

## *Novenes Jornades de Dret Català a Tossa, 1996*

### **La Disposició Addicional 7<sup>a</sup> de la [Ley 30/1994](#), de 24 de novembre, de fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general**

**Jordi Lloret Magdalena**

**Cap del Servei de Fundacions**

**Direcció General de Dret i Entitats Jurídiques**

I. Antecedents. II. Àmbit subjectiu de la Disposició Addicional 7<sup>a</sup> LF. Marc normatiu. Subjectes passius de l'impost sobre societats. Subjectes obligats per la normativa reguladora de l'impost sobre societats a portar la comptabilitat que s'hi exigeix. Conclusions. III. Abast de l'obligació de presentar els comptes en la Disposició Addicional 7<sup>a</sup> LF. Marc normatiu. Obligació de presentar els comptes derivada de disposicions substantives. Fundacions subjectes a la legislació catalana. Fundacions subjectes a la legislació estatal. Obligació de presentar comptes derivats de les disposicions tributàries. Procediment per a la presentació dels comptes. Conclusions. IV. Abast de l'obligació de legalitzar els llibres en la Disposició Addicional 7<sup>a</sup> LF. Marc normatiu. Obligació de legalitzar els llibres derivada de les disposicions substantives. Fundacions subjectes a la legislació catalana. Fundacions subjectes a la legislació estatal. Obligació de legalitzar els llibres derivada de les disposicions tributàries. Conclusions. Lloc on es duu a terme la legalització. Procediment per practicar la legalització.

#### **Antecedents**

La disposició addicional setena de la [Ley 30/1994, de 24 de noviembre](#), "de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General" (en endavant, LF) estableix:

*Todos los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades que, en virtud de la normativa reguladora de este impuesto, vinieran obligados a llevar la contabilidad exigida en la misma, deberán legalizar sus libros y presentar sus cuentas anualmente en la forma establecida con carácter general en la legislación mercantil para los empresarios.*

Aquesta disposició, d'aplicació general i directa a tot l'Estat, imposa una doble obligació (legalitzar els llibres i presentar anualment els comptes) a uns subjectes definits per relació a normes tributàries (els subjectes passius de l'impost sobre societats que estan obligats a portar comptabilitat).

Aquesta comunicació té per objecte determinar si les fundacions subjectes a la legislació catalana estan dins l'àmbit subjectiu d'aplicació de la disposició addicional 7<sup>a</sup> i l'abast de les obligacions que aquesta disposició els imposa.

En primer lloc, es tracta de precisar qui són:

*"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 misma."*

En segon lloc, es tracta de precisar el contingut de l'obligació:

*"legalizar sus libros (los sujetos pasivos) y presentar sus cuentas en la forma establecida con carácter general en la legislación mercantil para los empresarios."*

Tenint present el fet que la disposició addicional 7<sup>a</sup> es dicta com a norma de dret tributari, ha d'esbrinar-se si modifica les normes civils, mercantils i administratives vigents sobre la manera i el lloc de legalitzar els llibres, i la manera i el lloc de presentar els comptes per part de les fundacions.

Atès que considerem que la legalització dels llibres és una obligació formal accessòria en el conjunt de la normativa comptable, analitzarem primer l'obligació de presentar els comptes i després la legalització.

## **Àmbit subjectiu de la Disposició Addicional 7<sup>a</sup> LF**

Per determinar l'àmbit subjectiu cal tenir present qui és subjecte passiu de l'impost sobre societats i qui està obligat a portar la comptabilitat de què parla la disposició addicional 7<sup>a</sup> LF.

### **Subjectes passius de l'impost sobre societats**

Dels articles 1 i 7 de la *Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades* (en endavant, LIS) es desprèn que totes les fundacions, sense excepció, són subjectes passius de l'impost sobre societats:

*Art. 1 LIS: Naturaleza*

*El Impuesto sobre Sociedades es un tributo de carácter directo y personal que grava la renta de las Sociedades y demás Entidades jurídicas, de acuerdo con las normas de esta Ley.*

*Art. 7 LIS: Sujetos pasivos*

*1. Serán sujetos pasivos del Impuesto:*

*a) Las personas jurídicas, excepto las sociedades civiles. [...].*

*2. Los sujetos pasivos de este Impuesto se designarán abreviada e indistintamente por las denominaciones sociedades o entidades a lo largo de la presente Ley.*

### **Subjectes obligats per la normativa reguladora de l'impost sobre societats a portar la comptabilitat que s'hi exigeix**

La seua normativa del règim de comptabilitat establert per la legislació de la LIS es troba en els articles 139-141 d'aquesta Llei i, mentre no s'aprovi el nou Reglament, en l'article 280 del Reial Decret 2631/1982, de 15 d'octubre, "pel qual s'aprova el Reglament de l'impost sobre societats" (en endavant, RIS), en tot allò que no contradigui la LIS.

