



Alegaciones al Anteproyecto de Ley de Auditoría de Cuentas





Mediante resolución suscrita el 29 de octubre de 2014 por la Presidenta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), se acordó la apertura de un período de información pública de diez días hábiles a los interesados en la elaboración del anteproyecto de Ley de Auditoría de Cuentas (en adelante, ALAC). Dentro del plazo concedido al efecto, se formulan las siguientes

ALEGACIONES

Primera.- Sobre el procedimiento de elaboración del anteproyecto.

Desde que la Presidenta del ICAC comunicara mediante correo electrónico remitido a los Presidentes de las Corporaciones representativas de los auditores de cuentas el 3 de julio de 2014 la intención del Ministerio de Economía y Competitividad de impulsar una reforma legislativa para la adaptación del ordenamiento español a las nuevas disposiciones europeas en materia de auditoría de cuentas (Reglamento (UE) nº 537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público, y Directiva 2014/56/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas), se han sucedido los siguientes hitos:

El 18 de julio las Corporaciones remitieron unas primeras observaciones, sujetas a posibles ampliaciones a medida que avanzase un trabajo que entonces se esperaba conjunto con el ICAC, enumerando los aspectos que se juzgaban esenciales a la hora de implementar las iniciativas europeas. A estos efectos, se identificaron varias de las opciones atribuidas a los Estados miembros, primero, en el reglamento y, segundo, en la directiva, apuntando el sentido en el que, a nuestro juicio, dichas opciones debían ser ejercidas o evitadas; asimismo, en tercer lugar, se mencionaron otras modificaciones de la actual legislación española que el proceso de implementación de las normas europeas hacía necesarias o muy convenientes.

Dicha enumeración fue concebida como un guion de los asuntos que habrían de ser abordados a través de sucesivas reuniones, para lo que ya en julio de





2014 se solicitó la constitución de un grupo de trabajo integrado por representantes del ICAC y las Corporaciones.

Tal petición se fundaba tanto en la complejidad de la tarea como en la circunstancia de que el plazo de transposición de la directiva y de adecuación al reglamento europeo se extendiera hasta el 17 de junio de 2016, dejando un plazo margen de dos años para una reflexión reposada. Se añadía que "anticiparse a este plazo no sólo puede suponer una merma de la capacidad de tomar en consideración la opinión del sector y, con ello, de la calidad del texto que finalmente se apruebe, también conllevará casi con toda probabilidad problemas de seguridad jurídica". Por desgracia, la forma de gestionar el procedimiento de elaboración del anteproyecto hasta ahora ha confirmado lo que se vaticinó.

• El 1 de agosto se recibió el borrador de anteproyecto de Ley de modificación del vigente texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto-Legislativo 1/2011, de 1 de julio. En este texto, por lo tanto, la adecuación al ordenamiento europeo no se planteaba como una sustitución integral de la norma en vigor, sino a través de una modificación profunda de la misma (en la medida en que afectaba a 34 artículos de los 44 existentes e introducía 13 preceptos adicionales).

Desde el 1 de agosto sólo tuvo lugar un encuentro entre representantes del ICAC y las Corporaciones, celebrado el día 10 de septiembre, para trasladar de forma muy genérica las inquietudes más significativas que suscitaba dicho texto. Tal encuentro fue considerado por las Corporaciones un primer paso al que debían "seguir, con la misma fluidez, los contactos necesarios hasta obtener el mejor texto posible". Así se trasladó en carta remitida el 12 de septiembre, en la que se hacía constar la recepción esperada de un nuevo borrador, de acuerdo con lo acordado, para trabajar en él.

A dicha carta se adjuntaron unas primeras observaciones al borrador en las que se ponía de manifiesto la existencia de un margen temporal suficiente para abrir un proceso de reflexión sobre la implantación de las iniciativas europeas, en su caso, simultaneándolo con la incoación del procedimiento normativo o con el trámite de información pública. Desde esta perspectiva, las Corporaciones representativas de los auditores de cuentas reiteraron su





petición de constituir un grupo de trabajo con el ICAC para llevar a cabo adecuadamente esta tarea, petición que ya fuera formulada mediante escrito dirigido a este organismo el día 18 de julio de 2014.

En línea con este planteamiento, el escrito de primeras observaciones tenía por finalidad identificar las objeciones de mayor relevancia que merecía el primer borrador, sin agotar las materias cuyo estudio resultaba procedente, reservándose las Corporaciones su derecho de exponer detenidamente —en el trámite de audiencia o en las reuniones del grupo de trabajo que se constituyese- todos los aspectos del texto necesitados de mejora.

Pese al resultado de la reunión del 10 de septiembre, no fue recibido documento alguno para su continuar el trabajo iniciado en dicha reunión hasta el envío el 6 de octubre de un segundo borrador, fechado el día 3 anterior, a los miembros del Comité de Auditoría de Cuentas del ICAC. Este texto, que ya no estaba concebido como una reforma de la normativa en vigor, sino como una nueva legislación de auditoría de cuentas (de acuerdo con la observación trasladada por las Corporaciones con base en fundados argumentos de técnica normativa), no atendía, sin embargo, a muchas de las preocupaciones de fondo que se manifestaron al ICAC en la única reunión celebrada, generando incluso mayor inquietud en varios de sus artículos.

Las Corporaciones representativas de los auditores solicitaron formalmente que esta iniciativa fuera retirada del orden del día de la reunión del Comité de Auditoría de Cuentas convocado para el día 20 de octubre, "con objeto de poder trabajar de la mano en un nuevo borrador que cumpla con el exigente marco europeo, pero que no lo exceda, y en un plazo que permita lograr el objetivo de cumplir con la nueva regulación europea, sin ir en detrimento de la calidad de la norma". Esta petición no fue acogida, por lo que tuvo que ser reiterada en la propia reunión de dicho órgano consultivo. Su nuevo rechazo obligó a las Corporaciones a ausentarse de la reunión del citado órgano durante la discusión del borrador de 3 de octubre, al no haber sido en ningún momento partícipes del proceso de reforma que actualmente se está llevando a cabo.

Interesa recalcar que la precipitación del proceso y la falta de diálogo con la profesión, además del detrimento que, con carácter general, suponen para la





garantía de acierto y calidad de la norma en tramitación, generan perjuicios adicionales en este caso. Y ello por cuanto la Comisión Europea acaba de iniciar sus trabajos para tratar la armonización y aclaración de los puntos más complejos del redactado del Reglamento Europeo, por lo que nadie en estos momentos puede resolver las múltiples dudas de aplicación que en este instante subsisten en el seno de la Unión Europea.

Además, conlleva un elevado riesgo de legislar en sentido contrario al del resto de la UE, ya que no se conocen qué opciones de Estado miembro serán las más comunes en su aplicación y, por tanto, se desconoce en qué marco de armonización europea se pretende legislar. Estos argumentos vienen siendo esgrimidos, sin éxito, a lo largo de la confección de los sucesivos borradores.

En definitiva, a pesar de los reiterados ofrecimientos para trabajar conjuntamente en la confección del anteproyecto ahora sometido a información pública, éste no ha sido un documento fruto del consenso, ni siquiera del diálogo, con la profesión auditora, más allá de las aportaciones puntuales que se realizaron el 18 de julio y el 12 de septiembre, enfocadas a las grandes líneas regulatorias y sin descender al necesario detalle del articulado. Como consecuencia de ello, desde un punto de vista meramente técnico, el anteproyecto no está ni medido ni contrastado. Una Ley de Auditoría es sin duda una Ley con un altísimo contenido técnico. Es evidente que no se puede hacer a espaldas de la profesión que va a desarrollar esta actividad en los próximos años ni de otros reguladores. Hay decenas de cuestiones de índole práctico que necesitan mejora, que no son decisiones políticas, son simplemente aspectos técnicos que no pueden implementarse sin contar con el criterio de la profesión.

Si esta ausencia de diálogo con el sector no se revierte, los auditores, las empresas auditadas y los usuarios de la información financiera quedarán en clara desventaja competitiva con nuestros pares europeos. Desde esta perspectiva, resulta difícil de explicar que, pese a la repetida disposición de las Corporaciones a llevar a cabo de forma conjunta con el ICAC un análisis técnico de los retos suscitados por la regulación, no se haya celebrado ninguna reunión de estas características desde julio a noviembre de 2014. Ello no impide plantear una vez más la voluntad de colaboración de los representantes de





los auditores de cuentas. En un calendario que hace inviable la elevación del anteproyecto como proyecto legislativo a las Cortes Generales antes de 2015 sigue siendo posible trabajar con todos los estamentos implicados para lograr los objetivos que esta reforma busca a nivel europeo y nacional. Numerosas reuniones a nivel técnico han demostrado en el pasado -al hilo de otros procedimientos de elaboración de disposiciones normativas- su enorme eficacia a la hora de depurar los textos y adecuarlos a la realidad de la práctica profesional. En una norma llamada a regir la auditoría los próximos años no se puede prescindir de un ejercicio equivalente.

Cabe realizar dos reflexiones finales acerca del trámite de información pública.

En primer lugar, en lo que al plazo otorgado para formular alegaciones, hay que tener en cuenta que, ante la falta de diálogo con la profesión auditora durante la elaboración de los primeros borradores del anteproyecto, más allá de la oportunidad de enviar, por una parte, unas reflexiones generales sobre el proceso de adaptación del ordenamiento español a las novedades europeas en materia de auditoría de cuentas (remitidas el 18 de julio), así como, por otra, unas primeras impresiones –también de carácter general- sobre el texto de 1 de agosto (presentadas el 12 de septiembre), el trámite de alegaciones constituye la única oportunidad formal para las Corporaciones representativas de los auditores de cuentas de poner en conocimiento del regulador una visión completa y sistemática de la totalidad de los problemas que el anteproyecto sometido a información pública suscita.

Desde esta perspectiva, no hay que olvidar que el artículo 24 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno, en relación con las disposiciones de rango reglamentario, dispone que, "elaborado el texto de una disposición que afecte a los derechos e intereses legítimos de los ciudadanos, se les dará audiencia, durante un plazo razonable y no inferior a quince días hábiles, directamente o a través de las organizaciones y asociaciones reconocidas por la ley que los agrupen o los representen y cuyos fines guarden relación directa con el objeto de la disposición". No se entiende que, siendo el plazo de audiencia que ha de otorgarse en la elaboración de normas reglamentarias, al menos, de quince días hábiles, para expresar la opinión sobre un anteproyecto legislativo –de mayor trascendencia debido a su más elevado rango- no se respete, como mínimo, un plazo similar.





En segundo lugar, conforme al artículo 22.2 de la citada Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno, la iniciación del procedimiento de elaboración de un proyecto legislativo se lleva a cabo mediante la elaboración del correspondiente anteproyecto, "que irá acompañado por la memoria, los estudios o informes sobre la necesidad y oportunidad del mismo, un informe sobre el impacto por razón de género de las medidas que se establecen en el mismo, así como por una memoria económica que contenga la estimación del coste a que dará lugar". De acuerdo con el desarrollo de estas previsiones contenido en el Real Decreto 1083/2009, de 3 de julio, por el que se regula la memoria del análisis de impacto normativo, aquellas memorias e informe han de incluirse en un único documento denominado memoria del análisis de impacto normativo, "que deberá redactar el órgano o centro directivo proponente del proyecto normativo de forma simultánea a la elaboración de este" (artículo 1.2).

Del tenor de estos preceptos resulta que, desde el inicio del procedimiento de elaboración normativa, el texto normativo ha de ir acompañado de la correspondiente memoria del análisis de impacto normativo, habiendo subrayado el Consejo de Estado "la procedencia de elaborar simultáneamente", tal y como indica el artículo 1.2 del Real Decreto 1083/2009, dicho texto y su memoria del análisis de impacto normativo, lo que ha de permitir a los órganos que informen la norma en tramitación "tener una visión de conjunto acerca de finalidad perseguida por el centro directivo proponente, al conocer, entre otros aspectos, la justificación de la oportunidad y la valoración de las repercusiones económicas" de la iniciativa (dictamen 654/2012, de 28 de junio).

Dicha memoria del análisis del impacto normativo no está disponible ni ha sido proporcionada, cuando se solicitó al abrirse el periodo de información pública. Por este motivo, las presentes alegaciones han tenido que formularse en ausencia de un documento imprescindible para conocer los objetivos perseguidos por la norma en tramitación, con la consiguiente merma de la audiencia de los sectores afectados. En este sentido, hay que aducir la falta de disponibilidad de la estimación de los impactos económicos que, sin duda alguna, supondrá la multitud de requerimientos adicionales, más allá de los previstos en la regulación europea, que prevé el anteproyecto para las entidades auditadas y para la profesión españolas, en detrimento de la competitividad con entidades europeas de similares características. En definitiva, sin que esté





disponible el preceptivo análisis de coste y beneficio de la nueva normativa anteproyectada.

La exposición del desarrollo del proceso de confección del anteproyecto cuya tramitación acaba de iniciarse pone de relieve la necesidad de la discusión pausada y sin prisas de esta nueva reforma entre todos los sectores afectados. Y ello por cuanto tal participación ha sido hasta ahora testimonial en los primeros compases del proceso y a continuación articulada formalmente a través de un trámite de información pública por un plazo insuficiente y sin memoria del análisis de impacto normativo. Es necesario un calendario razonable en la implantación de la nueva regulación, que permita el diálogo con la profesión y otras partes interesadas, y cuyo resultado sea una nueva ley que sirva como marco de referencia en el largo plazo.

Segunda.- Falta de adecuación al ordenamiento europeo.

El presente escrito tiene por objetivo exponer precepto a precepto los problemas que suscita el ALAC, sugiriendo a continuación fórmulas apropiadas para resolver dichos problemas.

Sin perjuicio de dicho análisis, procede exponer seguidamente la preocupación que suscita la falta de adecuación del anteproyecto al reglamento europeo en cuestiones de la máxima trascendencia. Es cierto que las vulneraciones del Derecho comunitario no son ni tan flagrantes ni tan numerosas como en las versiones anteriores del anteproyecto, pero, tal y como resulta del informe que se adjunta, elaborado por el prestigioso despacho de abogados Clifford Chance, perviven en varios aspectos con una incidencia transversal en el texto sometido a información pública. No es necesario insistir en la gravedad que reviste la situación, habida cuenta de la incertidumbre e inseguridad jurídica que genera una legislación interna contraria al Derecho europeo.

Como se desprende de los acertados argumentos de dicho informe, el ALAC desconoce en diversos aspectos la naturaleza de los reglamentos europeos, su eficacia y aplicabilidad directas, características orientadas a garantizar la uniformidad de las reglas que impone. En efecto, los reglamentos europeos son directamente aplicables, habiendo interpretado el Tribunal de Justicia que ello no





solo hace innecesarias las medidas internas de recepción, sino que las convierte en desaconsejables, por cuanto tal práctica entraña riesgos ligados a la reproducción parcial o inexacta del tenor de la norma europea y puede inducir a error en cuanto a la naturaleza, vigencia, y control de la misma.

La falta de adecuación del ALAC al reglamento europeo proviene de dos circunstancias:

i) La adopción de medidas cuando el Reglamento 537/2014 no habilita para ello. El Reglamento (UE) nº 537/2014, pese a su aplicación directa, se caracteriza por otorgar diversas opciones a los Estados miembros. En efecto, fruto del complejo proceso de negociación de esta norma, para favorecer un acuerdo, en muchos aspectos -precisamente los más sensibles- se deja a los Estados miembros que completen, reduzcan o amplíen el alcance de la disposición europea directamente aplicable.

Ahora bien, al margen de dichas opciones, el régimen contenido en el reglamento europeo no puede ser alterado o modulado por el legislador español ni por ningún otro parlamento nacional, por cuanto devendría inviable la homogeneización a la que se aspira.

ii) El hecho de que se realice una interpretación particular de la norma comunitaria que no compete al legislador español y que, además, no se corresponde con la apuntada por las instituciones europeas.

Ciertamente, como cualquier norma compleja, el reglamento europeo puede suscitar durante su aplicación dudas interpretativas que es necesario despejar. A estos efectos, se han constituido grupos de trabajo en el marco de actuación de la Comisión Europea para, en colaboración con los supervisores estatales, fijar el marco interpretativo en el que la aplicación el Reglamento (UE) nº 537/2014 ha de efectuarse. A juicio de las Corporaciones, éste es el foro en el que las aludidas dudas interpretativas deben abordarse, incluso convendría instar a la Comisión Europea a la publicación de instrumentos de *soft law* para fijar criterios hermenéuticos comunes en los veintiocho Estados miembros. Éste es, por lo demás, el camino iniciado por la Comisión Europea mediante la





publicación el pasado 3 de septiembre de un documento de preguntas y respuestas.

En este contexto, deben advertirse los enormes riesgos que para la uniformidad del régimen de auditoría de las entidades de interés público (EIP) entraña el que cada Estado miembro adopte sus propias pautas interpretativas, al margen de los restantes. Una actuación tal es la que refleja el ALAC en diversos aspectos, fijando un posicionamiento que, a mayor abundamiento, se opone al expresado por la Comisión Europea.

Al hilo del examen pormenorizado del articulado del anteproyecto, se pondrán de manifiesto los diversos supuestos en los que los problemas descritos se plantean. Es imprescindible que la tramitación del anteproyecto no se vea lastrada por contradicciones con el ordenamiento europeo o con la interpretación que hacen del mismo las instituciones comunitarias.

La corrección de tales contracciones obligará, además, a revisar todo el anteproyecto, en la medida en que, como la propia exposición de motivos reconoce, procede evitar que el régimen aplicable a los auditores de cuentas sea más restrictivo que el que se exige en el Reglamento (UE) nº 537/2014. Por consiguiente, cualquier cambio de enfoque que afecte a la auditoría de EIP ha de conducir a la introducción de las modificaciones correspondientes del régimen general de auditoría, en aras del necesario equilibrio.

Tercera.- Análisis particularizado del contenido del anteproyecto.

Exposición de motivos.

En relación con el régimen de independencia, la exposición de motivos del anteproyecto se pronuncia en los siguientes términos:

"De otro lado, la especial obligación que ya tenía atribuida al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de velar por el deber de independencia, lo que le confiere, tal y como ha reconocido la jurisprudencia, la función suprema de pronunciarse sobre la observancia de dicho deber en el concreto desarrollo de la actividad de auditoría por su condición de tercero objetivo, neutral e informado, a la par que técnico,





que debe prevalecer frente a cualquier criterio que pudiera venir de la propia entidad auditada o de otros entes. Las funciones atribuidas al respecto al Comité de Auditoría se configuran como una suerte de salvaguarda preventiva que no exime al auditor de cuentas de observar el deber de independencia."

Aunque la parte expositiva no tiene carácter propiamente normativo, tal y como ha declarado el Tribunal Constitucional, sí constituye una herramienta hermenéutica. En esta labor de interpretación que corresponde a la exposición de motivos, no se considera pertinente calificar la labor del ICAC en materia de independencia (ni en ninguna otra) como "suprema", puesto que su criterio es por definición revisable en sede administrativa —por vía de alzada- y sobre todo judicial —ante la jurisdicción contencioso-administrativa-. Por los mismos motivos, no resulta admisible hacer prevalecer el criterio del ICAC frente al de cualquier otro ente, en la medida en la que cede ante el del propio departamento ministerial del que depende. Finalmente, no cabe conceptuar la labor del ICAC como la de un tercero, puesto que se trata precisamente del supervisor.

Artículo 2- Normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

El apartado 5 de este precepto concreta las circunstancias en las que "podrán imponerse requisitos adicionales a los establecidos en las normas internacionales de auditoría adoptadas por la Unión Europea", en particular que tales requisitos "resulten necesarios para aumentar la credibilidad y <u>fiabilidad</u> de los estados financieros auditados".

Esta posibilidad tiene sustento en el artículo 26.4 de la Directiva 2006/43/CE, modificado por la Directiva 2014/56/UE, si bien en la dicción de este precepto la introducción de requisitos adicionales a los establecidos en las normas internacionales de auditoría adoptadas por la Unión Europea queda sujeta a que sean precisos "para aumentar la credibilidad y calidad de los estados financieros".

Para una plena consonancia con la normativa europea, el artículo 2.5 del anteproyecto tendría que ser modificado de forma que se aludiera a la "credibilidad y calidad de los estados financieros".





Artículo 3. Definiciones.

Son varias las definiciones contenidas en este precepto que han de ser objeto de reconsideración:

- Apartado 3: En él se define al auditor de cuentas como la "persona física autorizada para realizar auditorías de cuentas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, figurando inscrita, como auditor ejerciente, en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, o por las autoridades competentes de un Estado miembro de la Unión Europea o de un tercer país".

Esta definición coincide sustancialmente con la vigente, con un matiz que no es menor: la condición de auditor de cuentas, para la que ahora basta con la autorización para el ejercicio de la actividad otorgada por el ICAC, queda ceñida en el ALAC a quien figure inscrito en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC) en situación de ejerciente.

