidad	146
<i>3.1. Introducción</i>	<i>146</i>
<i>3.2. El incumplimiento del deber de llevanza de la contabilidad</i>	<i>147</i>
<i>3.3. El carácter «sustancial» del incumplimiento del deber de contabilidad</i>	<i>148</i>
<i>3.4. El fundamento de la represión concursal de los incumplimientos sustanciales en el deber de llevanza de la contabilidad</i>	<i>152</i>
4. El periodo de represión del incumplimiento sustancial del deber de contabilidad y de la llevanza de doble contabilidad	154

VII

EL INCUMPLIMIENTO DEL DEBER DE FORMULACIÓN, VERIFICACIÓN Y DEPÓSITO DE LAS CUENTAS ANUALES	157
1. Introducción	158
<i>1.1. La falta de formulación, verificación y depósito de las cuentas anuales como incumplimientos específicos del deber de llevanza de la contabilidad</i>	<i>158</i>
<i>1.2. El incumplimiento y el cumplimiento tardío de los deberes de formulación, verificación y depósito de las cuentas anuales</i>	<i>159</i>
2. Contenido y régimen jurídico de las cuentas anuales	161
<i>2.1. Las cuentas anuales: contenido, formato y régimen jurídico</i>	<i>161</i>

2.2. <i>Documentos que integran las cuentas anuales</i>	164
2.2.1. Balance	164
2.2.2. Cuenta de pérdidas y ganancias	167
2.2.3. Estado de cambios en el patrimonio neto	168
2.2.4. Estado de flujos de efectivo	170
2.2.5. La memoria	171
2.3. <i>La formulación de las cuentas anuales</i>	172
2.3.1. Introducción	172
2.3.2. El incumplimiento del deber de formulación de las cuentas anuales	173
2.4. <i>La aprobación de las cuentas anuales</i>	174
2.5. <i>La verificación de las cuentas anuales</i>	176
2.5.1. Las entidades obligadas a la verificación de las cuentas anuales	176
2.5.2. El incumplimiento de la obligación de auditar	178
2.6. <i>El depósito de las cuentas anuales</i>	181
2.6.1. Introducción	181
2.6.2. El incumplimiento del deber depósito de las cuentas anuales	181
3. El informe de gestión	183
3.1. <i>Introducción</i>	183
3.2. <i>El incumplimiento del deber de elaborar el informe de gestión</i>	185
4. El régimen jurídico de las cuentas anuales consolidadas	187
4.1. <i>La formulación, aprobación, verificación y depósito de las cuentas anuales consolidadas</i>	187
4.2. <i>La normativa contable aplicable a las cuentas anuales consolidadas</i>	189
4.3. <i>Los efectos derivados del incumplimiento del deber de formulación, verificación o depósito de las cuentas anuales consolidadas</i>	190

5. El periodo de represión de los incumplimientos del deber de formulación, verificación y depósito de las cuentas anuales	191
---	------------

VIII

LOS EFECTOS DEL INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS EN LA CALIFICACIÓN DEL CONCURSO	193
--	------------

1. Introducción a la actividad de auditoría de cuentas	193
<i>1.1. Los orígenes de la auditoría de cuentas y de su regulación legal en España</i>	<i>193</i>
<i>1.2. El concepto de auditoría de cuentas</i>	<i>198</i>
<i>1.3. La finalidad de la auditoría de cuentas</i>	<i>200</i>
2. El informe de auditoría de cuentas anuales	201
<i>2.1. Planteamiento</i>	<i>201</i>
<i>2.2. La estructura del informe y la opinión del auditor</i>	<i>202</i>
3. Los efectos del informe de auditoría frente a terceros	207
<i>3.1. Introducción</i>	<i>207</i>
<i>3.2. Terceros cualificados</i>	<i>209</i>
<i>3.3. Terceros ignorantes</i>	<i>211</i>
4. Los efectos del informe de auditoría en la calificación culpable del concurso por incumplimientos contables	212
<i>4.1. La importancia del informe de auditoría en la calificación culpable del concurso por incumplimientos contables</i>	<i>212</i>
<i>4.2. La irrelevancia de la «reconstrucción» de la imagen fiel por parte de los auditores de cuentas</i>	<i>217</i>
5. Los efectos del informe de auditoría sobre las consecuencias derivadas de la calificación culpable del concurso	220

IX

LOS EFECTOS DE LA CALIFICACIÓN CULPABLE POR INCUMPLIMIENTOS CONTABLES	221
--	------------

1. Introducción	221
2. Las personas afectadas por la calificación del concurso	222
3. Los cómplices	225

3.1. Concepto y alcance de la figura del cómplice	225
3.2. Los potenciales cómplices del deudor en la calificación culpable del concurso por errores e incumplimientos de la normativa contable	226
3.2.1. El director financiero	226
3.2.2. El contable	227
3.2.3. El auditor de cuentas	229
4. Los efectos de la declaración culpable concurso	230
4.1. Introducción	230
4.2. Los efectos personales	231
4.2.1. La inhabilitación para administrar bienes ajenos y para representar a cualquier persona: contenido, supuestos y excepciones	231
4.2.2. La prohibición para ejercer el comercio o tener cargo o intervención directa en sociedades mercantiles	233
4.3. Los efectos patrimoniales	234
4.3.1. La pérdida de cualquier derecho como acreedores concursales o de la masa	234
4.3.2. La devolución de bienes y derechos obtenidos indebidamente del patrimonio del deudor o de la masa activa del concurso	236
4.3.3. La indemnización por daños y perjuicios	236
4.3.4. La responsabilidad concursal	238
4.4. Los efectos reputacionales	243
5. Reconsiderando la función de la calificación del concurso y la responsabilidad por la insolvencia	246
X BIBLIOGRAFÍA.....	251