Reproduïm a continuació el primer dels articles de la LIS esmentats:

*Art. 139 LIS: Obligaciones contables*

*Facultades de la Administración tributaria*

*1. Los sujetos pasivos de este Impuesto deberán llevar la contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio o con lo establecido por las normas por las que se rigen.*

### **Conclusions**

La interpretació de la disposició addicional 7<sup>a</sup> LF, pel que fa al seu àmbit subjectiu, no planteja cap dificultat després de la publicació de la LIS.

Tots els subjectes passius de l'IS estan obligats a portar algun tipus de documentació comptable en virtut de la legislació de l'impost, si bé uns ho faran "*de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio*" i uns altres, "*de acuerdo con lo establecido por las normas por las que se rigen*"; en el nostre cas, la normativa és la legislació substantiva de fundacions catalanes.

### **Abast de l'obligació de presentar els comptes en la Disposició Addicional 7<sup>a</sup> LF**

El títol competencial a l'empara del qual es dicta la disposició addicional 7<sup>a</sup> és l'article 149.1.14 CE (*Hacienda General y Deuda del Estado*).

La presentació de comptes, així com la legalització dels llibres de comptabilitat, tenen transcendència tributària, si bé el que realment la té és la determinació de la base imposable de l'impost sobre societats a partir del resultat comptable i la facultat de comprovar i revisar de l'autoritat fiscal. Al marge, però, de la utilitat tributària, la comptabilitat és operativa en altres contextos: és un aspecte essencial de l'activitat organitzativa de les persones jurídiques i dels empresaris i és un sistema d'informació dirigit -segons escaigui al tipus de persona o entitat- als

socis, a l'Administració (p.ex. en l'exercici de la seva funció de Protectorat sobre les fundacions) i a terceres persones en general, és a dir, al tràfic.

Així, el règim de comptabilitat -incloent-hi el *prius* formal de la legalització del seu suport material: els llibres- constitueix una matèria substantiva, regulada en normes civils, mercantils o administratives.

El títol competencial que habilita per dictar la Disposició Addicional 7<sup>a</sup> s'ha d'entendre, per tant, sense menyscabament del títol per legislar substantivament sobre el règim comptable de determinades persones jurídiques, i la norma dictada a la seva empara --norma de règim tributari- ha d'interpretar-se de la manera més harmònica i menys pertorbadora possible en relació amb el règim comptable substantiu. Així ho veiem confirmat en l'articulat de la LIS. Concretament l'article 139, amb absolut respecte del repartiment constitucional de competències, disposa:

*1. Los sujetos pasivos de este Impuesto deberán llevar la contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio o con lo establecido por las normas por las que se rigen.*

En aquest mateix ordre d'idees de distribució competencial es produeix també la diversitat normativa substantiva (civil, administrativa o mercantil) i fiscal sobre l'obligació de presentar o retre comptes a alguna instància pública. Així, la normativa de fundacions, per exemple, imposa l'obligació d'aquestes entitats a presentar anualment una documentació al Protectorat, per tal que aquest òrgan públic pugui realitzar les funcions de control de les fundacions. Per la seva part, la normativa tributària considera la presentació de comptes des d'una doble òptica: d'una banda, fa referència a l'obligació substantiva de presentar comptes com a pressupòsit per al reconeixement d'un determinat *status* tributari (en aquest sentit, en el qual no insistirem, vegeu l'article 42.1d LF); d'altra banda, regula autònomament la presentació d'informació comptable a l'Administració tributària en el context del contingut de l'obligació de declarar.