Esta definición puede estar justificada por el hecho de que la situación de ejerciente es presupuesto necesario para poder firmar informes de auditoría. Ahora bien, según la definición transcrita, quien no figure inscrito en el ROAC en dicha situación, esto es, quien preste servicios por cuenta ajena o esté en situación de no ejerciente, no es auditor de cuentas. Ello puede generar multitud de problemas interpretativos, empezando por la permanencia en el ROAC de los afectados, en la medida en que no son considerados auditores.

- Apartado 5: Este apartado tiene una importancia capital, considerando que de la definición nacional de EIP depende la sujeción al régimen previsto en el Reglamento (UE) nº 537/2014. La preocupación por los efectos de esta definición en la aplicación de la normativa reguladora de la auditoría de cuentas y en la estructura del mercado de auditoría se ha visto acrecentada por la trascendencia de esta noción a los efectos de distinguir entre los regímenes resultantes de las nuevas directiva y reglamento. Por tal motivo, el impacto de la referida definición fue subrayado por las Corporaciones en el escrito dirigido al ICAC el 18 de julio de 2014, poniendo de manifiesto la enorme diferencia respecto al resto de Europa, que supone una distorsión del mercado y un encarecimiento de los costes que soportan las empresas.





El anteproyecto mantiene la misma noción de EIP que el texto refundido en vigor y que la directiva (cotizadas, aseguradoras y crediticias), si bien añade las emisoras de valores en el mercado alternativo bursátil. También pervive la habilitación al reglamento para concretar las demás EIP por naturaleza de su actividad, tamaño y número de empleados. Ahora bien, se incorpora una disposición final décima en la que se dejan sin efecto los umbrales del artículo 15 e) del RAC de cifra de negocios (200 millones de euros) y número de empleados (1.000), hasta el nuevo desarrollo reglamentario que se produzca.

La decisión reflejada en la disposición final décima del ALAC es valorada positivamente, por cuanto constituye un primer paso para aproximar la normativa española a la del resto de países de nuestro entorno. Ahora bien, tal aproximación exige también revisar la inclusión de entidades en esta noción en función de su actividad, pues, para una apropiada delimitación del concepto de EIP, es preciso que dicha actividad refleje una relevancia equiparable a la que ostentan las empresas que constituyen el núcleo duro del aludido concepto: entidades crediticias, cotizadas y de seguros.

Desde esta perspectiva, **se considera prioritario evitar** la expansión, a todas luces excesiva dentro del ámbito europeo, del concepto de EIP actualmente en vigor en nuestra regulación a través del contenido del artículo 15 del RAC a instituciones de inversión colectiva, sociedades de garantía recíproca, entidades de pago, entidades de dinero electrónico, fondos de inversión en la medida en que tanto la actividad desarrollada como, en su caso, los umbrales definidos no reflejan una importancia pública significativa. A mayor abundamiento, y aun cuando el mencionado artículo 15 del citado RAC no incluye mención alguna expresa, esta expansión de la noción de EIP sin parangón en la práctica europea, se ha visto ampliada aún más en el caso de **empresas de servicios de inversión** que son consideradas sin excepción como EIP en la Resolución de 25 de julio de 2014 del ICAC por la que se modifican los modelos 02 y 03 a remitir por los auditores de cuentas.

Tampoco resulta aceptable la remisión al desarrollo reglamentario de la definición de EIP por tamaño o volumen de actividad, por lo que se solicita la supresión de esta remisión, de modo que, si en el futuro se considerase pertinente incluir nuevas EIP con base en cualquiera de estos dos criterios (lo





que el Derecho de la Unión Europea no exige), se realizara a través de una modificación legal de la definición de EIP.

En cualquier caso, ante la importancia de solventar la insostenible situación actualmente existente y de este paso, que el propio ALAC reconoce al menos en parte, al anticipar la abrogación del artículo 15 e) del RAC a la vigencia del resto de la norma, se aboga por articular este cambio de forma inmediata mediante reforma reglamentaria. En efecto, para impedir que los efectos perniciosos de la definición actual de EIP se dilaten durante todo el proceso de tramitación de la legislación de auditoría de cuentas, cabría derogar el artículo 15 del RAC por vía de real decreto, pues no es necesaria a estos efectos una disposición de rango legal. Considerando que en la actualidad se está instruyendo un procedimiento de modificación del RAC (centrado en el artículo 46.8), no entrañaría complejidad técnica alguna incorporar al proyecto en curso una disposición derogatoria que afectase al referido artículo 15, alcanzándose el objetivo que persigue en este punto el ALAC de forma más sencilla, ágil y adecuada al rango de la norma afectada.

Finalmente, en lo que supone una novedad respecto de la definición vigente (la inclusión en ella de "las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en el mercado alternativo bursátil"), no resulta procedente la consideración como EIP de todas las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en el mercado alternativo bursátil. Parece más razonable que la consideración como entidades de interés público se ciña únicamente a aquellas entidades pertenecientes al segmento de empresas en expansión, si es que por su naturaleza se considera que deben ser EIP, dejando fuera al resto de entidades emisoras de valores admitidos a negociación en el mercado alternativo bursátil, como son las sociedades anónimas cotizadas de inversión inmobiliaria (SOCIMI), sociedades de inversión de capital variable (SICAV), entidades de capital riesgo (ECR) y sociedades de inversión libre (SIL), que por su naturaleza son vehículos de inversión no orientados al público en general y que tampoco son EIP en los países de referencia de nuestro entorno, por lo que no merecen tal consideración.

- Apartados 9 y 10: En relación con la noción de "entidad pequeña", los parámetros que se están consignando son los mismos que los establecidos en artículo 257 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC) para poder formular balance y estado de cambios en el patrimonio neto





abreviados, por lo que dicha noción debería construirse a partir de una mera remisión al mencionado artículo del TRLSC.

Una reflexión similar cabe hacer al artículo 3.10: el ALAC no es la ubicación normativa adecuada para recoger una definición que afecta a las entidades mercantiles y que procede de una Directiva contable (Directiva 2013/34/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de junio de 2013, sobre los estados financieros anuales, los estados financieros consolidados y otros informes afines de ciertos tipos de empresas,) y no de la Directiva de auditoría.

En suma, las definiciones de entidades pequeñas y medianas deberían, pues, incluirse en otro texto legal (como el TRLSC o el nuevo Código Mercantil, a través del cual, al parecer, va a incorporarse al ordenamiento español la referida Directiva contable), dejando en el ALAC únicamente una remisión a dicho texto.

- **Apartado 11**: La definición de equipo del encargo que se está haciendo en el artículo 3.11 debería alinearse con la incluida en el Glosario de Términos de las NIA-ES, al no existir ningún argumento que justifique una definición distinta.
- Apartado 12: Este apartado define a los familiares próximos en los siguientes términos: "Los cónyuges de los auditores o las personas con quienes mantengan análogas relaciones de afectividad, y aquellos con los que cualquiera de éstos tengan vínculos de consanguinidad hasta el segundo grado, incluidos los cónyuges de éstos últimos. Se excluyen quienes tengan vínculos de consanguinidad en línea directa en segundo grado".

Lo primero que cabe constatar es el enorme grado de confusión de que adolece la redacción empleada. Se desconoce si la referencia a "cualquiera de éstos" se circunscribe a los auditores o comprende también a sus cónyuges o parejas. A continuación, la extensión del concepto analizado a "los cónyuges de estos últimos" genera nuevos interrogantes, pues no queda claro si con ello se quiere ampliar el círculo afectado a todas las personas con nexo matrimonial con cualquiera que a su vez tenga un vínculo de consanguinidad hasta el segundo grado (excluida la relación entre abuelo y nieto o viceversa) de un auditor o, incluso, de su cónyuge o pareja.





Si respecto del auditor el círculo de afectados incluye a padres, hijos y hermanos, cuando dicho círculo se dilata a los cónyuges de éstos y, sobre todo, cuando se añaden las mismas relaciones para el cónyuge o pareja, el resultado es un régimen de imposible cumplimiento, teniendo en cuenta que la noción de "familiar próximo" está dirigida a identificar a las personas cuyas actividades o intereses son susceptibles de comprometer la independencia del auditor a través de las extensiones previstas en el ALAC. Aunque -se insiste- la definición es sumamente confusa, podría querer comprender en ella, entre otros, a los cuñados, a los suegros -o padres de la pareja del auditor-, a los yernos y nueras, al padrastro o madrastra del cónyuge del auditor...

"¿Acaso resulta imaginable que, antes de contratar la auditoría, el auditor y los directivos de la sociedad de auditoría tengan que conocer las inversiones de todas estas personas o las actividades que realizan o que, una vez contratada la auditoría, el auditor, los directivos de la sociedad de auditoría y quienes formen parte del equipo del encargo, tengan que pedir a sus familiares que, antes de invertir o llevar a cabo cualquier tipo de actividad, se aseguren de que la misma no le supone al auditor incurrir en causa de incompatibilidad o una amenaza a su independencia?

Una previsión de este contenido está abocada a constituirse en una fuente de inseguridad jurídica, al establecer pautas inmanejables para cualquier profesional o sociedad de auditoría, más todavía con la mención de las personas que mantengan una relación de afectividad análoga al matrimonio, la cual resulta novedosa respecto del régimen en vigor. Es cierto que la relación de pareja de hecho ha sido consagrada legislativamente en diversos instrumentos, pero siempre como vía para la extensión de derechos (siendo pionera en su día la legislación de arrendamientos urbanos).

En un contexto de ampliación de derechos, la persona con una relación de afectividad análoga al matrimonio tiene la carga de probar dicha relación, para lo que resultan de gran utilidad los registros de uniones de hecho organizados por las Comunidades Autónomas. Ahora bien, en el marco del ALAC carece de sentido exigir al auditor que valore la afectividad de su relación de pareja para determinar si sus inversiones financieras, la de sus padres o hijos (o cónyuges de éstos), generan una causa de incompatibilidad. Con fundamento en estos argumentos, se solicita la eliminación de las relaciones de hecho o,





subsidiariamente, la restricción a las parejas inscritas en el registro correspondiente, como garantía mínima de seguridad jurídica.

La definición examinada no tiene parangón en el Derecho comparado y se aleja de las reglas internacionales. Interesa recalcar que en el Código de Ética de IESBA se emplean los conceptos de "familia inmediata" para incluir al cónyuge (o equivalente) o dependiente y de "familiar próximo" para comprender al padre o madre, hijo o hermano que no es un miembro de la familia inmediata. Y que en dicho código las restricciones sobre inversiones se aplican a la familia inmediata, puesto que es aquella sobre la que el auditor puede tener un cierto control en cuanto a sus inversiones, pero se circunscribe el uso de la noción de "familiar próximo" a concretas situaciones en que estos ocupan posiciones relevantes en el cliente de auditoría. Tales son definiciones en las que preside la racionalidad del sistema y que serían perfectamente importables a nuestro ordenamiento. Y ello por cuanto, el control que se pretende, de ser factible, sólo lo sería en relación con aquellos familiares que estén bajo la responsabilidad e influencia del auditor, que entendemos se reducen al cónyuge y a aquellos familiares próximos que dependen económicamente de él.

El anteproyecto resulta igualmente criticable si se toman como referencia las normas sobre familiares en otros sectores. Así, la Directiva 2004/72/CE de la Comisión, de 29 de abril de 2004, a efectos de aplicación de la Directiva 2003/6/CE del Parlamento Europeo y del Consejo en lo relativo a las prácticas de mercado aceptadas, la definición de información privilegiada para los instrumentos derivados sobre materias primas, la elaboración de listas de personas con información privilegiada, la notificación de las operaciones efectuadas por directivos y la notificación de las operaciones sospechosas, en un ámbito tan delicado como el de las operaciones con información privilegiada y la manipulación del mercado, contiene en su artículo 1.2 una definición de las personas estrechamente relacionadas con quien ejerce un cargo directivo en un emisor de instrumentos financieros (incluyendo al cónyuge o equivalente, a los hijos a cargo del cargo directivo y a otros parientes que vivan en su hogar por un período mínimo de un año), cuyo ámbito es marcadamente más restringido que el que pretende imponerse en el sector de la auditoría de cuentas.

En definitiva, la definición de "familiares próximos" que se hace en el artículo 3.12 del anteproyecto es confusa y, además, absolutamente





excesiva. Por ello, la definición ha de ser más precisa y menos expansiva, todo ello con el ánimo de fijar una definición que sea entendible y además que permita cumplir con las normas de independencia y arroje seguridad.

- Apartado 13: Aunque ya está previsto en el texto refundido en vigor, la reproducción en términos literales de la definición de "red" del ordenamiento europeo va seguida de una presunción *iuris et de iure* de que forman parte de ella las entidades vinculadas a las que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio o las entidades que formen parte de una misma unidad de decisión al estar controladas por cualquier medio por una o varias personas físicas o jurídicas que actúen conjuntamente o se hallen bajo dirección única por acuerdos o cláusulas estatutarias, o que estén vinculadas mediante la existencia de influencia significativa en los términos previstos en el artículo 47 del Código de Comercio. Esta presunción, al menos con el carácter absoluto o no susceptible de prueba en contrario con el que se establece, no debe mantenerse, puesto que no siempre que concurren tales circunstancias puede hablarse de un vínculo como el que la existencia de la red requiere.

A ello hay que añadir que el último párrafo de la definición ("forman parte de la red del auditor o sociedad de auditoría las personas y entidades a que se refieren los artículos 19.1 y 20.1") resulta confuso y de difícil interpretación, entre otras cosas por las referencias cruzadas que incluye, y debería, por tanto, eliminarse igualmente.

En definitiva, se aboga por una definición de la red coincidente con la del ordenamiento europeo, que ofrece elementos suficientes para la caracterización de este concepto, evitando interpretaciones legislativas que lo distorsionen. Conviene reiterar, en línea con la observación general acerca de la falta de adecuación del anteproyecto al Derecho comunitario, que el concepto de "red" está llamado a aplicarse a estructuras complejas, por lo que la introducción de elementos en esta definición que la alejen de las empleadas en los demás Estados miembros puede ocasionar diferencias sustanciales con los países de nuestro entorno.

- **Apartado 14**: En él se definen las entidades vinculadas a la entidad auditada como "las entidades que estén vinculadas directa o indirectamente mediante la existencia de una relación de control de las contempladas en el artículo 42 del





Código de Comercio o mediante la existencia de una misma unidad de decisión al estar controladas la entidad auditada y las otras entidades por cualquier medio por una o varias personas físicas o jurídicas que actúen conjuntamente o se hallen bajo dirección única por acuerdos o cláusulas estatutarias".

Aunque es novedosa la introducción de la noción de "entidad vinculada" en el precepto dedicado a las definiciones, no lo es tanto la descripción en sí misma del concepto, próxima a la prevista en el artículo 15 del TRLAC en vigor, salvo por la eliminación en el ALAC de las entidades con "existencia de influencia significativa, en los términos previstos en el artículo 47 del Código de Comercio".

Al margen de la valoración positiva que esta supresión pueda merecer, lo cierto es que **los problemas intrínsecos a la noción propuesta de "entidad vinculada" distan de haber sido resueltos**. Y ello por cuanto éste es un aspecto en el que se puede producir un desequilibrio entre el régimen general y el específico para la auditoría de EIP. En efecto, las prohibiciones de determinados servicios distintos enumeradas en el artículo 5.1 del Reglamento (UE) nº 537/2014 afectan, además de a la entidad auditada, "a su empresa matriz o a las empresas que controle".

Como subraya el documento de preguntas y respuestas de la Comisión Europea de 3 de septiembre de 2014, estos conceptos proceden del Derecho europeo y han de ser interpretados conforme al mismo.

Por este motivo, cuando para la generalidad de las auditorías se impone por el legislador español una definición de "entidad vinculada" más extensa que la que rige en el Derecho europeo para la auditoría de EIP, se está suscitando el desequilibrio que, según la exposición de motivos del anteproyecto, se trata de evitar. Así, por ejemplo, tratándose de la auditoría de una EIP, la prohibición de prestar los servicios de llevanza de contabilidad (artículo 5.1 c) del reglamento europeo) se extiende, en sentido ascendente, a la empresa matriz de la auditada, pero no a las demás con las que pudiera existir una relación de control. En cambio, esta misma prohibición (artículo 15.1 d) del anteproyecto) tendría un alcance superior, al abarcar un concepto de entidades vinculadas como el definido en el artículo 3.14 por remisión al artículo 42 del Código de Comercio.





Por consiguiente, se solicita la armonización de la definición de "entidad vinculada" a la que rige para la auditoría de EIP: empresa matriz y las que la entidad auditada controle.

- Artículo 5. Informe de auditoría de cuentas anuales.
- Apartado 1: El contenido del informe de auditoría que prevé el artículo 5 del ALAC resulta objetable por incluir cuestiones que no están comprendidas en las normas internacionales de auditoría que recientemente han sido adaptadas al caso español. Resulta llamativo que el ICAC, junto a las Corporaciones, haya impulsado unas normas técnicas de auditoría adaptadas al marco internacional y que, sin embargo, cuando acaban de entrar en vigor, diseñe un informe de auditoría que no se corresponde con tales normas.

La crítica ha de acentuarse en lo que atañe a la extensión de varios requisitos previstos en el Reglamento (UE) nº 534/2014 a todos los informes de auditoría, incluyendo un alcance en cuanto a su contenido todavía mayor que el previsto en el citado reglamento para las EIP. El nuevo régimen europeo descansa sobre la premisa de que, debido a su naturaleza, la auditoría de EIP exige la concurrencia de requisitos específicos, los cuales no son necesarios en la generalidad de los casos. Ya en el escrito de 18 de julio de 2014 las Corporaciones representativas de los auditores de cuentas advertimos del peligro que suponía difuminar la distinción entre la auditoría de EIP y del resto de entidades. Tal peligro se concreta en varios apartados del artículo 5 del anteproyecto en los que se incorporan al contenido propio de todo informe de auditoría aspectos que en el Derecho europeo quedan circunscritos a las EIP, originando una nueva desventaja para el auditor español y para las empresas españolas.

Tales objeciones se plasman en los siguientes comentarios:

No procede que en el apartado b) se requiera que en la descripción general
del alcance de la auditoría (a incluir en el informe de auditoría de las cuentas
anuales) se incluya "una descripción de los procedimientos previstos en las
normas de auditoría que no haya sido posible aplicar como consecuencia de
cualquier limitación puesta de manifiesto en el desarrollo de la auditoría", ya





que la inclusión de dicha descripción no está contemplada en los apartados 21 a 42 de la NIA-ES 700 "Formación de la opinión y emisión del Informe de Auditoría sobre los Estados Financieros", apartados en los que se establece cuál debe ser el contenido del informe de auditoría de cuentas. Parece que este texto se ha mantenido de la actual redacción del artículo 3.1 b) del TRLAC, lo que no tiene lógica tras la entrada en vigor de las NIA-ES.

• Tampoco procede que en el apartado c) se requiera que el informe de auditoría de las cuentas anuales contenga una "descripción de los riesgos considerados significativos de la existencia de incorrecciones materiales, incluidas las debidas a fraude, un resumen de las respuestas del auditor a dichos riesgos y, en su caso, de las observaciones esenciales derivadas de los mencionados riesgos", toda vez que la inclusión de dicha descripción no está contemplada en los citados apartados 21 a 42 de la NIA-ES 700 "Formación de la opinión y emisión del Informe de Auditoría sobre los Estados Financieros", apartados en los que se establece cuál debe ser el contenido del informe de auditoría de cuentas. Por otra parte, este requerimiento se encuentra recogido en el Reglamento (UE) Nº 537/2014 y su inclusión en el artículo 5 implicaría la extensión del requerimiento a todas las entidades, lo que no se justifica en atención a la relevancia de las mismas.

Pero, es más, el citado artículo del ALAC no incluye la palabra "más" que sí se encuentra recogida en el citado reglamento, de forma que se pasa de la inclusión en el informe de auditoría de "una descripción de los riesgos considerados más significativos..." a la obligación de describir para todas las entidades, tanto EIP como no, de una descripción de los riesgos considerados significativos (todos), expansión que afecta también a los requerimientos de descripción del resumen de la respuesta dada por el auditor a dichos riesgos, así como, en su caso, observaciones esenciales de dichos riesgos. Esta expansión del contenido del informe de auditoría haría claramente los informes de auditoría de las entidades española mucho más prolijos en cuanto a información, pese a que el regulador europeo no lo ha considerado importante ni esencial, ni siquiera para las EIP, con la consiguiente complejidad añadida para el lector del informe de poder discriminar lo realmente importante para la comprensión de las cuentas auditadas y del propio proceso de auditoría de lo normal en el mismo.