## **Obligació de presentar els comptes derivada de disposicions substantives**

### **Fundacions subjectes a la legislació catalana**

L'obligació de presentar comptes, així com el contingut de la documentació que ha de presentar-se, es regula en els articles 13 i 15.2b de la [Llei 1/1982, de 3 de març, "de fundacions privades"](#) (LFP), i en el núm. 33 i concordants de l'annex al Decret 37/1987, de 29 de gener, "pel qual s'aprova la Instrucció per a l'organització i el funcionament del Protectorat de la Generalitat sobre les fundacions privades de Catalunya" (en endavant, Instr.)

*Art. 13 LFP:*

*1. L'exercici econòmic no podrà excedir els dotze mesos i s'haurà de tancar en el dia de la data que assenyalin els estatuts o, si no, el trenta-u de desembre. Amb la data del tancament, el patronat ha de formular un inventari-balanç que reflecteixi amb claredat i exactitud la situació patrimonial de la fundació i una memòria de les activitats fetes durant l'exercici i de la gestió econòmica del patrimoni, suficient per a fer conèixer i justificar el compliment de les finalitats fundacionals i dels preceptes legals. També practicarà la liquidació del pressupost d'ingressos i despeses de l'exercici anterior i formularà el pressupost corresponent a l'exercici actual.*

*2. Els documents esmentats s'han de presentar al Protectorat dins els sis mesos següents a la data del tancament de l'exercici.*

*3. Els registres i els comprovants de comptabilitat que han de portar les fundacions seran aquells que, d'acord amb el volum de llur patrimoni i la naturalesa de llurs activitats, bastin per a garantir la veracitat de les dades contingudes en els documents esmentats en el paràgraf 1. En tot cas, han d'ajustar-se a les normes de la comptabilitat general espanyola i a les exigències de la legislació fiscal que els siguin aplicables.*

*Art. 15 LFP:*

*2. Les funcions del Protectorat són:*

[...]

*b) Examinar els documents anuals que li lliuraran les fundacions, esmentats en l'article 13, per tal de comprovar el compliment de les finalitats fundacionals i de les obligacions d'aquesta Llei, i exigir-ne la presentació dins els terminis prescrits quan no es farà voluntàriament.*

*Núm. 33 Instr.: Llibres i criteris comptables*

Totes les fundacions hauran de portar un llibre o algun altre registre d'inventaris i balanços que s'obrirà amb el contingut de la carta fundacional segons l'art. 8 d de la Llei.

Anualment, s'hi consignarà l'inventari i el balanç tancat el dia final de l'exercici econòmic, i la liquidació del pressupost. A més, durà aquells altres llibres que siguin necessaris en funció de la dimensió i el volum d'operacions de la fundació.

Les anotacions s'efectuaran de conformitat amb els principis de comptabilitat generalment admesos, que bastin per garantir la imatge fidel del balanç de situació al tancament de l'exercici i de la liquidació del pressupost.

S'entén que es compleixen aquests requisits si la fundació adapta totes les seves anotacions comptables a:

a) Les normes del Pla General de Comptabilitat aprovat pel Decret 530/1973, de 22 de febrer, o les de les seves adaptacions sectorials o a les normes que puguin, en el futur, substituir aquell.

b) Les disposicions fiscals que li siguin aplicables en matèria de l'impost sobre societats.

### **Fundacions subjectes a la legislació estatal**

L'obligació de presentar una documentació anual s'estableix en l'article 23 LF. Els apartats 1 i 2 precisen el contingut dels documents, entre els quals figuren els comptes. L'apartat 4 disposa que els documents es presentin al Protectorat (que té la funció de verificar-los: article 32 LF), el qual després els diposita en el Registre de Fundacions.

*Art. 23 LF: Contabilidad, auditoría y presupuestos*

1. Con carácter anual el Patronato de la fundación confeccionará el inventario, el balance de situación y la cuenta de resultados, en los que consten de modo cierto la situación económica, financiera y patrimonial de la fundación y elaborará una memoria expresiva de las actividades fundacionales y de la gestión económica que incluirá el cuadro de financiación así como del exacto grado de cumplimiento de los fines fundacionales. La memoria especificará además las variaciones patrimoniales y los cambios en sus órganos de gobierno, dirección y representación.

2. Igualmente, el órgano de gobierno de la fundación practicará la liquidación del presupuesto de ingresos y gastos del año anterior.

[...]