Por último, procede significar que este enfoque se apartaría, no sólo del contenido de las actuales normas internacionales sobre informes de auditoría (serie 700 de las NIA), sino incluso de su versión revisada, modificada y aprobada por el IAASB, cuya entrada en vigor se producirá, previsiblemente, en tiempo simultáneo al contenido del ALAC.

- De forma análoga al punto anterior, no procede que en el apartado d) se requiera que el informe de auditoría de las cuentas anuales contenga una "declaración de que no se han prestado servicios distintos a los de la auditoría de las cuentas anuales o concurrido situaciones o circunstancias que hayan afectado a la necesaria independencia del auditor o sociedad de auditoría, de acuerdo con el régimen regulado en las secciones 1ª y 2ª del capítulo III del título II", ya que la inclusión de dicha declaración no está contemplada en los referidos apartados 21 a 42 de la NIA-ES 700 "Formación de la opinión y emisión del Informe de Auditoría sobre los Estados Financieros", apartados en los que se establece cuál debe ser el contenido del informe de auditoría de cuentas. Por otra parte, este requerimiento se encuentra recogido en el Reglamento (UE) Nº 537/2014, de 16 de abril, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de entidades de interés público, y su inclusión en el artículo 5 implicaría la extensión del requerimiento a todas las entidades, lo que no se justifica en atención a la relevancia de las mismas.
- En cuanto al apartado f), en la actualidad no existe ninguna norma técnica que regule los procedimientos a aplicar por el auditor para poder opinar sobre si el contenido y presentación del informe de gestión es conforme con lo requerido por la normativa que resulte de aplicación. Procedería, pues, incluir en este apartado un inciso que estableciera que esta opinión se incluirá en la forma en la que se determine reglamentariamente o mediante norma técnica.
- Por otra parte, y en lo que respecta a la "inclusión del detalle de las incorrecciones materiales que se hubiesen detectado a este respecto", esto no responde a lo establecido en la Directiva contable (Directiva 2013/34/UE), ya que ésta, en su artículo 34.1 b) establece que el auditor deberá "precisar si, a la vista del conocimiento y la comprensión de la empresa y su entorno obtenidos durante la auditoría, se han detectado incorrecciones materiales en el informe de gestión, y ofrecer indicaciones de la naturaleza de tales





incorrecciones". El texto del ALAC debería ser fiel a la redacción anterior, al tratarse de la norma que da origen al requerimiento.

- No se incluye el requisito de fecha y firma como elementos del informe que sí figuran en la NIA-ES 700 y en el actual TRLAC.
- El apartado 6 (conforme al cual "El informe de auditoría será redactado en lenguaje claro y sin ambigüedades. En ningún caso se podrá utilizar el nombre de ningún órgano o institución pública con competencias de inspección o control de modo que pueda indicar o sugerir que dicha autoridad respalda o aprueba el informe de auditoría") reproduce una previsión que tan solamente es contemplada en el Reglamento (UE) nº 537/2014 (apartados 3 y 4 del artículo 10). Se solicita, por ello, la eliminación de este apartado, en la medida en que hace extensible a la auditoría de todo tipo de entidades un requisito que el ordenamiento europeo ciñe a la de EIP.
- **Apartado 2**: Conforme a este apartado, cuya redacción coincide con la del artículo 3.2 en vigor, la falta de emisión del informe de auditoría o la renuncia a continuar con el contrato de auditoría, tan sólo podrá producirse por la existencia de justa causa y en aquellos supuestos en los que concurra alguna de las circunstancias que señala (amenaza sobrevenida a la independencia o la imposibilidad absoluta de realizar el trabajo).

La interpretación de este texto viene resultando problemática, por cuanto no sienta con claridad, como debería, el derecho del auditor a desvincularse del encargo cuando concurra justa causa, elemento necesario para garantizar el sinalagma o la equivalencia contractual, considerando que la entidad auditada también puede poner fin al contrato con invocación de justa causa.

Ello se aclararía con la siguiente redacción:

"La falta de emisión del informe de auditoría o la renuncia a continuar con el contrato de auditoría, tan sólo podrá producirse por la existencia de justa causa. En todo caso, se considera que existe justa causa en aquellos supuestos en los que concurra alguna de las siguientes circunstancias: (...)"

Artículo 7. Auditoría de cuentas consolidadas.





El tercer párrafo del artículo 7.4 prevé que "el auditor de cuentas que realice la auditoría de las cuentas anuales consolidadas, o de otros estados financieros o documentos contables consolidados, revisará el trabajo de auditoría realizado por los otros auditores a efectos de la auditoría de las cuentas anuales consolidadas, debiendo documentar dicha revisión".

De la lectura del párrafo transcrito podría entenderse que se requiere que el auditor de cuentas que realice la auditoría de las cuentas anuales consolidadas (o de otros estados financieros o documentos contables consolidados) revise en su totalidad y en todos los casos el trabajo de auditoría realizado por los auditores de los componentes a efectos de la auditoría de las cuentas anuales consolidadas, lo cual excede claramente lo establecido en la NIA-ES 600 "Consideraciones Especiales – Auditorías de Estados Financieros de Grupos (Incluido el Trabajo de los Auditores de los Componentes)".

En dicha Norma no se establece la obligación de revisar todo el trabajo realizado por los auditores de los componentes, sino que lo que se establece, en su apartado 42, es que el equipo del encargo del grupo evaluará la comunicación del auditor del componente (que contiene las cuestiones relevantes para que el equipo del encargo del grupo alcance una conclusión en relación con la auditoría del grupo) y determinará si es necesario revisar otras partes relevantes de la documentación de auditoría del auditor del componente. Por tanto, la revisión de la documentación de auditoría del auditor del componente es potestad del auditor del grupo, quien debe evaluar la necesidad de realizarla en función de las circunstancias.

Por los motivos expuestos, aun cuando se aproxime a la literalidad del artículo 27.1 c) de la Directiva 2006/43/CE, en la redacción procedente de la Directiva 2014/56/UE, el tercer párrafo del apartado 4 debería modificarse para evitar una interpretación que, además de inviable en la práctica, se oponga a las normas internacionales de auditoría recién adaptadas al caso español, lo que, sin duda, no ha sido el fin perseguido por el colegislador europeo. A este respecto, debe entenderse que la propia naturaleza de la directiva, que obliga a los Estados miembros en cuanto a los objetivos, pero no respecto de los medios para alcanzarlos, permite una redacción que sea consecuente con los razonamientos





señalados y favorable a un modelo viable de la auditoría de las cuentas consolidadas.

En línea con lo anterior, sería necesario matizar la redacción del apartado 5 (referido al supuesto en el que el auditor de las cuentas consolidadas no pueda revisar el trabajo realizado por otros auditores) para poner de manifiesto que sólo sería aplicable si, habiendo considerado necesario el auditor de las cuentas anuales consolidadas revisar la documentación de auditoría de los auditores de los componentes, éste no pudiera realizar dicha revisión.

Por otra parte, de la redacción de los dos últimos párrafos del apartado 4 y del apartado 6 cabría interpretarse que es necesario que el auditor de cuentas que realice la auditoría de las cuentas anuales consolidadas conserve y custodie todos los papeles de trabajo realizados en el transcurso de su auditoría por parte de los auditores de los componentes, y no únicamente los reportados o comunicados al equipo principal. Este requerimiento iría más allá de lo establecido en el apartado 50 de la NIA-ES 600 y, por ende, la redacción de dichos párrafos debería ser corregida, para no dar lugar a errores interpretativos.

Asimismo, sería necesario revisar y simplificar el contenido del citado artículo en toda su extensión para asegurar que la redacción del mismo no se producen contradicciones internas como consecuencia de la inclusión en relación con determinados preceptos (acceso y trasmisión de la documentación, custodia de la documentación, etc.) un nivel de desarrollo más propio de un reglamento de desarrollo de la ley que de la propia ley.

Por último, en aras de posibilitar en la práctica la ejecución de trabajos de auditoría sobre cuentas anuales consolidadas de grupos internacionales sería absolutamente necesario separar tanto la problemática como las distintas soluciones que se puedan barajar respecto a aquellas situaciones en las que se involucran distintos auditores radicados en el territorio español (sujetos todos ellos a la legislación española en toda su extensión), de aquellas en las que se involucra a auditores radicados en distintos países de la Unión Europea (con legislación basada en principios, derechos y obligaciones de naturaleza común) de aquellas otras en las que interviene regulación de terceros países (con legislación propia y no coincidente con la europea) para los que la resolución de





cualquier tipo de incidencia excederá con mucho de las posibilidades de actuación de un auditor concreto.

Artículo 9. Autorización e inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

Aun cuando la redacción propuesta del artículo 9 del anteproyecto coincida con la del vigente artículo 8 del TRLAC, las Corporaciones representativas de los auditores de cuentas consideran que la reforma en curso brinda la ocasión idónea para precisar dos aspectos relacionados con los requisitos de acceso al ROAC que están necesitados de mejora, tal y como demuestra la experiencia:

a.- El artículo 9.2 c) del anteproyecto restringe la posibilidad de dispensa del examen de aptitud profesional "a quienes posean una titulación universitaria de carácter oficial y validez en todo el territorio nacional". Por lo tanto, a diferencia de lo que venía sucediendo hasta 2010, el título oficial se ha convertido en el único cauce posible para la dispensa de la fase teórica del examen de acceso al ROAC. Esta es una previsión excesivamente restrictiva que no tiene su fundamento en el ordenamiento europeo, habida cuenta de que el artículo 9 de la Directiva 2006/43/CE habilita a los Estados miembros para eximir de la prueba de conocimientos teóricos a quien "haya aprobado un examen universitario o equivalente o tenga un título universitario o una cualificación equivalente". La comparación entre el texto español y el europeo pone de manifiesto que el anteproyecto, al igual que la norma en vigor, ha optado por una visión muy estrecha de los cauces de dispensa, frente a la amplitud permitida por la directiva. La experiencia reciente prueba, además, que la exigencia aludida se ha traducido en complejos procesos universitarios de transición de títulos propios a títulos oficiales, con una intervención decisiva por parte de ANECA, que no ha aportado mayor garantía a la formación teórica de los futuros auditores.

En mérito de lo expuesto, se solicita replantear las posibilidades de dispensa a través de otras vías formativas a disposición de los candidatos al acceso al ROAC. Este tratamiento habría de ser otorgado a los cursos organizados por las Corporaciones representativas de los auditores de cuentas que sean equivalentes a los universitarios, tal y como permite la directiva europea. Para ello, bastaría con añadir en el último párrafo del artículo 9.2 c) del anteproyecto una previsión del siguiente tenor u otro similar: "Asimismo, igual dispensa de la





fase teórica del examen se reconocerá a favor de quienes hayan superado un curso organizado por las Corporaciones representativas de los auditores de cuentas o posean un título universitario propio, siempre que cumplan los requisitos y duración que se fijen reglamentariamente y desarrollen por resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas".

Subsidiariamente, al menos los títulos universitarios propios deberían hacer factible dicha dispensa.

b.- El artículo 8.2 del TRLAC, cuyo tenor reitera el artículo 9.2 del anteproyecto, incluye entre los requisitos para la autorización de ejercicio profesional tanto la formación teórica como la práctica, sin precisión adicional. Por su parte, el RAC, a través de una interpretación muy discutible del texto legal, ha impuesto un orden temporal entre ambas formaciones, de manera que la mayor parte de la práctica haya de completarse con posterioridad a la teórica.

Se imponen, de este modo, por vía reglamentaria importantes limitaciones respecto del reconocimiento de las horas de formación práctica realizadas, que implican, entre otros, los siguientes problemas:

- El retraso en la incorporación a despachos y firmas de auditoría por parte de los recién titulados que tengan como objetivo desarrollar su carrera como auditor. La elección racional para este tipo de personas será la de realizar en primer lugar el máster e incorporarse posteriormente a trabajar con un auditor, ya que solo en ese caso le será reconocido el 100% de sus horas de prácticas.
- La inferioridad de condiciones en las que los despachos y firmas de auditoría pueden contratar a jóvenes que han terminado sus estudios universitarios y han obtenido la titulación correspondiente.
- Una disminución de la calidad de los trabajos de auditoría, ya que los nuevos empleados, que serán los futuros auditores, no podrán elegirse por los auditores contratantes entre "los mejores".
- Un aumento significativo de los costes de este tipo de personal, ya que habría que compensar por la vía salarial los inconvenientes relativos al reconocimiento solo parcial de la experiencia obtenida en la formación práctica, de cara a su futuro. Dada la competencia existente en el sector, que afecta significativamente a los costes operativos de los auditores,





esto solo puede significar una reducción del número de recién titulados contratados cada año por los mismos.

En suma, el RAC ha introducido un modelo de preparación para el acceso al ROAC que ni se corresponde con el tradicional ni mejora la cualificación de los candidatos (más bien al contrario) ni se justifica de modo alguno frente a los graves inconvenientes que ocasiona.

Por tales motivos, se solicita la modificación del artículo 9.2 del anteproyecto para precisar que resulta indiferente el orden en el que se realicen las formaciones teórica y práctica. Ello implicaría a su vez la derogación del actual régimen descrito en el artículo 35.1 y la disposición transitoria segunda del RAC, lo que convendría reflejar en la disposición derogatoria del anteproyecto.

Artículo 11. Sociedades de auditoría.

El artículo 11.1 del ALAC impide la inscripción en el ROAC de las sociedades en las que exista identidad sustancial con otra ya inscrita (identidad que surge por la compartición de socios o auditores de cuentas constitutivos de la mayoría del capital social o del órgano de administración). En línea con ello, el apartado siguiente veda la posibilidad de que un auditor pueda estar designado para participar en la realización de trabajos de auditoría de cuentas en nombre de más de una sociedad. Estas prohibiciones están encaminadas a establecer la ecuación "un auditor- una sociedad", con la consiguiente restricción de la libertad de empresa reconocida en el artículo 38 de la Constitución.

No cabe olvidar que una prohibición similar se contenía en el proyecto del RAC, si bien no prosperó en el texto definitivo debido a la objeción que mereció del Consejo de Estado en su dictamen 1.407/2011, de 20 de octubre. Con probabilidad, querrán justificarse estas prohibiciones con fundamento en situaciones de fraude que hayan sido detectadas. El ejercicio inadecuado o contrario a la buena fe de la libertad de empresa no puede resolverse mediante su limitación generalizada, sino adoptando las medidas oportunas para evitar dicho ejercicio contrario a Derecho o para sancionarlo.





En este sentido, desde las Corporaciones representativas de los auditores de cuentas se puede constatar que diversos procesos de fusión o integración en redes de sociedades auditoras vienen precedidos de fases transitorias en las que los socios de las firmas involucradas tienen participaciones recíprocas, sin que ello denote fraude alguno ni sea cuestionable desde la perspectiva de la libertad de empresa. Cercenar estos procesos por la existencia de situaciones fraudulentas, en vez de atajar éstas o reaccionar frente a ellas, supone resolver el problema de forma atentatoria al ejercicio de las libertades constitucionales.

En atención a los argumentos expuestos, se solicita:

 La eliminación del último párrafo del artículo 11.1 del ALAC, que impide la inscripción de sociedades con identidad sustancial.

En el caso de que fuera considerado imprescindible, tal vez cabría introducir la exigencia de que la solicitud de inscripción de una sociedad de auditoría que guardase identidad sustancial con otra ya inscrita fuera acompañada de la exposición de las razones de negocio o de organización empresarial que justifican la solicitud, de modo que, a falta de ellas, la inscripción pudiera ser rechazada mediante resolución administrativa motivada, previa audiencia de la sociedad afectada.

 La supresión del segundo párrafo del artículo 11.3, orientado a proscribir que un auditor de cuentas pueda ser designado para realizar trabajos en más de una sociedad.

Los efectos de esta prohibición son, si cabe, más perniciosos que los de la anterior. Y ello por cuanto incluso en un supuesto en el que un socio o administrador minoritario participa en más de una sociedad (cuando no se identifiquen como idénticas) no estaría habilitado para realizar su trabajo, es decir, realizar la auditoría y firmar los informes correspondientes, más que en una de las referidas sociedades. Como se ha indicado anteriormente, en fases previas a procesos de fusión es frecuente que uno o varios de los socios de la sociedad fusionada participen en la sociedad en que se integran y firmen informes mientras que se produce la plena integración jurídica de las





dos sociedades. Con la prohibición cuya eliminación se solicita se crearían artificialmente importantes dificultades en estos procesos de concentración.

Por otra parte, el apartado 4 del artículo 11 del anteproyecto dispone que la autorización para ejercer la auditoría de cuentas en otro Estado miembro, a los efectos de hacer extensible dicha autorización en España, "se acreditará mediante certificado emitido por la correspondiente autoridad competente dentro de los tres meses anteriores a la solicitud". Con ello se está haciendo uso de la habilitación reconocida a los Estados miembros (en este caso, al Reino de España en su calidad de Estado miembro de acogida), contemplada en el artículo 3 bis de la Directiva de auditoría, según el cual, "en caso de que el Estado miembro de acogida pretenda basarse en un certificado que acredite el registro de la sociedad de auditoría en el Estado miembro de origen, la autoridad competente del Estado miembro de acogida podrá exigir que el certificado expedido por la autoridad competente del Estado miembro de origen no tenga una antigüedad mayor de tres meses". A juicio de las Corporaciones, este requisito supone una carga administrativa innecesaria para la sociedad que quiere ejercer la auditoría en España, dado que la información debe constar en registros públicos, cuyo acceso será telemático.

Finalmente, con arreglo al penúltimo párrafo del artículo 11.5, la inscripción en el ROAC de las sociedades y demás entidades de auditoría del supuesto del artículo 10.3 –esto es, autorizadas para realizar la actividad de auditoría de cuentas en terceros países que emitan informes de auditoría sobre cuentas anuales o cuentas anuales consolidadas de una entidad constituida fuera de la Unión Europea y cuyos valores estén admitidos a negociación en un mercado regulado en España, en determinadas condiciones- no les faculta para el ejercicio de la actividad de auditoría. Dicho párrafo resulta innecesario, pues esta idea ya está expresada en el propio artículo 10.3, siendo por otra parte su redacción confusa, en la medida en que la inscripción sí faculta para el ejercicio de la auditoría de cuentas, si bien única y exclusivamente en lo que atañe al supuesto concreto regulado en el artículo 10.3 citado.

> Artículo 12. Baja en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.





Aunque la redacción de este precepto coincida sustancialmente con la del artículo 11 del TRLAC en vigor, la experiencia demuestra que es susceptible de mejora en un aspecto concreto.

De acuerdo con lo previsto en el penúltimo párrafo del artículo 12.2 del anteproyecto, el incumplimiento de los requisitos de inscripción de las sociedades de auditoría "dará lugar a la baja en dicho Registro cuando se produzca durante un tiempo superior a tres meses". Este plazo resulta insuficiente en determinados supuestos, por lo demás, frecuentes en la práctica, como el fallecimiento de un socio o un administrador. En tres meses la recomposición de las condiciones puede ser en la práctica complicada, sin que se justifique que el mero transcurso de este plazo temporal provoque la pérdida de la autorización para el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas con los correspondientes efectos negativos en relación a los nombramientos en vigor y auditorías en curso. Se propone, por ello, ampliar el referido plazo a un año, lo que permitirá que la firma en que la que se produzcan estas circunstancias, incorpore otro socio o administrador, o se fusione con otra firma para restaurar las condiciones sin la premura de tiempo que pueda causar perjuicios a terceros ajenos al proceso (entidades auditadas) y un perjuicio irreparable a la propia sociedad y sus empleados.

En coherencia con lo anterior, se propone la supresión del último párrafo del artículo 12.2, conforme al cual un requerimiento del ICAC podría reducir todavía más el plazo de tres meses, ya de por sí escaso.

Artículo 13. Escepticismo y juicio profesional.

El apartado 2 de este precepto incorpora la noción de "escepticismo profesional", plasmada en el artículo 21.2 de la Directiva de auditoría por la Directiva 2014/56/UE. Dicha definición adolece de una gran indeterminación, toda vez que impone al auditor, entre otras obligaciones, la de "mantener siempre una mente inquisitiva", lo que es susceptible de originar dificultades de interpretación. Por este motivo, cabría valorar una redacción que, sin atenerse a la literalidad de la directiva europea, aportase mayor seguridad jurídica en la aplicación o bien realizar una remisión al contenido de las normas de auditoría en vigor (NIAS-ES), en la medida en que dicho concepto, de naturaleza eminentemente técnico, se encuentra adecuadamente desarrollado en las mismas.





Por otra parte, el auditor de cuentas ha de mantener dicha actitud de escepticismo profesional cuando revise las estimaciones de la dirección de la entidad relativas al valor razonable, al deterioro de activos y provisiones y a los futuros flujos de tesorería determinantes de la capacidad de la entidad para seguir como empresa en funcionamiento, lo que exige la directiva europea.