4. Los documentos a que se refieren los apartados 1 y 2 de este artículo se presentarán dentro de los seis primeros meses del ejercicio siguiente. Los informes de auditoría se presentarán en el plazo de tres meses desde su emisión. El Protectorado, una vez examinados y comprobada su adecuación a la normativa vigente, procederá a depositarlos en el Registro de Fundaciones.

### **Obligació de presentar comptes derivada de les disposicions tributàries**

Al marge de la presentació de comptes a efectes civils com a pressupòsit de l'acolliment al règim tributari de la LF, l'art. 290 RIS regula la presentació d'informació comptable a l'Administració tributària, en el context de l'obligació de declarar:

*Art. 290 RIS: Información contable*

La información contable aportada con la declaración habrá de ajustarse a las prescripciones legales y reglamentarias que sean de aplicación y contendrá, como mínimo, los siguientes datos:

A) Con carácter general:

a) Balance de situación al cierre del ejercicio y su anexo.

b) Cuenta de los resultados obtenidos en el ejercicio.

c) Notas marginales y explicativas a las cuentas anuales e información adicional sobre beneficios fiscales disfrutados o a disfrutar en este Impuesto.

B) Con carácter especial para las Entidades exentas:

a) Inventario de bienes afectos a explotaciones económicas, cedidos a terceros o utilizados a fines distintos al de explotaciones económicas.

b) Estado de rendimientos distinguiendo según procedan de explotaciones económicas, de bienes cedidos o sujetos a retención.

c) Estado de incrementos y disminuciones patrimoniales.

## Procediment per a la presentació dels comptes

Per a interpretar l'abast de la disposició que ens ocupa caldria determinar el sentit de les expressions *presentar sus cuentas* i *con carácter general*, si bé no ens hi detenim perquè entenem que no cal després de la publicació del *Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el cual se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil* (en endavant, RRM), i per la naturalesa d'aquest escrit.

Segons l'article 365.1 del RRM, el dipòsit i la publicitat dels comptes només són obligatoris per a *los administradores de sociedades anónimas, de responsabilidad limitada, comanditarias por acciones y de garantía recíproca, fondos de pensiones y, en general, cualesquiera otros empresarios que en virtud de disposiciones vigentes vengan obligados a dar publicidad a sus cuentas anuales [...]*.

És discutible si és correcte qualificar una fundació d'empresària i, per tant, si és subsumible en l'expressió *cualquiera otros empresarios....* Per la naturalesa d'aquest treball i per la claredat amb que s'expressa la normativa catalana de fundacions no ens cal analitzar aquesta qüestió.

La norma del RRM no es refereix a tots els empresaris, sinó als que *en virtud de disposiciones vigentes vengan obligados a dar publicidad a sus cuentas anuales* i no es trobin en el supòsit previst en la disposició addicional novena del mateix Reglament.

Ara per ara, les fundacions catalanes, independentment de si són o no són qualificades d'empresàries, **no estan obligades a fer públics el que podríem dir-ne comptes anuals, que tenen caràcter reservat per al Protectorat**, d'acord amb la normativa que les regeix.

Per contra, les fundacions subjectes a la LF han de presentar el que podríem dir-ne documentació anual al Protectorat, el qual, una vegada examinada i comprovada, la dipositarà en el Registre de Fundacions.

Aquest Registre, per disposició del *Real Decreto 384/1996, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Registro de Fundaciones de competencia estatal*, dependrà del Ministeri de Justícia i Interior i estarà adscrit a la Direcció General dels Registres i Notariat, i dins d'aquesta, a la Subdirecció General del Notariat i dels Registres de la Propietat i Mercantils.

Fins aquí, res de particular. Les fundacions catalanes presenten els seus comptes al Protectorat de la Generalitat de Catalunya, que els examina i custodia, i no els ha de trametre a cap altre organisme. Les fundacions subjectes a la LF, com hem dit, presenten els seus comptes al Protectorat corresponent, que els examina i els trameta, per al seu dipòsit, al Registre de Fundacions, que, com veurem tot seguit, s'ubica al Registre Mercantil.

Malgrat la claredat d'aquesta legítima i legal diversitat, sembla que van sorgir *problemas*, si s'ha de jutjar pel Butlletí Oficial de l'Estat i més concretament pel preàmbul de 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*, que diu que per tal de resoldre *los problemas que pudieran plantearse* en l'aplicació de les normes vigents, el director general dels Registres i Notariat fa una *interpretación flexible* adreçada als senyors registradors mercantils, en la qual, d'acord amb la unificació de criteris i amb "la necesaria uniformidad del régimen aplicable impuesta en virtud del ejercicio de una competencia estatal exclusiva (149.1.8ª de la Constitución), que es perfectamente compatible con la variedad de regímenes jurídicos que en orden a la constitución, organización o funcionamiento puedan ser aplicables a dichas entidades en virtud de normativas autonómicas y con cualesquiera otras obligaciones de información, control o publicidad contable que la misma imponga", es pronuncia incloent les *fundaciones, asociaciones, cooperativas, etc.* en l'àmbit subjectiu de la disposició addicional 7a de la LF.

La nova redacció del RRM no ha anat tan lluny com aquest pronunciament, si bé manté una redacció prou flexible per poder, equivocadament, realitzar fàcticament funcions atribuïdes per la Generalitat de Catalunya al seu Protectorat. Una aital actuació equivaldria a ignorar que la Generalitat, en ús de las competències atribuïdes per la

Constitució i l'Estatut, ha decidit que el control de les fundacions catalanes i la forma de donar publicitat a determinats aspectes d'aquestes, es realitzi d'una manera diferent a la prevista per l'Estat.

En matèria de fundacions, l'Estat ha promulgat la LF i ha considerat convenient separar el Protectorat i el Registre de Fundacions i, a més, adscriure aquest últim a la Subdirecció General del Notariat i dels Registres de la Propietat i Mercantils. Aquest model no és ni d'aplicació directa a tot l'Estat, ni d'aplicació general, ni supletòria; és purament el model escollit per l'Estat en ús de les pròpies competències, però no l'escollit per la Generalitat en ús de les seves.

Així, la remissió genèrica a les disposicions mercantils utilitzada per la disposició addicional 7<sup>a</sup> LF s'ha d'entendre feta al contingut formal d'aquesta obligació de l'empresari o el seu administrador de formular o presentar els comptes. En concret, aquest contingut formal es regula en les seccions 2<sup>a</sup> ("De las cuentas anuales": articles 34 a 41) i 3<sup>a</sup> ("Presentación de las cuentas de los grupos de sociedades": articles 42 a 49) del títol III del llibre I del Codi de comerç. Formalitat que, gràcies als esforços dels patrons i del Protectorat de la Generalitat, es fa a Catalunya almenys des de 1990, any en què es publica l'actual Pla General de Comptabilitat.

## **Conclusions**

La interpretació que defensem respecte del procediment de presentació no comporta cap canvi de criteri respecte de la pràctica actual d'acord amb la legislació substantiva vigent, competencialment intacta, pel que fa al lloc i la forma de presentació dels comptes.

Per tant, si es tracta de fundacions subjectes a la legislació catalana, els comptes o documentació anual s'han de seguir elaborant d'acord amb l'article 13 de la LFP i normes complementàries, i igualment s'han de continuar presentant al Protectorat de la Generalitat.

## **Abast de l'obligació de legalitzar els llibres en la Disposició Addicional 7<sup>a</sup> LF**

El deure de legalitzar els llibres de comptabilitat és imposat per les normes substantives que regulen les obligacions comptables de determinades persones o entitats. Les normes tributàries es limiten a remetre-s'hi.

## **Obligació de legalitzar els llibres derivada de les disposicions substantives**

En allò que aquí interessa, les seues normatives de la legalització de llibres són les següents:

### **Fundacions subjectes a la legislació catalana**

La legalització es fa al Protectorat de Fundacions de la Generalitat, en aplicació del núm. 35 Instr.:

*Núm. 35 Instr.: Habilitació de llibres i registres comptables*

*Els llibres i els altres registres comptables que hagi de portar la fundació hauran de dur-se relligats i foliats i hauran de ser habilitats, abans de la seva utilització, en la forma assenyalada per les lleis.*

*També serà vàlida la realització d'assentaments i anotacions per procediments informàtics o altres d'adequats que, després, hauran d'ésser relligats correlativament, per formar els llibres obligatoris, els quals hauran de ser legalitzats abans que transcorrin sis mesos de la data de tancament de l'exercici.*

*Bastarà l'habilitació obtinguda als efectes fiscals, però podrà ésser sol.licitada també del Protectorat.*

### **Fundacions subjectes a la legislació estatal**

A banda de la interpretació que es faci de la disposició addicional 7<sup>a</sup> LF, l'única norma de la qual es desprèn una obligació de legalitzar els llibres és l'article 23.6 LF. L'obligació d'ajustar la comptabilitat al Codi de comerç implica l'aplicació de l'article 27 d'aquest darrer.