Con esta previsión se hace innecesario el último párrafo del artículo 13.2 (que añade la exigencia de escepticismo profesional "al realizar una evaluación crítica de la evidencia de auditoría obtenida, lo que implica cuestionar la evidencia de auditoría contradictoria, la suficiencia y adecuación de la evidencia obtenida, y la fiabilidad e integridad de los documentos, de las respuestas y otra información procedentes de la entidad auditada"), el cual resulta redundante.

Por último, con relación al apartado 3 del artículo13 del anteproyecto, relativo al juicio profesional del auditor de cuentas, resulta oportuna su supresión por cuanto su redacción procede de la NIA 200 "Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las NIAs" (apartado k) de las "Definiciones" y letra A27 de la "Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas"), siendo ésta la sede apropiada para el desarrollo del citado concepto de naturaleza técnica. No se aprecia razón alguna que justifique la elevación del rango de esta noción, como se ha dicho, de marcado alcance técnico, desde el último escalón de la normativa reguladora de la auditoría de cuentas, esto es, las normas técnicas de auditoría, a la legislación de cabecera del grupo normativo. Esta decisión dificultaría cualquier adaptación en la definición y uso del juicio profesional que procediera de las normas internacionales de auditoría y que quisiera implementarse en España, al hacer necesaria una reforma legal.

Artículo 14. Principio general de independencia y deber de adopción de medidas de salvaguarda.

Tras la incorporación al ordenamiento español de la Directiva 2006/43/CE, se ha plasmado en el Derecho español el denominado "enfoque de principios" basado en la aplicación de salvaguardas ante las amenazas a la independencia del auditor identificadas. Ahora bien, este sistema, cuyo origen se sitúa en el Código de Ética de IESBA, convive con el tradicional en nuestro ordenamiento basado





en presunciones iuris et de iure. Así, el artículo 13 del vigente TRLAC recoge un listado de circunstancias en las que se considera que el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría no gozan de la suficiente independencia.

Por consiguiente, es posible distinguir dos sistemas para regular la independencia, a saber: el sistema basado en amenazas y salvaguardas, también llamado sistema por principios, en el que se establecen principios o fundamentos básicos a partir de los cuales se determinan las posibles amenazas a dichos fundamentos así como las medidas de salvaguarda para protegerlos, siendo el propio auditor quien debe examinar el supuesto en que se encuentra; y el sistema basado en reglas, consistente en un listado más o menos detallado de incompatibilidades en las que el auditor no debe incurrir en el ejercicio de su actividad, por presumirse (sin posibilidad de prueba en contrario) que en dichas situaciones carece de independencia. Ambos sistemas, como ha quedado dicho, conviven en nuestra legislación, toda vez que, después de proclamar el artículo 12 del TRLAC el principio de independencia y exigir a los auditores y sociedades de auditoría la instauración de las oportunas salvaguardas para identificar las amenazas al mismo y reducirlas a un grado aceptable (o la abstención de realizar la auditoría, de no ser ello posible), el artículo 13 contiene un listado de situaciones o circunstancias en las que la prohibición de prestar el servicio es absoluta, no siendo posible salvaguarda alguna.

El artículo 14 del ALAC es un precepto de importancia capital, habida cuenta de que establece el marco general de independencia y consagra el sistema por principios. En ambos ámbitos procede introducir mejoras:

Formulación del principio general de independencia.

En la formulación de este principio el párrafo primero del artículo 14.1 del ALAC retorna a la obsoleta expresión conforme a la cual el auditor no solamente tiene que ser independiente sino que también ha de parecerlo. Se reabre con ello un debate ya superado con la reforma de la originaria legislación de auditoría de cuentas por la Ley 12/2010, de 30 de junio, sin que exista motivo alguno para reabrir de forma estéril esta cuestión. La apariencia de independencia es parte del concepto de independencia. Separar el ser del parecer es disociar el concepto y generar uno nuevo autónomo que no se desprende ni del ordenamiento europeo ni de otras normas de Derecho comparado.





Por otra parte, también en el párrafo comentado, debe introducirse una segunda corrección, puesto que el principio aludido obliga al auditor a abstenerse cuando su independencia "se vea" comprometida, no simplemente cuando "pudiera" serlo. La utilización del subjuntivo no resulta adecuada y no se corresponde con lo requerido por la Directiva 2014/56/UE.

De acuerdo con lo señalado, la formación de este principio habría de ser la siguiente: "Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría deberán ser independientes, en el ejercicio de su función, de las entidades auditadas, debiendo abstenerse de actuar cuando su independencia en relación con la revisión y verificación de las cuentas anuales, los estados financieros u otros documentos contables se vea comprometida".

Por otra parte, se ha incorporado a este precepto la noción del "participación en la toma de decisiones" de la entidad auditada, que procede de una controvertida previsión del RAC. A este respecto, no cabe olvidar que el artículo 5.1 del Reglamento (UE) nº 537/2014 incluye entre los servicios prohibidos en el ámbito de las EIP aquéllos "que supongan cualquier tipo de intervención en la gestión o la toma de decisiones de la entidad auditada". El particular sentido que deba otorgarse a esta expresión, cuando se trate de la aplicación del reglamento europeo, habrá de ser precisado por las instituciones europeas y, en última instancia, por el Tribunal de Justicia.

En este sentido, el documento de preguntas y respuestas publicado por la Comisión Europea el 3 de septiembre de 2014 pone el énfasis en el valor hermenéutico que ha de ser concedido al considerando octavo de dicha norma europea para conocer el alcance de dicha prohibición:

"Los servicios que implican alguna participación en la gestión o en el proceso decisorio de la entidad auditada pueden incluir la gestión del capital circulante, el suministro de información financiera, la optimización de procesos empresariales, la gestión de tesorería, la fijación de precios de transferencia, la creación de eficiencia en la cadena de suministro y otros similares. Los servicios vinculados a la financiación, la estructura de capital y la asignación, así como a la estrategia de inversión de la entidad auditada, deben estar prohibidos, con excepción de la prestación de





servicios como los servicios de diligencia debida, la emisión de cartas de conformidad en relación con folletos emitidos por la entidad auditada y otros servicios de verificación."

Por lo tanto, la prohibición de prestar servicios que conlleven la participación en el proceso decisorio de la entidad auditada, cuando ésta sea una EIP, comprenderá el asesoramiento en ámbitos financieros y de gestión empresarial muy concretos y no la emisión de cualquier informe o recomendación que pudiera llegar a ser ponderada por el órgano decisor de la entidad auditada.

En definitiva, en línea con la consideración general realizada, la concreción de la noción de "participación en la toma de decisiones" resulta improcedente en lo que afecta a las EIP, al tener que ser interpretada la prohibición correlativa del artículo 5.1 del Reglamento (UE) nº 537/2014 en un sentido homogéneo en la Unión Europea, y no tiene sentido para los demás trabajos de auditoría, porque se daría la paradoja de dotar a dicha expresión de un alcance más amplio para la auditoría de no EIP.

En cualquier caso, si, en contra del criterio aquí expresado, se mantuviera el aludido concepto, sería preciso acotarlo para evitar el referido desequilibrio, contribuyendo a una interpretación uniforme con el reglamento europeo y configurando el ámbito en el que la comunicación entre el auditor y la entidad auditada es posible, sin restringirlo a la interlocución obligatoria, pues, de lo contrario, parecería que se veda la interacción normal en el marco de la auditoría.

Con arreglo a estas aclaraciones, el párrafo comentado del artículo 14.1 quedaría redactado del siguiente modo: "Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría, así como toda persona en condiciones de influir directa o indirectamente en el resultado de la auditoría, deberán abstenerse de participar de cualquier manera en la gestión y toma de decisiones de la entidad auditada. En todo caso, se entenderá que se ha producido dicha participación cuando dichas personas o entidades hayan formado parte del órgano gestor o decisor de dicha entidad o asumido funciones equivalentes. Los servicios que implican alguna participación en la gestión o en el proceso decisorio de la entidad auditada pueden incluir la gestión del capital circulante, el suministro de información financiera, la optimización de procesos empresariales, la gestión de tesorería, la fijación de precios de transferencia, la creación de eficiencia en la





cadena de suministro y otros similares. No se considerará participación en la gestión o toma de decisiones de la entidad auditada las comunicaciones efectuadas durante la realización del trabajo de auditoría que sean necesarias para el cumplimiento de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas o las derivadas de actuaciones exigidas por otras disposiciones de rango legal, así como aquellas que, en el marco de la auditoría, el auditor de cuentas considere adecuadas".

Sistema de amenazas y salvaguardas.

La adecuada configuración del sistema por principios está necesitada de las siguientes mejoras:

- Conforme al anteproyecto, si la importancia de las amenazas en relación con las medidas de salvaguarda aplicadas es tal que compromete su independencia, el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría se abstendrán de realizar la auditoría. Debe contemplarse como alternativa que la firma auditora se abstenga de prestar el servicio o de entablar la relación que genere tal amenaza, puesto que ello permite igualmente salvaguardar la independencia.
- Los procedimientos de detección e identificación de amenazas y las medidas de salvaguarda han de ser objeto de revisión periódica y aplicarse de manera individualizada para cada trabajo de auditoría, debiendo documentarse en los papeles de trabajo de cada auditoría de cuentas. Esta aplicación individualizada debe serlo "en lo que proceda". Los sistemas estructurales de detección de amenazas, por ejemplo, por la tenencia de intereses financieros prohibidos, no se aplican de modo individualizado ni pueden serlo.

Más problemas suscita todavía el artículo 14.3, al extender el ámbito que debe ser comprendido por el sistema de amenazas y salvaguardas a quienes formen parte del equipo del encargo, a familiares próximos de todos ellos, o a personas que pertenezcan a la red del auditor o sociedad de auditoría, así como a personas o entidades que, sin formar parte de la citada red, tengan con éstos una relación mediante cualquier tipo de pacto, acuerdo o relación de prestación de servicios entre sí o para terceros u ostenten alguna participación directa o





indirecta en la sociedad de auditoría o estén participadas directa o indirectamente por ésta.

Ya se ha puesto de relieve, al hilo del examen de las definiciones, la imposibilidad de analizar la independencia del auditor desde la perspectiva de los familiares próximos si se le da un alcance como el previsto en el anteproyecto, más todavía si la extensión afecta, además de al auditor firmante, a todas las personas del equipo de encargo.

Tampoco resulta admisible una extensión del sistema de amenazas y salvaguardas a todas las personas o entidades que mantengan cualquier tipo de relación o participación con la firma auditora. Con esta redacción estarían sujetos a las restricciones de independencia, por ejemplo, los proveedores de la sociedad de auditoría o una entidad en la que la sociedad de auditoría tuviera una participación ínfima. En la hipótesis de que la sociedad de auditoría tuviera una participación del 0,000001% en una cotizada (no auditada por ella), esta sociedad cotizada quedaría sujeta a las normas de independencia aplicables a la firma de auditoría, debiendo poner a disposición de ésta toda la información disponible para realizar un análisis cuyo alcance se antoja inabarcable.

El análisis exigible de las amenazas y salvaguardas ha de comprender las entidades auditadas, su empresa matriz o las empresas que controlen, la red y los familiares inmediatos en el sentido del Código de Ética de IESBA.

Artículo 15. Causas de incompatibilidad.

Este precepto supone la consagración del sistema mixto en el ordenamiento español, al sumar al modelo de amenazas y salvaguardas un listado de reglas prohibitivas que alcanzan tanto a circunstancias personales (como la tenencia de un interés significativo) como a la prestación de determinados servicios distintos de auditoría (como la llevanza de contabilidad).

La decisión de mantener este sistema mixto trata de explicarse en la exposición de motivos del anteproyecto en los siguientes términos: "En la medida en que el régimen incorporado en el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, que se deroga, cabía en la redacción anterior de la Directiva, resulta más que





justificado mantener el mismo sistema mixto, habida cuenta que la independencia se constituye en pilar fundamental en el que reside la confianza que se deposita en el informe de auditoría, y que la nueva Directiva es más restrictiva que la anterior".

Esta argumentación no puede ser compartida.

Varios factores hacen recomendable adoptar el sistema de principios propio del ordenamiento europeo con carácter general, sin perjuicio de las prohibiciones aplicables a la auditoría de EIP:

- La aproximación al ordenamiento europeo: El hecho de que en el anteproyecto, al igual que en el TRLAC vigente, se prevea un sistema mixto, cualquiera que sea la naturaleza de la entidad auditada, mientras que en el Derecho comunitario el sistema de prohibiciones se restringe a la auditoría de EIP, rigiendo con carácter general el sistema de amenazas y salvaguardas, supone un alejamiento del planteamiento realizado por las instituciones europeas, situando en desventaja al auditor español.
- El afianzamiento de este sistema en el ordenamiento español, tras su incorporación en 2010 y desarrollo en el RAC de 2011: El sistema de amenazas y salvaguardas habrá pervivido más de cinco años en la legislación nacional cuando se apruebe la reforma en curso. Este tiempo habrá sido suficiente para asentar los principios en que descansa, por lo que ofrece más garantías.
- La mayor concreción de dicho sistema en el artículo 22 de la Directiva 2006/43/CE en la redacción procedente de la Directiva 2014/56/UE: El hecho de que, sin abandonar el enfoque de principios, la directiva europea haya establecido exigencias más exhaustivas pone de manifiesto la suficiencia del sistema de amenazas y salvaguardas con carácter general. El hecho de que la Directiva 2014/56/UE resulte, en palabras de la exposición de motivos, más restrictiva es prueba de dicha suficiencia, sin que haya de acompañarse por un listado de prohibiciones para alcanzar su objetivo.
- La complejidad de la normativa vigente, que se verá incrementada exponencialmente por la conjugación de las previsiones relativas a las EIP:





El régimen de independencia previsto en el ALAC se caracteriza por su complejidad, con la consiguiente merma de la seguridad jurídica.

Por los motivos señalados, se aboga por adoptar un nuevo enfoque al régimen de independencia basado exclusivamente en principios, a través de la transposición –no necesariamente literal, pero con los mínimos ajustes- del artículo 22 de la directiva europea, desterrando su cohabitación con un sistema de reglas o causas de incompatibilidad, que ofrece un resultado final confuso y de difícil intelección.

En cualquier caso, si se mantuviera el listado de prohibiciones, convendría clasificar en apartados distintos las procedentes de circunstancias personales (letras a), b), c) e i) del artículo 15.1) y las derivadas de la prestación de determinados servicios distintos (letras d), e), f), g) y h) del artículo 15.1), dejando claro que las segundas solamente resultan aplicables a la auditoría de no EIP. Y ello porque tales servicios ya están vedados, en términos no coincidentes, por el artículo 5.1 del reglamento europeo. No se compadece con el principio de seguridad jurídica que rige en el Derecho comunitario que la prestación de un mismo servicio se prohíba en una disposición europea directamente aplicable y en el ordenamiento interno con un alcance distinto.

En la enumeración de prohibiciones se sugieren las siguientes precisiones:

- "d) La prestación a la entidad auditada de servicios <u>de llevanza</u> de la contabilidad o preparación de los registros contables o los estados financieros.
- e) La prestación a la entidad auditada de servicios de valoración que conduzcan a la evaluación de cantidades significativas con reflejo en las cuentas anuales u otros estados financieros de la entidad auditada, medidas en términos de importancia relativa, en los estados financieros u otros documentos contables de dicha entidad correspondientes al período o ejercicio auditado, siempre que el trabajo de valoración conlleve un grado significativo de subjetividad."

Por último, se pide las causas de incompatibilidad queden referidas al "auditor firmante del informe de auditoría", en lugar de al "auditor principal responsable". En este sentido, en conexión con los problemas que suscita el régimen de





extensiones de los artículos 18, 19 y 20, sobre los que se incidirá de forma detenida, la utilización de la noción de "auditor principal responsable" se considera particularmente gravosa. Y ello por cuanto, de acuerdo con la definición de "auditor principal responsable" del artículo 3 del ALAC, puede conducir a la incompatibilidad de una firma auditora la actividad profesional, el puesto de trabajo o los intereses financieros de los auditores responsables de la auditoría de entidades significativas del conjunto consolidable, sobre los que dicha firma no tiene por qué tener el más mínimo control.

Artículo 16. Periodo de cómputo temporal.

De conformidad con el artículo 14 del TRLAC, la regla general establecida para el cómputo temporal tanto del régimen de independencia basado en el principio de amenazas y salvaguardas (artículo 12) como de las incompatibilidades (artículo 13) prescribe que este periodo comprenda "desde el inicio del primer año anterior al ejercicio al que correspondan las cuentas anuales, los estados financieros u otros documentos contables auditados, hasta la fecha en que el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría finalice el trabajo de auditoría correspondiente". Esta regla general resulta una anomalía en el Derecho comparado y suscita enormes dificultades prácticas, pues para emitir un informe de auditoría a mediados de 2014 sobre las cuentas anuales de la empresa A del ejercicio 2013 el auditor ha de controlar las diversas circunstancias posibles con impacto sobre su independencia desde el 1 de enero de 2012, momento en el que con probabilidad desconoce si tiene opciones de concertar con la empresa A el encargo de auditoría y de firmar aquel informe de auditoría. La situación descrita es representativa de la incertidumbre que suscita el artículo 14 del TRLAC.

A mayor abundamiento, la previsión citada contrasta con la del artículo 5.1 del citado reglamento europeo, conforme al cual, salvo en los servicios de implantación y concepción de procedimientos de control interno y sistemas informáticos de información financiera, los restantes servicios prohibidos lo son durante "el periodo comprendido entre el principio del periodo auditado y la emisión del informe de auditoría".

En este contexto el anteproyecto introduce una complejidad innecesaria, al tratar de distinguir el tratamiento temporal de las prohibiciones procedentes de





circunstancias personales (y de la prestación de servicios informáticos) y de las derivadas de los restantes servicios prohibidos. En el segundo caso la prohibición rige desde el primer ejercicio auditado, mientras que en el primero el periodo de cómputo temporal se retrotrae un ejercicio adicional, generando la incertidumbre y las dificultades de aplicación práctica aludidas.

No hay razón alguna en que pueda sustentarse esta diferenciación. Si para los casos a los que el colegislador europeo ha querido prestar especial atención, prohibiendo la prestación de determinados servicios distintos a la entidad auditada, se ha entendido que el cómputo desde el inicio del ejercicio auditado ofrece suficientes garantías, no resulta razonable retrotraer las restantes prohibiciones a un ejercicio anterior, aplicando este cómputo, por lo demás, de forma generalizada para todas las entidades auditadas.

Este sinsentido se aprecia con nitidez a la vista del último párrafo del artículo 16.1: "Sin perjuicio de lo anterior, en el supuesto de que se trate de incompatibilidades derivadas del artículo 15.1.b), deberá resolverse la situación de incompatibilidad con anterioridad a la aceptación del nombramiento como auditor de cuentas". Como resulta comprensible, la tenencia de un interés significativo no puede generar una causa de incompatibilidad si se elimina antes de la aceptación del encargo (el cual se produce durante el primer ejercicio auditado), por lo que, desde un punto de vista lingüístico, resulta contradictorio que esta regla sensata rija sin perjuicio de la general que impide tener un interés significativo desde un año antes de que se inicie el ejercicio auditado.

Todo ello ha de ser, por ende, sujeto a reconsideración para circunscribir el periodo de cómputo temporal para todas las causas de incompatibilidad (salvo, tal vez, la prevista en el artículo 15.1 h), en coherencia con el artículo 5.1 del reglamento europeo) al primer ejercicio auditado. Es importante subrayar que la regulación propuesta en la presente alegación y en relación a este punto coincide con la contemplada en el borrador de reforma elaborado por el propio ICAC y remitido a las Corporaciones el 1 de agosto de 2014, por lo que no se entiende que un régimen de cómputo temporal en el que existía conformidad entre regulador y profesión haya sido alterado para retornar a un sistema inviable y alejado del que prevalece en los países de nuestro entorno.





La misma regla debe regir en el ámbito del sistema de amenazas y salvaguardas y para las extensiones, por lo que se solicita la eliminación de los apartados 3 y 4 del artículo 16 analizado. La absoluta vaguedad del artículo 16.3 del anteproyecto (con arreglo al cual "la independencia del auditor podrá verse comprometida por amenazas derivadas de intereses o relaciones comerciales, laborales, familiares o de otra clase, existentes con anterioridad al período de cómputo indicado en el apartado 1") produce una inseguridad jurídica inasumible, al desconocerse con cuánta antelación al encargo va a entender el supervisor que es necesario que estén implantados sistemas internos de amenazas y salvaguardas.

Artículo 17. Extensiones subjetivas a entidades vinculadas con la entidad auditada.

La extensión subjetiva de las causas de incompatibilidad a las entidades vinculadas queda lastrada por la propia definición de tales entidades. Por ello, procede ahora remitirnos a lo indicado a propósito de dicha definición.

A ello hay que sumar dos dificultades de enorme gravedad que suscitan las novedades introducidas por el artículo 17 del anteproyecto en el régimen vigente, el cual ya se caracteriza por su complejidad:

- 1- La eficacia de la extensión subjetiva a entidades vinculadas, que en el artículo 15 del TRLAC se ciñe al sistema de amenazas y salvaguardas y a las causas de incompatibilidad, se pretende aplicar en el ALAC a las restantes extensiones previstas en los preceptos siguientes. Ello podría inducir a interpretar que las prohibiciones que afectan a las sociedades relacionadas con el auditor de cuentas o a la red también se aplican a las vinculadas de cualquiera ellas o a su vez a las vinculadas a las resultantes. Esta ampliación circular y cruzada de las extensiones pueden llegar a suponer que todo el tejido empresarial está conectado e impedir cualquier actuación profesional.
- 2- La extensión pretende alcanzar a todas las entidades constituidas dentro de la Unión Europea.

Esta previsión resulta contraria a los postulados del principio de territorialidad. Ciertamente, el Reglamento (UE) nº 537/2014 establece unas





prohibiciones cuya virtualidad alcanza el territorio de la Unión Europea, precisamente por el origen comunitario de la norma y su eficacia directa. Pero no resulta concebible que una norma interna prohíba comportamientos que se desarrollan fuera de España y que ninguna conexión tienen con **nuestro territorio**. De lo contrario se extendería el sistema incompatibilidades español más allá de nuestras fronteras, con consiguiente restricción a la libre circulación de servicios amparada por la Unión Europea. Imagínese un supuesto en el que la auditora letona A de una vinculada de la empresa B presta a otra dependiente de ella un servicio de abogacía cuya prestación simultánea a la auditoría está permitida en Letonia; no cabe plantear que la auditora española A´, perteneciente a la misma red que la auditora letona A, pueda ser sancionada en España por realizar la auditoría de las cuentas anuales de la empresa B, por el hecho de que se llegase a la conclusión de que el servicio de abogacía prestado a una vinculada en Letonia y permitido conforme a la legislación de este país no tiene cabida, en cambio, en la normativa española.

En apoyo de este razonamiento, procede invocar de nuevo el documento de preguntas y respuestas de la Comisión Europea de 3 de septiembre de 2014, en el que se reitera que el reglamento europeo no tiene una aplicación extraterritorial y subraya la aplicación de la ley del Estado miembro en el que la empresa auditada esté ubicada cuando, por el ejercicio de las opciones concedidas por el reglamento, exista alguna diferencia en la lista de servicios prohibidos de dicho reglamento entre los países europeos.

Artículo 18. Incompatibilidades derivadas de situaciones que concurren en familiares próximos de los auditores principales responsables.

Nuevamente este precepto resulta en sí mismo inmanejable por la propia definición de "familiar próximo" prevista en el artículo 3 del ALAC.

Como ya se ha puesto de manifiesto en repetidas ocasiones al ICAC, este requerimiento es inasumible por los auditores de cuentas o sociedades de auditoría, ya que no existe ningún sistema de control que posibilite el control de las relaciones o aspectos personales del círculo de vinculación tan amplio como el establecido.





Asimismo, resulta cuestionable el tratamiento que al amparo de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de protección de datos de carácter personal habría que dar a los datos necesarios para la aplicación de esta extensión, pues de ella se deriva el deber del auditor de cuentas o sociedad de auditoría de disponer de información altamente confidencial de un círculo de personas potencialmente amplísimo. También se cuestiona la capacidad del auditor de cuentas de obligar a todas las personas incluidas en dicho círculo a proporcionar la información precisa para dar cumplimiento a este régimen.

La solución a los problemas descritos ha de articularse por tres vías, en coherencia con el Código de Ética de IESBA y los modelos comparados:

- Una definición racional del círculo afectado. en el Código de Ética de IESBA se emplean los conceptos de "familia inmediata" para incluir al cónyuge (o equivalente) o dependiente y de "familiar próximo" para comprender al padre o madre, hijo o hermano que no es un miembro de la familia inmediata. Tales son definiciones en las que preside la racionalidad del sistema y que serían perfectamente importables a nuestro ordenamiento. Dicha racionalidad ha de conseguirse, igualmente, dando a los familiares un tratamiento equivalente al de dicho código, donde, como se ha indicado, las restricciones sobre inversiones se aplican a la familia inmediata, puesto que es aquella sobre la que el auditor puede tener un cierto control en cuanto a sus inversiones, pero se ciñe el uso de la noción de "familiar próximo" a concretas situaciones en que estos ocupan posiciones relevantes en el cliente de auditoría.
- La extensión a familiares en el ámbito exclusivo de las prohibiciones derivadas de circunstancias personales. Así es como opera en el Derecho europeo y en el comparado. Es generalizada la prohibición de auditar una entidad en la que el cónyuge del auditor firmante integra el órgano de administración.

En cambio, **no se contempla la prohibición de prestar servicios distintos a los familiares**. Interesa resaltar que las prohibiciones de determinados servicios distintos del artículo 5.1 del Reglamento (UE) nº 537/2014 se extienden a la red, por la parte del auditor, y a las entidades matriz y controladas, por la parte de la entidad auditada, pero no hay mención alguna





a su aplicación extensiva a los familiares del auditor de cuentas, aspecto éste sobre el que se volverá.

Como se pondrá de manifiesto al analizar el artículo 36 del anteproyecto, no es jurídicamente viable extender las prohibiciones del artículo 5.1 del reglamento a los familiares.

Por consiguiente, si las prohibiciones de determinados servicios que rigen en exclusiva para las auditorías de no EIP (letras d), e), f), g) y h) del artículo 15.1) se aplicasen a los familiares próximos, se estaría implementando un régimen más gravoso para la auditoría de las no EIP que para las EIP.

La consagración del principio de diligencia debida como elemento rector. Lo importante es que el auditor de cuentas, a partir de una definición racional de su círculo familiar afectado y en aras del control de las incompatibilidades derivadas de circunstancias personales, sea diligente a la hora de analizar su independencia.

Dicha diligencia debe conducirle a conocer, cuando sea pública o notoria, cualquier circunstancia procedente de dicho círculo familiar que sea susceptible de afectar a su independencia, pero no a adoptar una posición inquisitiva respecto de todos los que incluidos en este círculo que vulnere la privacidad de los afectados.

Únicamente a partir de estas tres premisas es posible construir un régimen de extensión a familiares que resulte racional y de factible cumplimiento.

Artículo 19. Incompatibilidades derivadas de situaciones que concurren en personas o entidades relacionadas directamente con el auditor de cuentas o sociedad de auditoría.

Se trata nuevamente de una extensión de causas de incompatibilidad que introduce mayor confusión al sistema. Por lo pronto, procede una reflexión similar a la realizada al artículo anterior: las prohibiciones del artículo 5.1 del reglamento europeo afectan al auditor y a su red, por lo que, en la medida en que el artículo 19 aspire a ampliar más allá de la noción de red las causas de incompatibilidad, estará generando un tratamiento discriminatorio en perjuicio de los auditores de no EIP.





Al margen de esta reflexión general, procede realizar varias consideraciones particulares al contenido del precepto, cuyos principales problemas residen, por una parte, en una delimitación desmesurada de las personas relacionadas con el auditor de cuentas y, por otra parte, en la aplicación de las "extensiones de las extensiones", con las consiguientes consecuencias perniciosas derivadas de la creación de un régimen de imposible cumplimiento.

i) En lo que atañe la identificación de las personas relacionadas con el auditor, ésta se inicia con la mención a "los socios de la sociedad de auditoría, así como los auditores de cuentas o sociedades de auditoría pertenecientes a la misma red, y sus socios comunes". Cuando se habla de una red formada por entidades (son absolutamente inusuales -si no inexistentes- las formadas por personas físicas auditores), los auditores personas físicas no pertenecen a la red, son socios o trabajan para entidades que forman parte de la red, lo que constituye una primera incorrección terminológica. Pero, sobre todo, se incluye una referencia a los "socios comunes", cuyo significado se desconoce.

La cláusula de cierre del círculo de entidades relacionadas con la firma auditora comprende a "las personas, distintas de las citadas en los apartados anteriores, que sean empleados o cuyos servicios estén a disposición o bajo control del auditor de cuentas o la sociedad de auditoría y que intervengan en las actividades de auditoría" (letra d) del artículo 19.1 del ALAC). El concepto de intervención en las actividades de auditoría, por definición, es genérico, porque los que participan en un auditoría concreta están ya incluidos en c), como miembros del equipo del encargo. Por lo tanto, dicha cláusula de cierre parece abarcar tanto a aquellos que ayudan en las labores de auditoría como a otras personas en la sociedad que realizan labores de apoyo tales como personal de recursos humanos, administración, etc., al no quedar claro si las mismas deben estar relacionadas con el encargo específico de auditoría correspondiente. La extensión de las prohibiciones del 15 del anteproyecto con este alcance ni se deriva de la directiva ni tiene parangón en el Derecho comparado. Un régimen tal coloca a la profesión española en clara situación de desventaja competitiva respecto al resto de la profesión europea, ya que hace más difícil atraer el talento y retenerlo debido a restricciones que no incrementan la independencia del auditor y hacen que el atractivo para personas que están en los primeros años de su carrera profesional se reduzca.





ii) En sus apartados 2 y siguientes el artículo 19 parte de la premisa errónea de la extensión a los familiares próximos a todas las personas que previamente ha considerado en el apartado 1 relacionadas con el auditor. Es decir, se conjugan dos extensiones subjetivas, las de familiares y entidades relacionadas, además de la aplicación de la noción de "entidades vinculadas", conforme al artículo 17, lo que ya ha sido objeto de crítica. El resultado de tal combinación circular de las extensiones puede llegar a conectar una multitud de empresas y personas que en nada afectan a la independencia del auditor.

Los efectos ilógicos a que conduce la situación descrita son reconocidos por el propio anteproyecto, que trata de modular la extensión a los familiares de las personas relacionadas con el auditor, entre otras medidas, ofreciendo un alcance algo más acotado que el derivado del artículo 3 del ALAC.

Sin embargo, tales modulaciones no resuelven los problemas identificados, pues éstos son de origen. La aplicación circular de las extensiones hace que sea absolutamente imposible para la sociedad de auditoría y para el profesional afectado disponer de medios para asegurar el cumplimiento de una norma que excede en mucho lo requerido por la directiva y lo aplicado por los restantes países europeos. La extensión de las restricciones a todas las personas enumeradas en 1 (a efectos prácticos, todo el personal de la sociedad de auditoría multiplicado por la extensión de los familiares), genera una población desproporcionada, imposibilitando el cumplimiento.

Artículo 20. Incompatibilidades derivadas de situaciones que concurren en otras personas o entidades pertenecientes a la red del auditor o la sociedad de auditoría.

Las objeciones que merece este precepto son corolario de lo expuesto hasta ahora. A los comentarios realizados a la definición de "red" del artículo 3, en la medida en que se aleja de la noción europea, hay que añadir las críticas vertidas por la combinación de las extensiones.

Así, el artículo 20.2 d) amplía la restricción de tenencia de intereses financieros a todos los socios de entidades de la red y a otras personas como secretarios de consejos cuando realmente no hay ninguna razón que justifique esta





extensión que, para la mayor parte de redes no es gestionable. Es un régimen inédito que carece de cualquier justificación.

Lo mismo sucede con el apartado e) del artículo 20.2, que procede a una extensión a familiares de las personas que formen parte de la red.

De acuerdo con lo señalado hasta ahora, debe eliminarse del anteproyecto cualquier previsión que conduzca al resultado irracional de la combinación de extensiones.

> Artículo 21. Contratación.

El último párrafo del apartado 1 de este artículo 21 establece que "los accionistas que ostenten más del 5% del capital social o de los derechos de voto de la entidad auditada o el órgano de administración de dicha entidad podrán solicitar al juez de primera instancia del domicilio social de la entidad la revocación del auditor designado por la junta general y el nombramiento de otro, cuando concurra justa causa. Dicha solicitud podrá ser realizada por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en el caso de entidades de interés público".

Esta previsión enlaza con el apartado 3 del artículo 38 de la Directiva de auditoría, añadido por la Directiva 2014/56/UE, si bien en el ordenamiento europeo la aludida legitimación para solicitar la revocación del auditor de cuentas queda restringida al caso de EIP. Así lo refleja también el anteproyecto (disposición final decimotercera) en la modificación prevista del artículo 264 del TRLSC.

Por lo tanto, se solicita la eliminación del último párrafo del artículo 21.1 del anteproyecto, en la medida en que extiende una previsión europea aplicable al auditor de EIP a todos los supuestos, en contradicción, además, del criterio que sigue el propio anteproyecto en su disposición final decimotercera. Ha de apuntarse, por último, que el anteproyecto no hace esfuerzo alguno por acomodar la previsión cuya eliminación se pide a lo ya previsto en nuestro ordenamiento en los artículos 265 y 266 del TRLSC.

Artículo 22. Prohibiciones posteriores a la finalización del trabajo de auditoría.





La contratación por parte de las entidades auditadas de antiguos auditores legales o empleados está regulada en el artículo 22 bis de la Directiva 2006/43/CE, introducido por la Directiva 2014/54/UE, en los siguientes términos:

- "1. Los Estados miembros se asegurarán de que, antes de que transcurra un período mínimo de un año desde su cese como auditor legal o principal socio auditor vinculado al encargo de auditoría, o de al menos dos años en el caso de la auditoría legal de entidades de interés público, el auditor legal o principal socio auditor encargado de realizar una auditoría legal en nombre de una sociedad de auditoría:
- a) no asuma un cargo directivo importante en la entidad auditada;
- b) en su caso, no sea nombrado miembro del comité de auditoría de la entidad auditada o, en caso de que no exista dicho comité, del órgano que desempeñe funciones equivalentes a los del comité de auditoría;
- c) no sea nombrado miembro no ejecutivo del órgano administrativo o de supervisión de la entidad auditada.
- 2. Los Estados miembros se asegurarán de que los empleados y los socios que no sean los principales socios de auditoría de un auditor legal o una sociedad de auditoría que realicen una auditoría legal, así como cualquier otra persona física cuyos servicios estén a disposición o bajo el control de dicho auditor legal o sociedad de auditoría, no puedan, cuando hayan sido autorizados como auditores legales a título personal, asumir ninguna de las funciones mencionadas en las letras a), b) y c) del apartado 1 antes de que transcurra un plazo mínimo de un año desde que intervinieron directamente en las actividades de auditoría legal."

El esquema al que responde este precepto es el siguiente: tratándose del auditor principal responsable, el periodo de enfriamiento ("cooling off period") es de dos años en el caso de EIP y de uno en los demás casos; dicho periodo es de un año para los demás socios y empleados o personas físicas cuyos servicios estén a disposición o bajo el control de la firma auditora, cuando ostenten la condición de auditores de cuentas. En este periodo de enfriamiento las personas afectadas no pueden asumir cargo directivo "importante", ser nombradas miembros del comité de auditoría de la entidad auditada o del órgano que ejerza funciones equivalentes ni ser designadas miembros no ejecutivos del órgano de administración o supervisión, todo ello referido siempre a la entidad auditada.





Con esta prohibición, que en la redacción originaria de la Directiva 2006/43/CE estaba restringida a las EIP, se trata de evitar acuerdos con la entidad auditada que puedan poner en peligro la independencia del auditor. Ahora bien, este objetivo ha de compatibilizarse con la libertad individual de los afectados y de las empresas a la hora de contratar, de modo que debe existir una proporcionalidad entre la preservación de la independencia y dicha libertad. Dicho de otro modo, puesto que la prohibición de contratar supone una restricción de los derechos individuales, tal restricción ha de ser impuesta con suma cautela y tener el alcance necesario para salvaguardar el fin perseguido, en este caso la independencia del auditor.

Nuevamente una previsión europea que lleva a cabo una adecuada ponderación de los intereses concurrentes es desvirtuada en el ALAC, al alterar el equilibrio existente entre ellos. Así, la redacción del artículo 22 del anteproyecto se aparta de la directiva en los siguientes aspectos:

- a) El alcance de la prohibición: Ya no se trata de vetar el acceso a cargos directivos importantes u órganos de administración de la entidad auditada, como en el caso de la directiva. El anteproyecto impide, además, el acceso a todo cargo directivo, sea o no importante, tanto en la entidad auditada como en otras sociedades vinculadas, a cualquier puesto de trabajo, incluso la tenencia de un interés financiero directo o indirecto si es significativo.
- b) Las personas afectadas: La prohibición se aplica en el ALAC al auditor principal responsable del trabajo de auditoría, extendiéndose a continuación a los auditores con responsabilidad de supervisión o gestión en la realización del trabajo de auditoría y con capacidad de influencia sobre el mismo, a los socios de la firma auditora y los auditores designados por ella sin intervención alguna en el trabajo (salvo que dejen de tener cualquier vinculación con la sociedad de auditoría) y, por último a quienes formen parte del equipo de trabajo cuando tengan la condición de auditores de cuentas.

El régimen previsto en el ALAC resulta desproporcionado y perjudica las opciones profesionales de los auditores de cuentas que deciden abandonar esta actividad. No se aprecia razón por la que, considerando el colegislador europeo que, en las condiciones previstas en el artículo 22 bis de la directiva,





se salvaguarda la independencia en lo que atañe a la contratación de antiguos auditores, el auditor español ha de ser sometido a unas condiciones más gravosas.

En resumen, se solicita la modificación del artículo 22 del anteproyecto para adaptarlo al alcance y contenido del artículo 22 bis de la directiva.

Artículo 23. Honorarios y transparencia en la remuneración de los auditores de cuentas y de las sociedades de auditoría.

El apartado 3 de este precepto obliga al auditor de cuentas a abstenerse de realizar la auditoría de cuentas del ejercicio siguiente cuando durante tres ejercicios consecutivos los honorarios cobrados de la entidad auditada superen el 30% de los ingresos totales del auditor, así como cuando los honorarios cobrados por el auditor y su red de la entidad auditada y sus vinculadas excedan el 30% de los ingresos totales del auditor y de la red.

La primera reflexión que debe hacerse conduce a cuestionar la oportunidad de mantener esta causa de incompatibilidad (ya existente en el TRLAC como percepción de honorarios significativos, noción que se concreta en el artículo 46.8 del RAC, en vías de modificación). Y ello por cuanto la dependencia financiera del cliente de auditoría ha sido perfilada en el ordenamiento europeo exclusivamente para las EIP (artículo 4.3 del reglamento), pudiendo ser tratada en el resto de los supuestos a partir del sistema de amenazas y salvaguardas. Por lo tanto, desde las Corporaciones se solicita la eliminación de esta causa de incompatibilidad, que a nivel europeo solamente es contemplada para las EIP y debe regirse para ellas por lo dispuesto en el artículo 4.3 del Reglamento (UE) nº 537/2014.

Hay que tener en cuenta, en este sentido, que, como se verá al hilo del artículo 38, la concentración de honorarios no puede operar como una causa de incompatibilidad directa para los auditores de EIP, por lo que no puede darse un tratamiento más gravoso a esta situación fuera del ámbito de las EIP.

Artículo 26. Organización interna.





Este precepto es, en buena medida, transcripción literalista, que no literal, del artículo 24 bis de la Directiva de auditoría, introducido por la Directiva 2014/56/UE. Esta literalidad tiene como consecuencia que arrastre una terminología que no siempre es la más adecuada en aras a una correcta interpretación del contenido del mismo. Este aspecto se complica aún más si se tiene en cuenta que el texto del ALAC cambia el orden del contenido dado por el artículo 24 bis tanto en lo que respecta a los apartados como a las descripciones incluidas en los distintos párrafos junto con la introducción de modificaciones aparentemente menores, pero que en realidad refuerzan la idea de obligaciones que, en realidad, son de imposible cumplimiento.

En particular, se reitera en varios apartados de este precepto la obligación de las firmas auditoras de implantar mecanismos operativos y sistemas de control interno que "garanticen" la calidad de la auditoría de cuentas o la inexistencia de circunstancia alguna que pueda incidir en la independencia del auditor de cuentas. Por su propia definición, tales mecanismos, sin duda, han de contribuir de forma eficaz a la consecución de tales objetivos, pero no pueden garantizarla.

Por dicho motivo, procede la revisión de la redacción de este precepto del anteproyecto de tal manera que, respetando el espíritu de la directiva pero sin acudir necesariamente a su literalidad, se establezcan obligaciones de posible cumplimiento. Así, por ejemplo, se podría indicar que los sistemas de organización interna han de "contribuir razonablemente" a la calidad de la auditoría y a la independencia del auditor.