*Art. 23 LF. Contabilidad, auditoría y presupuestos*

*6. La contabilidad de las fundaciones se ajustará a lo dispuesto en el Código de Comercio cuando realicen directamente actividades mercantiles o industriales.*

Art. 27 CCom.

1. Los empresarios presentarán los libros que obligatoriamente deben llevar en el Registro Mercantil del lugar donde tuvieran su domicilio, para que antes de su utilización se ponga en el primer folio de cada uno diligencia de los que tuviere el libro y, en todas las hojas de cada libro, el sello del Registro. En los supuestos de cambio de domicilio tendrá pleno valor la legalización efectuada por el Registro de origen.

2. Será válida, sin embargo, la realización de asientos y anotaciones por cualquier procedimiento idóneo sobre hojas que después habrán de ser encuadernadas correlativamente para formar los libros obligatorios, los cuales serán legalizados antes de que transcurran los cuatro meses siguientes a la fecha de cierre del ejercicio. En cuanto al libro de actas, se estará a lo dispuesto en el Reglamento del Registro Mercantil.

El procediment per a la legalització dels llibres de comptabilitat en el Registre Mercantil es regula en els articles 329 a 337 RRM. En concret, es pot considerar que es refereixen a la forma en què es practica la legalització els articles 332 (*presentación de libros en blanco*), 333 (*presentación de hojas encuadernadas*), 334 (*legalización de los libros*) i 335 RRM (*plazo para la legalización*).

### **Obligació de legalitzar els llibres derivada de les disposicions tributàries**

La normativa de l'IS es remet, com hem dit, a les disposicions substantives:

*Art. 139 LIS: Obligaciones contables*

*Facultades de la Administración tributaria*

1. Los sujetos pasivos de este Impuesto deberán llevar la contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio o con lo establecido por las normas por las que se rigen.

*I l'actual RIS disposa el següent:*

*Art. 283 RIS. Teneduría de libros*

1. Los registros o soportes contables deberán llevarse de acuerdo con las prescripciones del Código de Comercio y disposiciones complementarias y, en particular, con arreglo a las siguientes normas:

a) Deberán cumplir los requisitos de legalización y formalización establecidos o que se establezcan.

### **Conclusions**

La interpretació de la frase *deberán legalizar sus libros ... en la forma establecida con carácter general en la legislación mercantil para los empresarios*, emprada per la disposició addicional 7<sup>a</sup> LF, planteja essencialment les mateixes qüestions que abans ja hem apuntat: el lloc on es duu a terme la legalització i el procediment que ha de seguir-se.

### **Lloc on es duu a terme la legalització**

La normativa civil i administrativa vigent disposa que els llibres de les fundacions que siguin competència de la Generalitat han de ser legalitzats, en el Protectorat de fundacions. Creiem que no hi ha cap raó per la qual una norma d'ordre tributari alteri el contingut o les circumstàncies que configuren una obligació civil o administrativa ja regulada.

Un argument en defensa d'aquesta conclusió és que si els comptes, com exposàvem, han de presentar-se al Protectorat (així ho mana la legislació civil i administrativa), és difícilment justificable que un tràmit formal subordinat com és la legalització de llibres (tràmit que, ho direm de passada, hauria de tendir a suprimir-se) hagi de dur-se a terme en un lloc diferent o de reiterar-se diverses vegades.

### **Procediment per practicar la legalització**

La normativa civil i administrativa vigent disposa també el procediment per practicar la legalització. En aplicació de la disposició addicional 7<sup>a</sup> LF, que remet a la forma "establecida en la legislación mercantil", creiem que -almenys per a les entitats a les quals la norma és aplicable- la legalització haurà de practicar-se seguint el procediment regulat, a excepció de la menció al lloc, en el Codi de comerç (article 27,) i en el Reglament del

Registre Mercantil (en concret, en els articles 329 a 337).

Barcelona, 5 de setembre de 1996