Más preocupante todavía es la decisión —que refleja el anteproyecto- de no hacer uso de la habilitación contenida en la directiva para establecer requisitos simplificados en lo que atañe a la auditoría de pequeñas y medianas entidades. Y ello pese a que la exposición de motivos del ALAC se refiere a la cuestión en los siguientes términos:

"Al objeto de mejorar el entorno e iniciativas empresariales, la normativa comunitaria incorpora tres grupos de medidas dirigidas a reducir los costes de transacción que conlleva la realización de actividades en el ámbito de la Unión Europea para las entidades pequeñas y medianas: la aplicación proporcionada a la complejidad y dimensión de





la actividad del auditor o de la entidad auditada, la facultad de que los Estados miembros simplifiquen determinados requisitos para pequeñas entidades auditoras, y disposiciones específicas para pequeñas y medianas entidades auditoras."

El artículo 24 bis de la Directiva de auditoría prevé la posibilidad de introducir requisitos simplificados en dos ámbitos: los "procedimientos administrativos y contables sólidos, de mecanismos internos de control de calidad, de procedimientos de valoración del riesgo eficaces y de mecanismos para el control y la protección de sus sistemas informáticos asimismo eficaces" (letra b) del apartado 1) y "políticas y procedimientos apropiados dirigidos a que sus empleados y cualquier otra persona física cuyos servicios estén a su disposición o bajo su control, y que intervengan directamente en las actividades de auditoría legal posean los conocimientos y la experiencia necesarios para el desempeño de las funciones que les sean asignadas" (letra c) del mismo apartado).

En ninguno de estos ámbitos el artículo 26 del ALAC contiene previsiones específicas dirigidas a la simplificación.

La única simplificación se encuentra en el apartado 3 del artículo 26 analizado, cuando se exime en los trabajos de auditoría de pequeñas entidades de la implantación de "sistemas, recursos y procedimientos apropiados para garantizar la continuidad y regularidad de sus actividades de auditoría de cuentas". Este requisito está previsto en el artículo 24 bis, apartado 2 e), respecto del que no ha sido contemplada la posibilidad de simplificación.

En suma, el artículo 26 del anteproyecto no simplifica los requisitos para la auditoría de pequeñas y medianas entidades cuando está permitido por la directiva europea, pero sí hace una mención en esta línea en un supuesto en el que no se otorga tal opción.

Por otra parte, y probablemente arrastrado por la definición de "auditor de cuentas" que aparece en el artículo 3 del ALAC que ya ha sido objeto de comentarios en el presente escrito, la responsabilidad del sistema de control de calidad interno únicamente puede recaer en un auditor ejerciente, restricción que no parece justificada, especialmente en lo que supone excluir a quienes ejercen la actividad por cuenta ajena. En este sentido, el artículo 24.bis de la Directiva





de auditoría encomienda dicha responsabilidad a una persona "cualificada" como auditor legal, no entrando en modo alguno a requerir una situación registral concreta frente a otra. Por este motivo, se solicita la ampliación de quienes pueden asumir la responsabilidad del sistema de control de calidad a quienes ejercen la actividad auditora por cuenta ajena.

Artículo 27. Organización del trabajo.

En lo que atañe a la organización del trabajo, el ALAC ha renunciado al ejercicio de dos opciones otorgadas a los Estados miembros por el artículo 24 ter de la Directiva de auditoría, que facilitarían el desarrollo de la actividad auditora y mejorarían la estructura del mercado, favoreciendo la competencia:

- a) La exención de la obligación de llevar un registro de las infracciones leves.
 Esta carga administrativa resulta desproporcionada y prescindible.
- b) La posibilidad de establecer requisitos simplificados en lo que concierne a los registros de infracciones y de reclamaciones.

Se solicita, por consiguiente, el ejercicio de las opciones referidas.

Artículo 29. Deber de secreto y acceso a la documentación.

El apartado 2 c) de este precepto permite el acceso a los papeles de trabajo de los auditores de cuentas, como excepción a su deber de secreto, a quienes estén autorizados por ley.

Esta previsión, que ya refleja el artículo 25.2 del TRLAC en vigor, puede favorecer la dispersión normativa y dificultar el conocimiento por el auditor de cuentas de los supuestos en los que ha de permitir el acceso a sus papeles de trabajo, con independencia de las estipulaciones del contrato de auditoría y sin necesidad del consentimiento de la entidad auditada. Por este motivo, se solicita la supresión de la letra c) del artículo 29.2 del ALAC, de forma que, si el legislador futuro quiere añadir supuestos adicionales de acceso a la documentación a los ya previstos en este precepto, se vea orientado a hacerlo mediante la reforma de éste, en vez de en cualquier otra disposición legal del ordenamiento jurídico. Al mismo tiempo, cualquier otra excepción al deber de secreto ya prevista en





norma de rango legal debería tener reflejo en el artículo 29.2 analizado, al objeto de que este precepto sea completo y permita conocer cualquier supuesto actual de acceso permitido a la documentación del auditor de cuentas.

Artículo 32. Informe de auditoría de cuentas.

De la lectura del precepto se desprende un claro error de redacción, por lo que ha de completarse con las palabras que figuran subrayadas del modo expuesto a continuación:

"El informe de auditoría de las cuentas anuales de una entidad de interés público se elaborará y presentará de acuerdo con lo establecido en esta Ley <u>y</u> en el artículo 10 del Reglamento (UE) Nº 537/2014, de 16 de abril".

Por otra parte, en relación al contenido y alcance del informe de auditoría, procede la remisión a los comentarios incluidos en relación al artículo 5 en lo referente a la extensión realizada respecto al contenido del artículo 10 del reglamento. En este sentido, la aplicación conjunta del contenido del artículo 5 y el artículo 32 del ALAC llevaría a un separación clara del enfoque, contenido, longitud y complejidad de los informes de auditoría de las entidades españolas del seguido por las EIP europeas por aplicación directa del propio artículo 10 del reglamento . Por ello, se solicita la eliminación de las extensiones incluidas en el artículo 5 del ALAC a aspectos que se encuentran específicamente recogidas en el Reglamento (UE) nº 537/2014.

Artículo 33. Informe adicional para el Comité de Auditoría en entidades de interés público.

Tanto el contenido del apartado 1 como el del apartado 3 de este precepto son reiteración de lo dispuesto en el artículo 11 del Reglamento (UE) nº 537/2014, al que de hecho se remite el apartado 2 del artículo comentado del anteproyecto. Por consiguiente, los apartados 1 y 3 son innecesarios y jurídicamente incorrectos, teniendo en cuenta la consolidada doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que se opone a la incorporación en disposiciones nacionales de los reglamentos europeos, caracterizados por su aplicabilidad





directa. Con apoyo en estos argumentos, se propone la siguiente redacción para el artículo 33:

"Los auditores de entidades de interés público elaborarán y presentarán un informe adicional al de auditoría de las cuentas anuales de conformidad con lo establecido en el artículo 11 del Reglamento (UE) Nº 537/2014, de 16 de abril".

- Artículo 34. Informe anual de transparencia.
- **Apartado 1**: El apartado 1 del artículo 34 del anteproyecto, tras recoger la obligación de los auditores de EIP de publicar el informe anual de transparencia, añade a continuación en sus letras a) y b) criterios adicionales de desglose de información.

Es cierto que el artículo 13 del reglamento europeo califica de "contenido mínimo" la enumeración de elementos que realiza, pero también lo es que dicha referencia no va acompañada de una habilitación expresa de los Estados miembros para ampliar o interpretar dicho contenido, por lo que resulta jurídicamente cuestionable la admisibilidad de las letras a) y b) comentadas. La alusión al "contenido mínimo" tiene por finalidad aclarar que las sociedades de auditoría y auditores de cuentas pueden aportar información adicional a la descrita en el artículo 13 del Reglamento (UE) nº 537/2014 en aras de una mayor transparencia, si así lo estiman oportuno, pero no conlleva que los Estados miembros puedan imponer otros requisitos a este informe, toda vez que ello atentaría contra la uniformidad del régimen comunitario establecido por vía reglamentaria.

Por los motivos expuestos, se propone la supresión de sus apartados a) y b) del artículo 34.1.

Sin perjuicio de esta propuesta, con carácter subsidiario, se exponen a continuación los problemas que suscitan las letras cuya eliminación se pide:

 Con relación a la letra a), el contenido del criterio previsto en el mismo podría tener un carácter claramente extraterritorial al obligar a entidades extranjeras pertenecientes a una red internacional a publicar dentro del





informe de transparencia de una sociedad de auditoría española información de su actividad profesional realizada en otro país y respecto a entidades extranjeras no sometidas al derecho español ni, en ocasiones, al Derecho comunitario, ya que en ningún caso se limitan las obligaciones a EIP radicadas en España sino que al contrario se refieren al volumen total de negocios de la entidad perteneciente a la red. Ya se ha trasladado al hilo de otros preceptos la inviabilidad de una pretendida aplicación de la normativa española fuera de nuestras fronteras.

- Con relación a la letra b), dado que el contenido del artículo 13.2.k.) del Reglamento (UE) nº 537/2014 está claramente definido en el propio reglamento no requiere ningún tipo de criterio interpretativo. En este sentido, el propio artículo indica cuándo nace la obligación de publicación y el alcance del desglose pretendido. A ello hay que añadir que la redacción de la letra b) analizada es confusa, puesto que el artículo 13.2.k) al que se refiere distingue entre entidades de interés público y el resto de entidades cuando lo considera adecuado.
- **Apartado 2**: Con arreglo al mismo, "el informe de transparencia se publicará de forma separada e independiente al de la red a la que en su caso el auditor o sociedad de auditoría pertenezcan".

La redacción de este precepto conduce a confusión, habida cuenta de que no existe la obligación por parte de la red de elaborar un informe de transparencia de la misma, sino que la obligación es de cada uno de los auditores a título individual.

- **Apartado 3**: Se sugiere completar este apartado con las palabras que figuran a continuación, subrayadas:
- "3. Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría deberán informar, en el plazo y forma que reglamentariamente se determine, al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de la publicación, en la página web, del informe de transparencia o la actualización del mismo cuando proceda".





A falta de una habilitación al desarrollo reglamentario para concretar el plazo y la forma de cumplimiento de la obligación de comunicación al ICAC, ésta adolece de vaguedad.

- **Apartado 5**: Según este apartado "El contenido del informe de transparencia a que se refiere el apartado 1 podrá desarrollarse mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas".

Como se ha puesto de manifiesto, no existe una habilitación a los Estados miembros para ampliar, interpretar o desarrollar el contenido del informe de transparencia, que ya no está regulado, como sucedía antes de la reforma europea, en una directiva, sino en un reglamento. Por consiguiente, el artículo 34 debe limitarse a hacer una remisión al artículo 13 del Reglamento (UE) nº 537/2014.

Incluso si a meros efectos dialécticos se aceptara algún margen de apreciación a los Estados miembros por el hecho de que la norma europea describe un "contenido mínimo", desde luego resultaría impropio que dicho margen se ejerciera, en virtud de una habilitación como la prevista en el artículo 34.5 del ALAC, mediante una resolución del ICAC. En ningún caso este instrumento puede ser considerado la vía idónea para incidir en una materia regulada por reglamento europeo.

En consecuencia, se solicita la eliminación del artículo 34.5.

Artículo 36. Incompatibilidades y servicios prohibidos.

Éste es un precepto capital por su incidencia en el régimen de independencia en el marco de la auditoría de EIP.

Lo primero que procede constatar es el importante papel que en dicho régimen desempeña el Reglamento (UE) nº 537/2014, en la medida en que sienta una regulación uniforme para todos los Estados miembros en dos aspectos de la máxima relevancia: los atinentes a los honorarios y los relativos a la prestación de servicios distintos de auditoría a la EIP auditada. Como se ha indicado, como consecuencia del difícil proceso de negociación de esta disposición europea, los artículos 4 y 5 del reglamento europeo dejan margen a los Estados miembros





para modular ciertos aspectos, pero solamente en ellos se puede apreciar una habilitación para introducir particularidades. Más allá de las opciones reconocidas, la introducción de previsiones sin cabida en el reglamento europeo o que lo interpreten supone una vulneración del reglamento europeo. A este respecto, procede remitirse a las explicaciones detalladas y completas contenidas en el informe de Clifford Chance que se adjunta, acerca de la naturaleza del reglamento.

En línea con lo indicado en este informe, cuyos acertados razonamientos sustentan y refuerzan lo que aquí se expone, se formulan las siguientes alegaciones a los dos apartados del artículo 36 comentado:

- **Apartado 1**: Este apartado contiene una remisión al reglamento europeo al que se formulan las siguientes objeciones:
- En primer lugar, debe rechazarse, por su falta de conformidad con el Derecho europeo, la extensión de las prohibiciones del artículo 5.1 del reglamento europeo a los familiares ("los servicios a que se refiere el artículo 5.1 no podrán prestarse por los familiares próximos de los auditores principales responsables a que se refiere el artículo 18 de esta ley y con las particularidades a que se refiere ese artículo"). Ninguna opción contempla el Derecho europeo para proceder a una extensión como la que se pretende. El artículo 5.1 del Reglamento (UE) nº 537/2014 resulta claro al precisar que las prohibiciones se extienden, por la parte del auditor, a su red y, por la de la entidad auditada, a su matriz y a las empresas que controle. Este régimen no puede ser adulterado dotando al régimen de prohibiciones de un alcance superior y distinto del querido por el colegislador europeo.

Ya se ha puesto de manifiesto, al hilo del análisis del artículo 18, la anomalía que supone la extensión a familiares de la prohibición de prestación de servicios distintos, así como, a propósito del artículo 3, la inadecuada definición del concepto de "familiar próximo". La solución a esta anomalía, sin precedentes en el Código de Ética de IFAC ni en el Derecho comparado, no puede ser la violación suficientemente caracterizada del Derecho europeo mediante la extensión de las prohibiciones del reglamento comunitario. Al revés, procede, en su caso, limitar esta extensión a las causas de





incompatibilidad derivadas de circunstancias personales, partiendo siempre de una noción racional de dichos familiares.

Procede, en suma, eliminar el segundo inciso del artículo 36.1.

• En segundo lugar, no se comparte la decisión de no ejercer la opción de los Estados miembros prevista en el artículo 5.3 del Reglamento (UE) nº 537/2014, en cuanto a la posibilidad de prestación de los servicios fiscales y de valoración en las particulares condiciones que dicho apartado impone, entre ellas que tengan poca importancia relativa, por separado o de forma agregada, en los estados financieros auditados.

En efecto, el ALAC prohíbe la prestación de servicios fiscales limitados y de ciertos servicios de valoración para las EIP, pese a la habilitación, mediante opción, que permite el reglamento europeo. En particular, los servicios fiscales se vienen prestando en España desde hace más de 25 años por firmas de todo tipo y tamaño, respetando las normas de independencia sin incidencia alguna. Países con normativas tan estrictas como EEUU y las normas de independencia SEC, y países relevantes de la UE, como Reino Unido y Alemania, ya han anunciado que van a permitir estos servicios en las condiciones establecidas a nivel europeo.

Desde las Corporaciones, se apuesta por el uso de esta opción, considerando que las condiciones expresadas en el artículo 5.3 del reglamento europeo hacen desaparecer cualquier amenaza a la independencia, tal y como viene reconociendo el TRLAC, al permitir prestar dichos servicios de valoración y de abogacía, y lo hace el artículo 15 del propio ALAC, para las auditorías de no EIP.

- En tercer lugar, el artículo 36.1 debería remitir también al reglamento europeo (en particular, a su artículo 4.3) el tratamiento de la concentración de honorarios en un cliente EIP.
- Apartado 2: Este apartado adolece de una absoluta falta de claridad. Así, se inicia con una remisión genérica a las secciones 1ª y 2ª del capítulo III del título II, pero las particularidades que a continuación se incluyen impiden conocer con exactitud qué previsiones resultan aplicables a la auditoría de EIP.





La primera de tales particularidades (según la cual "serán de aplicación las circunstancias y supuestos previstos en los apartados a), b), c) e i) del artículo 15.1, así como lo dispuesto en el artículo 16 en relación con dichas circunstancias y supuestos") podría querer decir, en una interpretación a contrario, que no resultan aplicación a la auditoría de EIP las restantes causas de incompatibilidad, precisamente las procedentes de la prestación de determinados servicios distintos de auditoría. Ello tendría sentido, por cuanto el régimen prohibitivo de ciertos servicios ajenos a la auditoría ya está contemplado en el artículo 5.1 del reglamento europeo, al que se remite el artículo 36.1 del ALAC. A la vista de ello, cabe contemplar dos hipótesis:

- a) Si el artículo 36.2 del ALAC, como se ha razonado que sería lógico, tuviera por finalidad excluir la aplicación a la auditoría de EIP de las causas de incompatibilidad procedentes de la prestación de servicios prohibidos (letras d), e), f), g) y h) del artículo 15.1), ello tendría que decirse con mucha mayor claridad. De esta forma, cabría decir: "De las causas de incompatibilidad previstas en el artículo 15.1, serán de aplicación exclusivamente las circunstancias y supuestos previstos en los apartados a), b), c) e i) de dicho precepto". Todo ello sería de más fácil comprensión si, como se ha sugerido con carácter subsidiario en relación con el artículo 15.1, se separaran las causas de incompatibilidad, precisando que las relativas a prestación de servicios distintos se aplican únicamente a la auditoría de no EIP.
- b) Si, por el contrario, el artículo 36.2 pretendiera aplicar a la auditoría de EIP las prohibiciones relativas a ciertos servicios distintos previstas en el artículo 15.1 del anteproyecto y las extensiones previstas en los preceptos siguientes, el artículo 36.2 habría de reputarse contrario al reglamento europeo.

Como se viene razonando, no cabe que la prestación a un cliente de auditoría EIP de un mismo servicio distinto se prohíba por el Reglamento (UE) nº 537/2014 y por el ALAC en términos distintos y con un alcance diferente.

Y no cabe tampoco que las prohibiciones del artículo 5.1 del reglamento sean sometidas a unas extensiones dispares a las que ya prevé la propia norma europea (la red de la firma auditora y la matriz y controladas de la entidad auditada). Cualquier previsión que excediera el marco normativo





europeo descrito privaría al reglamento comunitario de la uniformidad a la que se aspira y generaría disfunciones en el tratamiento transnacional de EIP asentadas en toda Europa.

Las observaciones formuladas a este precepto han de entenderse sin perjuicio de las ya realizadas a los artículos 16 a 20 del anteproyecto. La pretensión del ALAC de retrotraer el periodo de cómputo temporal un ejercicio adicional al primero que se audita en lo que atañe a las causas de incompatibilidad procedentes de circunstancias personales, así como la aplicación (aunque solamente sea a estas concretas causas) de las extensiones de los artículos 17 a 20, generarán también en el ámbito de la auditoría de EIP un régimen de imposible cumplimiento.

- Artículo 37. Contratación, rotación y designación de auditores o sociedades de auditoría.
- **Apartado 1**: Uno de los aspectos que mayor controversia suscitó durante la tramitación del reglamento europeo fue la introducción de la rotación obligatoria de firmas, a la que la Comisión de Asuntos Jurídicos del Parlamento Europeo expresó una posición muy poco favorable.

Conviene resumir las principales objeciones que suscita la rotación obligatoria de firmas:

- ✓ La desproporción entre la medida y su finalidad: Al igual que sucede respecto de la prohibición de servicios distintos de auditoría, se vulnera el principio de proporcionalidad cuando se pretende imponer la rotación obligatoria para hacer frente a la amenaza de familiaridad, a pesar de que la independencia puede preservarse sin generalizar una medida con efecto restrictivo sobre la competencia.
- ✓ La merma de la calidad de la auditoría y el incremento de costes: Cabe llamar la atención sobre la pérdida significativa de conocimiento y experiencia que la rotación obligatoria conlleva, la cual se agrava al tratarse de la auditoría de grandes grupos internacionales. En conexión con lo anterior, la rotación obligatoria conlleva costes adicionales para las empresas, por cuanto el nuevo auditor deberá invertir más horas y requerir más tiempo de la entidad auditada que su predecesor para concluir un trabajo de calidad semejante,





es decir, para que el cambio de auditor no se traduzca en una menor calidad de la auditoría de cuentas.

- ✓ El efecto pernicioso sobre la competencia: Existe una apreciación generalizada de que la rotación obligatoria provocaría una tendencia a la concentración empresarial, al coadyuvar la segmentación del mercado, creando una correlación entre el tamaño de la entidad auditada y el de la sociedad que audita sus cuentas. En particular, dicha tendencia podría concretarse en que las empresas con cifras de negocios significativas fueran rotando al auditor de acuerdo con las exigencias normativas, escogiendo siempre a grandes firmas, dificultando las oportunidades de las sociedades de tamaño mediano y pequeño de entrar en ese segmento del mercado.
- ✓ Finalmente, pese a estas objeciones, el Reglamento (UE) nº 537/2014 contempla la rotación obligatoria de firmas cada diez años, si bien los Estados miembros son habilitados para alterar este plazo: por una parte, pueden fijar una duración máxima del contrato de auditoría inferior; y, por otra, pueden ampliarla hasta los veinte años cuando medie una licitación pública o hasta los veinticuatro si se contrata una auditoria conjunta.

El artículo 37.1 del anteproyecto fija en diez años el plazo general de rotación de la firma auditora en las EIP, sin hacer uso, por ende, de la facultad de reducir este plazo, como sucedía en los borradores anteriores. La decisión de hacer coincidir dicho plazo general con el previsto con igual carácter en el Reglamento (UE) n º 537/2014 merece la valoración positiva de las Corporaciones representativas de los auditores de cuentas.

Sin embargo, no puede otorgarse la misma valoración a la utilización –muy parcial- de una sola de las opciones previstas en el reglamento europeo para ampliar dicho plazo general. Tales opciones se explican en el considerando vigésimo primero de la norma comunitaria:

"Además, como medio para reforzar la independencia del auditor legal o sociedad de auditoría, favorecer el ejercicio del escepticismo profesional, y aumentar la calidad de la auditoría, el presente Reglamento establece las siguientes alternativas para una ampliación de la duración máxima del encargo: la licitación regular, abierta y obligatoria o la designación de más de un auditor legal o sociedad de auditoría por las entidades de interés público. Asimismo, la participación de sociedades de





auditoría más pequeñas en estas medidas facilitaría a dichas sociedades el desarrollo de sus capacidades, lo cual contribuiría a ampliar las posibilidades de elección de auditores legales y sociedades de auditoría de que disponen las entidades de interés público. Por consiguiente, el presente Reglamento establece estas dos opciones, como medio para reforzar la independencia el auditor legal o de la sociedad de auditoría."

Pese a estos razonamientos, la situación que refleja el artículo 37.1 es la siguiente:

- i.- No se prevé ampliación alguna del plazo general por la licitación regular, abierta y obligatoria del encargo de auditoría, pese a que, de acuerdo con dicho considerando, con ello se conseguiría para reforzar la independencia del auditor legal o sociedad de auditoría, favorecer el ejercicio del escepticismo profesional, y aumentar la calidad de la auditoría, además de favorecer la competencia en el mercado de auditoría y ser ésta la opción que muchos de los países han anunciado ya como de posible utilización.
- ii.- Se contempla la ampliación por cuatro años en el caso de la designación de más de un auditor o sociedad de auditoría. Este plazo está muy alejado del máximo ampliatorio previsto en el artículo 17 del reglamento europeo (catorce), aun cuando es reconocido como una otra herramienta útil de dinamización del mercado de auditoría.

Como conclusión, se aboga por el ejercicio completo de las ambas opciones, sin primar una sobre otra, permitiendo una duración máxima de veinte años en el caso de licitación pública y veinticuatro en el de auditoría conjunta.

- Apartado 2: No es compartida la decisión de acortar el plazo general de siete años de rotación del auditor firmante a cinco años. Esta decisión no tiene fundamentación alguna y constituye un cambio de criterio respecto a lo previsto en la normativa en vigor, en la que el plazo de siete años se revela suficiente y adecuado.

Por otra parte, debe censurarse la regla de cómputo de la rotación del auditor firmante que fija el segundo párrafo del artículo 37.2 del anteproyecto, toda vez que no se acomoda al ordenamiento europeo. Así, el ALAC, en línea con el





TRLAC vigente, dispone que "será obligatoria dicha rotación cuando en el quinto año o, en su defecto, en los años siguientes, la entidad auditada tenga la condición de entidad de interés público con independencia de que, durante el transcurso del referido plazo, la citada entidad no hubiese cumplido durante algún período de tiempo alguna de las circunstancias mencionadas en este párrafo". Se olvida que la rotación del auditor firmante en el caso de las EIP ha dejado de ser una previsión contenida en directiva (antiguo artículo 42 de la Directiva 2006/43/CE) para convertirse en una obligación prevista en reglamento europeo, cuya interpretación no debe encomendarse a una norma interna de rango legal, sino que corresponde, en última instancia, al Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

La vulneración que ello entraña del ordenamiento europeo está justificada por extenso en el informe adjunto de Clifford Chance.

Artículo 38. Honorarios y transparencia.

La concentración de honorarios en más del 15% durante tres ejercicios consecutivos en un cliente EIP, conforme al artículo 38.1 del anteproyecto, ha de dar lugar a la abstención.

Ello contrasta con lo previsto en el artículo 4.3 del reglamento europeo, de conformidad con el cual la situación de concentración descrita obliga al auditor a comunicarla al comité de auditoría y a examinar con este las amenazas a su independencia y las medidas de salvaguardia adoptadas para atenuarlas, correspondiendo a dicho comité la decisión de si el encargo de auditoría ha de ser objeto de una revisión de control de calidad efectuada por otro auditor legal o sociedad de auditoría antes de que se emita el informe de auditoría. Añade el reglamento europeo que, de persistir la concentración, "el comité de auditoría decidirá, basándose en razones objetivas, si el auditor legal o la sociedad de auditoría o el auditor del grupo de dicha entidad o grupo de entidades pueden seguir realizando la auditoría legal durante un período adicional que en ningún caso superará los dos años".

Por consiguiente, se aprecia una notoria disparidad entre los efectos que el reglamento europeo y el ALAC otorgan a una misma situación.





Lo primero que cabe cuestionar es que ello tenga cabida en el ordenamiento europeo. No cabe desconocer que el apartado 4 del artículo 4 del reglamento comunitario habilita a los Estado miembros para "aplicar requisitos más estrictos que los establecidos en el presente artículo". Ahora bien, esta habilitación fue concebida para modular, en su caso, los porcentajes que en este precepto se fija, pero resulta muy discutible que permita atribuir efectos distintos a las situaciones reguladas en relación con los honorarios. No en vano, el informe de Clifford Chance constata la vulneración del Derecho de la Unión Europea que este planteamiento supone.

Pero, al margen de la disconformidad al Derecho europeo, lo cierto es que el artículo 38.1 del ALAC establece un elemento diferenciador con respecto a los países de nuestro entorno, situando en desventaja al auditor español.

Similares críticas han de verterse a la decisión de obligar a un doble juicio, a nivel individual y de red, a la hora de analizar la concentración, lo que ni se colige del reglamento europeo ni resulta justificado. Y ello, con independencia de que, por las propias características de una red, resultaría de una complejidad difícil de abarcar el realizar ese análisis para la red, particularmente si hay que hacerlo para todas las entidades auditadas. El coste de esta medida, aun cuando fuera posible, excede en mucho a su hipotético beneficio y pone al auditor español, nuevamente, en aun situación de desventaja competitiva respecta del resto de auditores europeos.

En mérito de lo expuesto, **se pide la eliminación del artículo 38.1**. Para mayor coherencia del texto legislativo en tramitación, dicha eliminación tendría que ir acompañada de la cita del artículo 4.1 del reglamento en el artículo 36.1 del ALAC.

Artículo 40. Organización del trabajo.

El apartado 2 de este precepto tiene el siguiente tenor:

"En relación con la obligación de elaborar un registro de entidades auditadas, a que se refiere el artículo 27.3.c), entre los datos a incluir en dicho registro, deberán figurar los ingresos a que hace referencia el





artículo 14 del Reglamento (UE) nº 537/2014, de 16 de abril, así como con el detalle a que se refiere el artículo 34.2."

La remisión final al artículo 34.2 resulta confusa, porque no se especifica si este precepto es del reglamento europeo o del propio anteproyecto. En ninguno de los dos casos se contiene un desglose o detalle de la información. Tal vez la remisión quiera hacerse al artículo 34.1 b) del ALAC, pero ello necesita en cualquier caso ser aclarado.

Artículo 42. Ámbito de supervisión pública.

Junto a las responsabilidades tradicionales del ICAC, aquellas que el artículo 32.4 de la Directiva 2006/43/CE encomienda al organismo supervisor de la auditoría de cuentas (responsabilidad última en el acceso al ROAC, adopción de normativa de auditoría de cuentas, formación continuada de los auditores, control de calidad, sistema de investigación y sancionador), el artículo 42 del ALAC añade otras dos funciones extrañas a este organismo y que interfieren con la de otros supervisores: la vigilancia con regularidad de la evolución del mercado de servicios de auditoría de cuentas para las EIP, y el control del cumplimiento de las funciones atribuidas al comité de auditoría de cuentas de dichas entidades.

La atribución de funciones de supervisión del mercado de auditoría no encuentra más eco en el anteproyecto, por lo que se desconoce cuál haya de ser el objeto y las misiones ligadas a dicha supervisión. Únicamente se alude a ella en la disposición adicional séptima, para delegarla a la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, lo que no es sino reflejo del carácter ajeno del control del mercado a la labor propia del ICAC. Es cierto que dicha vigilancia viene exigida por el artículo 27 del Reglamento (UE) nº 537/2014 (por lo que una remisión a este precepto resulta pertinente), pero también lo es que este precepto no impone su atribución al ICAC, sino que permite que la desarrollen los supervisores de las EIP. Al margen de dicha vigilancia, lo importante es que el anteproyecto favorezca la competencia en el mercado de auditoría, en lugar de introducir obstáculos a ella, como de hecho hace en varios aspectos, como se pone de relieve en este escrito.





Por otro lado, la supervisión de la actuación del comité de auditoría de cuentas de las EIP no sería fácil de cohonestar con la que realizan sobre estas entidades sus respectivos supervisores, por lo que es susceptible de generar confusión y dificultades de coordinación entre organismos. Dicha confusión resulta patente si se tiene en cuenta que los miembros del comité de auditoría estarán sometidos a una doble supervisión en atención a la concreta función que ejerzan, muchas de las cuales están entrelazadas.

Artículo 43. Función supervisora.

Con carácter general, puede decirse que este precepto aspira a otorgar al ICAC un poder omnímodo de acceso a cualquier documentación.

Si bien es cierto que el ICAC está revestido legalmente de una potestad de control sobre la actividad de auditoría de cuentas, dicha potestad no puede ser ilimitada, de modo que su vertiente relativa al requerimiento de información habrá de ejercitarse en la medida en que sea necesaria para el adecuado cumplimiento de las funciones que tiene encomendadas.

En otras palabras, la Administración sólo puede actuar amparada por una habilitación precisa de la ley, al oponerse el ordenamiento jurídico a apoderamientos ilimitados, imprecisos o abiertos, de modo que la potestad de requerimiento de información otorgada en este precepto al ICAC ha de conectarse necesariamente al ejercicio de sus concretas atribuciones. Y ello por cuanto las potestades administrativas de investigación e inspección inciden en los derechos de los ciudadanos. En mérito de lo expuesto, los requerimientos de información constituyen el ejercicio de poderes administrativos que, como tales, están sujetos a los principios generales comunes a toda intervención administrativa de limitación u ordenación. Operan, por consiguiente, como límites los siguientes:

Necesidad y proporcionalidad: Las actuaciones de investigación e inspección del ICAC han de ser necesarias y proporcionadas, lo que no es más que una exigencia general del régimen jurídico propio de las Administraciones Públicas (artículo 9.3 de la Constitución). En consecuencia, el requerimiento de información ha de regirse por el principio de proporcionalidad exigible en





toda actuación administrativa, de modo que dicha información sea relevante y adecuada en función de la finalidad perseguida.

El mismo principio impone a su vez que el requerimiento no suponga una excesiva carga material y económica relativa a la elaboración de la información solicitada para el destinatario. No basta que la información solicitada esté vinculada al objeto de la investigación, sino que es preciso también que la obligación de facilitar dicha información no represente para el requerido una carga desproporcionada con relación a las necesidades de la supervisión.

Motivación: Siendo el requerimiento de información un acto administrativo limitativo de derechos del requerido y también de los titulares de los datos afectados, ha de contar con la suficiente motivación conforme a lo dispuesto en el artículo 54 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las Administraciones Públicas y del procedimiento administrativo común, de modo que el requerido pueda tener conocimiento de la trascendencia de los datos solicitados respecto del fin perseguido y de que no se vulneran los límites legales que han de respetarse.

Esta exigencia tiene especial relevancia desde la óptica del derecho a la protección de datos personales, cuya preservación se prevé en el artículo 67 del ALAC. De acuerdo con el artículo 6.2 de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de protección de datos de carácter personal, no es preciso el consentimiento del afectado cuando los datos de carácter personal se recojan para el ejercicio de las funciones propias de las Administraciones públicas en el ámbito de sus competencias, lo que a contrario significa que, si el requerimiento de información excediera de las competencias atribuidas al organismo actuante, facilitar datos personales podría conllevar la vulneración de la legislación orgánica citada. Por ello, es imprescindible motivar los requerimientos de información, para que el destinatario pueda conocer la finalidad de la intervención administrativa.

Especificidad de la actuación y afectación de la información a los fines para los que fue recabada: Las actuaciones de investigación e inspección del ICAC han de orientarse al cumplimiento de las finalidades que justifican el apoderamiento legal, bien sea -en el caso del control técnico- la determinación de hechos o circunstancias que puedan suponer la falta de conformidad de la actividad de auditoría o de los trabajos de auditoría con lo





dispuesto en la normativa reguladora de esta actividad, bien sea -en el caso del control de calidad- la mejora de la calidad de los trabajos de auditoría, principalmente mediante la formulación de requerimientos de mejora. Como corolario, el requerimiento no puede ser en ningún caso generalizado e indeterminado, sino que ha de referirse a datos concretos y precisos, sin que sea admisible en nuestro Derecho la búsqueda indiscriminada de información ("fishing expedition").

En definitiva, si bien es cierto que debe dotarse a la Administración de los medios que sean necesarios para la correcta consecución de sus fines, el correlativo deber que se imponga a los ciudadanos ha de ser el estrictamente imprescindible para hacer operativa y eficaz la acción de la Administración, que en todo caso habrá de respetar los derechos y libertades fundamentales de la persona.

Los anteriores límites se ven completamente superados en el artículo 43 del ALAC, no solamente por el amplísimo espectro de personas físicas y jurídicas concernidas, sino por el alcance de la documentación que puede ser solicitada. Así, tras permitir el apartado 2 a) el acceso a cualquier dato, registro o información relacionados con la actividad de auditoría de cuentas, la letra c) concede acceso a cualquier dato o información distinta de la anterior que obre en poder de cualquiera de los sujetos supervisados, respecto de lo cual es necesario abundar en la amplitud de los sujetos supervisados a que se hace referencia más adelante. No tiene justificación factible que se otorgue acceso a información no relacionada con la auditoría de cuentas y, menos todavía, que pueda recabarse obligatoriamente de toda persona relacionada de algún modo con un auditor o de cualquier empresa que audite sus cuentas o esté vinculada a una que lo haga.

Por último, y en línea con el establecimiento de un poder omnímodo al regulador, se establece en el apartado 4 de este artículo un deber de colaboración de cualquier Administración Pública y una obligación de proporcionar información a requerimiento del ICAC de cualquier dato, previsiones que están alejadas del plano de igualdad y equilibrio que debería regir en las relaciones entre las distintas Administraciones y organismos supervisores y que, cuando menos, resultan sorprendentes.





En particular, se realizan las siguientes apreciaciones con relación a determinados apartados del artículo 43:

- Apartado 1: En relación a los sujetos supervisados, en el TRLAC en vigor la labor supervisora del ICAC se ejerce sobre los auditores de cuentas, conforme al artículo 27.1, sin perjuicio de la posibilidad de que el procedimiento sancionador se extienda a las personas relacionadas directamente con ellos o con su red o a los antiguos auditores que contravienen el periodo de enfriamiento, siendo este el ámbito natural de ejercicio de la función supervisora del ICAC que, sin embargo, se ve ampliamente sobrepasado en el ALAC, que añade a los terceros prestadores de servicios externalizados por los auditores, las personas que participen en las actividades de los auditores o hayan tenido "algún tipo de relación o conexión" con ellos, incluso a las entidades auditadas y a sus vinculadas.

Por consiguiente, con esta previsión quedarían sujetas a la función supervisora del ICAC todas las personas con algún tipo de relación o conexión con los auditores, lo que, unido, por ejemplo, a la extensión subjetiva de las incompatibilidades a familiares próximos, comprende la práctica totalidad de la población. En la misma situación de sujeción se encontraría el entramado empresarial, siempre que auditara sus cuentas obligatoria o voluntariamente o estuviera vinculada con alguna empresa que se audita.

Este alcance carece de cualquier sentido y justificación posible y por supuesto no se deriva de la normativa comunitaria que pretende trasponerse.

Así, aun cuando el artículo 23 del reglamento europeo establece una amplia relación de personas que deben quedar sujetas a la supervisión, **esta relación** ha de entenderse ceñida a la auditoría de EIP, sobre la que versa el propio reglamento. A ello hay que añadir que las personas relacionadas en el artículo 23 del Reglamento (UE) nº 537/2014 están sometidas a facultades muy concretas que el propio precepto enumera, en particular la de obtener datos relacionados con la auditoría de cuentas, no cualquier otro.

Por último, el párrafo final del artículo 43.1 dispone que "las peticiones dirigidas a quienes están contemplados en las letras a) a d) podrán dirigirse incluso cuando hayan dejado de tener algún tipo de relación o conexión con esos





auditores o sociedades de auditoría, o éstos hayan dejado de actuar como tales". Esta previsión resulta objetable, toda vez que va más allá de lo previsto en el ordenamiento europeo, incluso para las EIP. La relación o conexión actual con el auditor de cuentas, según el anteproyecto, no solamente es motivo para quedar sujeto a la supervisión del ICAC, sino que dicha relación, aunque sea pasada, produce el mismo efecto, lo que, se insiste, ni siquiera prevé el Reglamento (UE) nº 537/2014 para la auditoría de las EIP. En cualquier caso, si decidiera mantenerse, sería importante que se procediera a una acotación temporal, de modo que, por ejemplo, una vez transcurrido un año desde la desaparición de la relación o conexión, no pudiera fundarse en ella un requerimiento del ICAC o la aplicación del régimen sancionador.

- **Apartado 2**: Es necesario expresar una opinión crítica respecto de los dos últimos párrafos de este apartado, en virtud de los cuales se asignaría al ICAC la capacidad para requerir el cese de actuaciones y para dar publicidad a cualquier medida adoptada.

Habida cuenta de la importancia que para una profesión como la realizada por los auditores de cuentas tiene su reputación pública, lo previsto en los párrafos citados supone la posibilidad de anticipar efectos sancionadores sin que, sin embargo, se mantengan las mínimas garantías respecto al principio fundamental de presunción de inocencia que ha de regir toda actuación de supervisión, inspección o control por parte de la Administración. Se está tratando incluso de que en el transcurso de una actuación administrativa (inclusive no sancionadora) y sin que la misma haya concluido, existan ya medidas cautelares y que éstas sean públicas. Este alcance carece de cualquier sentido y justificación posible.

Por tales motivos, se solicitan los siguientes cambios:

Respecto de los requerimientos de cese de actividad infractora, es preciso partir de los términos en los que esta medida está contemplada en el artículo 30 bis de la Directiva de auditoría, introducido por la Directiva 2014/56/UE. Este precepto permite al supervisor formular "un requerimiento dirigido a la persona física o jurídica responsable de la infracción para que ponga fin a su actuación y se abstenga de repetirla". El hecho de que el requerimiento esté dirigido a la persona "responsable de la infracción" presupone que ésta ya





ha sido constatada en un expediente sancionador tramitado al efecto, de modo que se persigue impedir la continuación de la conducta sancionada.

Sin embargo, el ALAC prevé que tales requerimientos puedan dirigirse como medida cautelar o incluso al margen del procedimiento sancionador, sobrepasándose absolutamente el tenor y la finalidad de la directiva europea. Es preciso, en consecuencia, ajustar el anteproyecto a esta directiva, señalando expresamente que el ICAC podrá dirigir requerimientos de cese de actuación tipificada a las personas responsables de una infracción declarada y sancionada en resolución administrativa firme.

En cuanto a la publicidad, se solicita la supresión del último párrafo del artículo 43.2, que excede cualquier parámetro de proporcionalidad y no tiene cobertura alguna en el ordenamiento europeo. En éste se regula la publicidad de las sanciones firmes, aspecto que será tratado en el lugar oportuno de este escrito, pero no se prevé que pueda darse publicidad a cualquier otra medida, mucho menos a medidas cautelares que no tengan el respaldo de una resolución firme. Carece de toda proporción que en el precepto relativo a la publicidad de las sanciones se exija que ésta sea firme para, sin embargo, hacer posible en el artículo 43.2 la publicidad de cualquier medida que no tenga la garantía de la firmeza de la resolución. El daño a la imagen del auditor de una medida cautelar puede ser irreversible, y ello pese a que el expediente sancionador puede concluir mediante archivo si no queda probada la comisión de la infracción.

Se propone, por consiguiente, la eliminación del mencionado párrafo final del artículo 43.2 del anteproyecto, al no ser admisible la publicidad de medidas no firmes.

- Apartado 3: Se propone la supresión de la potestad del ICAC de solicitar un cambio de soporte en relación con la información, libros registros y documentos que las personas físicas y jurídicas comprendidas en este artículo quedan obligadas a poner a disposición de dicho organismo, ya que parece una carga administrativa excesiva, más todavía si se considera que el requerimiento de información no sólo afecta a los auditores como sujetos supervisados sino también a entidades auditadas e incluso personas físicas que hayan tenido





cualquier tipo de relación directa o indirecta con el proceso de auditoría de cuentas.

Debería restringirse esta facultad al soporte original de que disponga la persona requerida o mantener la redacción actual de la Ley.

- **Apartado 6**: Respecto a este apartado, según el cual la incoación de un expediente sancionador podría comunicarse por correo electrónico, debería impedirse que tal fuera su efecto.

Es cierto que la disposición adicional cuarta, relativa a las comunicaciones electrónicas, establece para los auditores la obligación de habilitar en el plazo que se fije para ello los medios técnicos requeridos por el ICAC para la eficacia de sus sistemas de notificación electrónica.

Ahora bien, dentro de los sistemas de comunicación electrónica debería exceptuarse la incoación de un procedimiento sancionador o, en general, de cualquier control o facultad de supervisión, toda vez que, tratándose de notificaciones de las que depende el derecho de defensa del notificado, los instrumentos de notificación tradicionales son los que ofrecen las máximas garantías.

- Artículo 44. Control de la actividad de auditoría de cuentas: investigaciones e inspecciones.
- **Apartado 3**: Este apartado define la "inspección", que se corresponden con lo que tradicionalmente ha sido denominado el "control de calidad", en contraposición al "control técnico", llamado en el anteproyecto "investigación".

Al margen de la discutible decisión de alterar una terminología conocida y asentada en la profesión, el ALAC introduce cambios en el concepto de "control de calidad" que lo desnaturalizan.

En efecto, con arreglo al artículo 44.3 del texto legislativo en anteproyecto, el "control de calidad" o "inspección" incluye "la evaluación del cumplimiento de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas referida en el artículo 2". Este inciso final atenta contra la naturaleza de los procesos de





inspección transformándolos en investigaciones encubiertas, de forma que pierden la virtualidad y objetivo para el que han sido diseñados: la mejora continua de la calidad de la auditoría. En este sentido, se redefine toda actividad supervisora a un claro objetivo sancionador muy alejado de lo perseguido por la normativa comunitaria.

Interesa resaltar que la inadecuada concepción del "control de calidad" o "inspección" en el ALAC contraviene la finalidad que el 26 del reglamento europeo atribuye a esta actividad revisora en relación con las EIP. En este sentido, lo que en el reglamento se define como un proceso con vocación de mejora de la calidad de la auditoría, en el ALAC queda definido como parte de un procedimiento de vocación sancionadora; lo que en el reglamento se denomina "recomendaciones", en el ALAC pasa a ser "requerimiento de mejora".

Habida cuenta de que el reglamento es el texto normativo al que se debería remitir el proceso de inspección en el caso de auditorías de EIP y de que no parece lógico que este proceso imponga requisitos adicionales e incluso endurecidos para inspecciones en el caso de auditorías de otras entidades, se propone la segregación de control de actividad en dos procesos totalmente diferenciados:

- a) Controles técnicos con vocación de investigaciones que puedan concluir en la incoación de expedientes sancionadores.
- b) Inspecciones de control de calidad con remisión directa al contenido del artículo 26 del reglamento (contenido que, por otra parte, resulta de aplicación directa) para la auditoría de EIP, y con un alcance equivalente para las restantes.

Por ello, se pide la supresión del inciso antes transcrito y el mantenimiento del redactado actual del art. 28 del TRLAC, que establece la distinción entre procesos de inspección y procesos de investigación con objetivos claramente diferenciados. En consonancia con ello, se propone eliminar el último inciso del párrafo primero del artículo 44.3 del ALAC, y dar a dicho párrafo la siguiente redacción, en que la parte novedosa figura subrayada:

"Las inspecciones <u>de los auditores de cuentas o sociedades de</u> <u>auditoría que no realicen auditorías de entidades de interés público</u> consistirán en la revisión periódica de <u>estos</u> auditores de cuentas y





sociedades de auditoría, y su objetivo es mejorar la calidad de los trabajos de auditoría, principalmente mediante la formulación de requerimientos de mejora y recomendaciones. El control de calidad comprenderá, al menos, la verificación del sistema de control de calidad interno de los auditores de cuentas y de las sociedades de auditoría, la revisión de los procedimientos documentados en los archivos de auditoría, con la finalidad de comprobar la eficiencia de dicho sistema de control.

Las inspecciones de los auditores de cuentas o sociedades de auditoría que realicen auditorías de entidades de interés público se regirán por lo dispuesto en el artículo 26 del Reglamento (UE) nº537/2014, de 16 de abril."

Por otra parte, en relación con el último párrafo del artículo 44.3, relativo a la documentación del resultado de las inspecciones en un informe en el que figuren las principales conclusiones del control de calidad con los requerimientos de mejora formulados, se sugiere añadir que se hagan constar en dicho informe, además, las recomendaciones que, a estos efectos, se hayan emitido por parte de la inspección.

Finalmente, se propone añadir un nuevo apartado 4 al artículo 44 que disponga lo siguiente:

"El contenido y estructura del informe citado será objeto de desarrollo reglamentario".

Esta propuesta tiene por objeto permitir el desarrollo de la estructura y contenido de los informes de la inspección de forma que se pueda asegurar la homogeneidad del contenido de los mismos, la comparabilidad y el resultado, de forma que el resultado de las inspecciones se articule en torno a:

- Requerimientos de mejora ligados con situaciones en las que se detecte un aspecto que por su importancia o potencial impacto (actual o futuro) el auditor necesariamente esté obligado a modificar.
- Recomendaciones ligadas a aquellas situaciones en las que un determinado proceso se pueda mejorar (en términos de eficacia, eficiencia o control) pero cuyo coste beneficio deba ser evaluado de cara a su implantación (por ejemplo, la informatización de un proceso controlado de





forma manual). De hecho, existen recomendaciones cuyo coste es muy superior al beneficio que suponen y que el auditor debería considerar sin que su no implantación deba considerarse como una acción sancionable.

Asimismo, sería necesario establecer dentro de la propia normativa reguladora, bien a través de la ley, bien a través del reglamento de desarrollo posterior, por razón de equilibrio regulatorio y con el fin de que la consecución del objetivo último de mejora de la calidad en la auditoría sea efectivo, la obligación de la inspección de detallar claramente y de forma comprensible los requerimientos de mejora que se formulen, con indicación de las deficiencias concretas que se pretenden corregir y la normativa en que se sustentan dichas recomendaciones, e indicando los motivos, el objetivo perseguido, así como la evaluación del esfuerzo de implantación y del beneficio ligado al mismo que a priori podría suponer la implantación del requerimiento que deberá tener en cuenta en todo caso la estructura y dimensión de la firma de auditoría, no siendo válidos requerimientos genéricos que no permitan una seguridad jurídica mínima respecto a si el auditor aun realizando sus mejores esfuerzos ha cumplido o no con las expectativas del organismo supervisor.

Artículo 45. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

Tras las sucesivas modificaciones que a nivel comunitario ha sufrido la regulación en los últimos años y, especialmente, tras la publicación en 2006 de la Directiva 2006/43/CE y la reforma operada en el 2014 por medio de la publicación de la Directiva 2014/56/UE y del Reglamento (UE) nº 537/2014 con modificaciones sucesivas sobre el modelo de supervisión de la actividad de Auditoría de Cuentas, sorprende que el ALAC no incorpore modificación alguna sobre el sistema de supervisión actualmente en vigor. Por el contrario, se mantiene el esquema de supervisión definido en la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas basado en la existencia de un organismo autónomo dependiente del Ministerio de Economía y Competitividad con un modelo que concentra funciones decisorias en la figura del Presidente y sin incluir mención alguna a las distintas posibilidades de actuación que la regulación comunitaria prevé con el objetivo de asegurar que los tres principios en los que deberá inspirarse cualquier sistema de supervisión se encuentran claramente presentes en el sistema diseñado: independencia, transparencia y financiación adecuada.





En este sentido, y con el fin de acomodar el sistema de supervisión pública de la actividad de auditoría de cuentas a las necesidades y complejidad de los mercados de capitales, los criterios inspiradores y los siempre limitados recursos que hacen aconsejable un tratamiento diferenciado al control de la actividad ligada de auditoría en EIP, dada la especial prevalencia e interés que requieren los trabajos de auditoría de estas entidades, que justifica una mayor especialización, atención y dedicación por parte del supervisor, **sería necesario una profunda revisión del modelo de supervisión**.

En este sentido, la revisión debería contemplar los siguientes aspectos:

a) La naturaleza de organismo autónomo del supervisor, que supone la contratación de personal que ostenta la condición de funcionario público, adquirida mediante la superación de las pertinentes pruebas de acceso por el sistema de oposición a los diferentes cuerpos técnicos especializados. Si bien una parte de la actual plantilla de funcionarios del ICAC acumula, como media, experiencia en trabajos relacionados con el control de la actividad de la auditoría de cuentas, también debe considerarse que no es infrecuente encontrar funcionarios con muy escasa experiencia profesional directa en el sector de la auditoría, y cuya vinculación con la profesión es lejana, y su nivel de excelencia técnica no se ciñe suficientemente al tipo de trabajo que debe realizar el supervisor, por lo que su perfil de experiencia y capacitación técnica pueden no ser las más adecuadas para las necesidades del control de la actividad auditora.

En consecuencia, se debería plantear una naturaleza del supervisor que permita contar con los perfiles profesionales adecuados a las funciones encomendadas por la ley, incluyendo la necesidad y obligación de realizar procesos de formación continua como mínimo similares a los requeridos para las personas físicas y jurídicas objeto de supervisión que les permita mantener y mejorar sus competencias y capacidades en el tiempo.

Quizá parte de este problema quedaría solucionado con lo previsto en la disposición adicional décima en relación con la creación de los Cuerpos Superior y Técnico de Inspectores de Auditoría de Cuentas (véase comentario sobre dicha disposición más adelante).





- b) El sistema de designación gubernamental del Presidente del organismo supervisor, que conlleva un deficiente grado de independencia de las autoridades políticas de dicha figura, máxime teniendo en cuenta que no existe una instancia colegiada de toma de decisiones, siendo el Presidente quien ostenta la potestad decisoria. Este proceso no aseguraría el cumplimiento del principio de "selección con arreglo a un proceso de nombramiento independiente y transparente" incluido en la normativa comunitaria.
- c) La separación de la supervisión de la auditoría de cuentas y la competencia normativa en el ámbito de la contabilidad. La unión en un solo organismo de estas dos competencias resulta una anomalía en los países de nuestro entorno y distorsiona el adecuado ejercicio de ambas áreas competenciales. Por este motivo, resulta imprescindible que el organismo encargado de la supervisión de la auditoría de cuentas no compatibilice ni ejerza simultáneamente funciones relacionadas con la contabilidad.
- d) La necesidad de modificar la estructura interna del supervisor, incluyendo la existencia de un órgano de gobierno colegiado que dispusiera de autoridad para la toma de decisiones, abandonando así la actual estructura presidencialista. Un modelo colegiado, sin duda, contribuiría a dotar de una mayor independencia, objetividad y profesionalidad al organismo supervisor.
- e) La posibilidad de realizar delegación en organismos profesionales. Tal y como la normativa comunitaria prevé, se deberían contemplar ya en la propia ley la delegación de funciones por el organismo supervisor en las Corporaciones profesionales respecto a acceso a la profesión, mantenimiento del ROAC, adopción de normativa de auditoría, formación profesional continua, etc., manteniendo el organismos supervisor la verificación del adecuado ejercicio de estas funciones delegadas.

Este esquema permitiría, por un lado, una mayor agilidad en los procesos, el adecuado balance de esfuerzos administrativos que en la actualidad se encuentran duplicados, y el conocimiento de la problemática profesional de forma que se permitan soluciones prácticas enfocadas hacia la eficacia y la eficiencia.

f) En relación con las funciones de supervisión pública (tanto de EIP como de otras entidades) se debería contemplar de acuerdo con la normativa comunitaria





la involucración a través de los equipos de inspección de expertos y profesionales de dilatada experiencia práctica que tengan conocimiento y experiencia en áreas relevantes respecto a las tareas de supervisión, sin perjuicio de que la decisión última sobre los procesos recaiga en personal propio del supervisor. En el ALAC actual, lejos de utilizar esta opción se ha limitado incluso la participación de profesionales de la auditoría en el Comité de Auditoría de Cuentas del ICAC, a pesar de su carácter de órgano consultivo.

g) Este mismo esquema se podría realizar en los procesos de evaluación del control de calidad, asegurando a través de la incorporación de expertos y profesionales al equipo de inspección el conocimiento y la aplicación práctica tanto de la norma contable como de auditoría de quienes aplican (o han aplicado) aspectos ligados al juicio profesional y cumplen (o han cumplido) con los requerimientos de documentación requerida en la normativa en vigor.

Se trata, en definitiva, de asegurar que el supervisor cuente con los recursos suficientes y con conocimientos adecuados tanto a nivel teórico como práctico que le permita el adecuado cumplimiento de las funciones encomendadas bajo criterios de eficacia y eficiencia.

h) Por último, tal y como contempla expresamente el Reglamento (UE) nº 537/2014, resulta muy razonable que el organismo público que tiene atribuida la responsabilidad de la supervisión de los mercados de valores también disponga de las responsabilidades de supervisión de los auditores de cuentas de las entidades que participan en dichos mercados, las EIP, ya que ambas responsabilidades se encuentran íntimamente ligadas por su propia naturaleza y el reunirlas en un mismo organismo ayudaría a desarrollar con mayor profundidad ambas responsabilidades obteniendo una visión más amplia y completa del mercado, además de generarse un conjunto de eficiencias operativas significativas.

Entre otras ventajas, este enfoque permitiría:

- reducir el riesgo de duplicidades de control y de decisiones contradictorias sobre la misma materia.
- aprovechar economías de escala derivadas de la existencia de funciones de supervisión, metodologías y procedimientos de actuación similares.





- aprovechar conocimientos y experiencia ya acumulados.
- visión integrada evitando autoridades estancas que regulan ciertos aspectos concretos de una misma realidad.

Un comentario específico merece, para concluir las alegaciones al artículo 45 del anteproyecto, la exclusión del Comité de Auditoría de Cuentas del ICAC de todo aquel que no sea ajeno a la profesión, esto es, a quienes en los últimos tres años hayan realizado auditorías, sido titulares de derechos de voto o miembros de los órganos de administración, dirección o supervisión de una firma auditora, o sido socio o mantenido una relación laboral o contractual con una.

Estas restricciones no son admisibles en un órgano de naturaleza consultiva como dicho Comité de Auditoría, pues no se trata, en puridad, de un órgano de gobierno del supervisor, ni participa en su toma de decisiones, sino que se limita a ejercer ciertas facultades de estudio e informe. La presencia de cuatro representantes de las Corporaciones representativas de los auditores de cuentas integradas en el referido órgano de asesoramiento, que ha sido tradicional y muy útil para conocer el criterio de la profesión, se vería muy mermada si la designación de tales representantes se limita a personas que no tienen un contacto directo ni reciente con el ejercicio de la actividad.

No hay que olvidar que la presencia de los sectores afectados en órganos consultivos incardinados en el respectivo supervisor es común a otros muchos grupos normativos, como sucede con el Comité Consultivo de la CNMV o con los Consejos Consultivos de Hidrocarburos y de Electricidad de la CNMC o el Consejo Asesor de Telecomunicaciones y de la Sociedad de la Información (CATSI), sin merma de la independencia del supervisor exigida por el ordenamiento europeo. En efecto, nadie cuestiona la independencia de la CNMC respecto de las empresas del sector eléctrico por el hecho de que éstas participen en el Consejo Consultivo de Electricidad, incardinado en el seno de dicho organismo.

Debe tenerse en cuenta que las Corporaciones profesionales están regidas y representadas por profesionales en activo, por lo que el desplazamiento de éstos de la representación de los auditores de cuentas en un órgano consultivo del ICAC merma la utilidad de la presencia en él, al privarles de la voz del





ejercicio de la actividad. Conviene recordar que el RAC vigente remite determinadas cuestiones al desarrollo mediante resolución del ICAC, oído el Comité de Auditoría de Cuentas; durante la tramitación de esta norma reglamentaria, el ICAC sostuvo que la participación de este órgano consultivo sustituía la audiencia a las Corporaciones representativas de los auditores de cuentas, al estar éstas representadas en aquel órgano consultivo. No cabe concebir una sustitución tal si las Corporaciones no pueden designar como sus representantes en el Comité de Auditoría de Cuentas a sus profesionales en ejercicio de la auditoría de cuentas.

Para resolver el problema artificialmente creado por el anteproyecto, basta con suprimir la calificación del Comité de Auditoría como órgano "rector" del ICAC (calificación imprecisa por los motivos aludidos) para salvaguardar el cumplimiento de la directiva. En efecto, los órganos de gobierno del ICAC, en los que no pueden participar quienes se encuentren en el ejercicio activo o reciente de la profesión, son la Presidencia y las Subdirecciones Generales. Además, el ICAC cuentas con órganos consultivos que no lo rigen ni participan en su gobierno, sino que lo asesoran mediante la emisión de pareceres no vinculantes y sirven como cauce de intervención de la profesión.

En cuanto a las competencias atribuidas al Comité de Auditoría del ICAC, se incluye en el apartado 2 b) 1ª de este artículo 45 la de expresar preceptivamente una opinión acerca de la "determinación de las normas que habrán de seguir los exámenes de aptitud profesional exigido para el acceso al Registro Oficial de Auditoría de cuentas, así como las convocatorias de los mismos". Resulta cuestionable la oportunidad de esta función, en la medida en que dicha convocatoria corresponde, no al ICAC, sino a las Corporaciones representativas de los auditores de cuentas, cuya iniciativa se canaliza por orden ministerial. Se sugiere, por ello, la supresión de dicha competencia del Comité de Auditoría de Cuentas del ICAC.

Por otra parte, respecto del Consejo de Contabilidad, en el desarrollo de su actividad se beneficiaría de la presencia del Consejo General de Economistas y del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, lo que se propone que diga el artículo 45 comentado.

Artículo 46. Confidencialidad.





- **Apartado 3**: Se propone completar la letra f) de este apartado, que recoge una de las excepciones al deber de secreto del ICAC, del siguiente modo, figurando subrayada la frase propuesta:

"Los resultados de las actuaciones de control de calidad efectuados de forma individualizada a los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, siempre que no identifiquen expresamente a estos, a las auditadas o a terceros intervinientes, en los plazos y con el contenido que se determine reglamentariamente".

Los resultados de las actuaciones de control de calidad individuales deben ser confidenciales, sin perjuicio de que los datos agregados puedan publicarse según la letra b) de este artículo.

Además, la modificación es propuesta de forma congruente con lo sugerido en relación con el artículo 44.4, respecto al hecho de que el contenido y estructura del informe de control de calidad se determine reglamentariamente.

El objetivo perseguido es asegurar el equilibrio entre la función de supervisión y trasparencia que ha de perseguir el ICAC y la confidencialidad de los datos e informaciones obtenidas en los procesos de inspección y control de calidad. Previsiblemente, no todo el contenido del informe en el que se incorporen los resultados de las actuaciones de control de calidad individualizada debería estar *a priori* autorizado para su publicación.

En la práctica, la autorización incluida en el punto f) anterior sin ningún tipo de control o desarrollo normativo supone el levantamiento del deber de secreto. Por otra parte, la información y datos obtenidos por el supervisor en el transcurso de sus actuaciones no se refieren en exclusiva al auditor supervisado sino también en multitud de ocasiones a datos confidenciales o no públicos de las entidades objeto de auditoría, entidades que en principio y salvo las indicaciones que a este respecto pueda tener el ALAC en relación con las EIP no se encontrarían bajo supervisión directa del Instituto.

Por último, sería conveniente evaluar el impacto que sobre la profesión española podría suponer esta publicación de resultados, lo que excede del





contenido del reglamento comunitario, que no prevé actuaciones de este tipo. Hay múltiples ejemplos en el derecho comparado de una estructuración equilibrada entre la parte pública de un informe y la parte confidencial que pueden servir de guía para este propósito

Finalmente, según parece desprenderse del segundo párrafo del apartado 1 de este mismo artículo, la excepción de la obligación de secreto regulada en este artículo es para la jurisdicción penal; sin embargo en la letra c) del apartado 3, se hace extensiva también a la civil. Debería eliminarse esta extensión a la jurisdicción civil de manera generalizada, y limitarse a los procesos civiles en los que el interesado sea parte.

- **Apartado 4**: Se propone completar la letra h) de este apartado, relativo a las personas o entidades a quienes el ICAC puede suministrar información confidencial con sujeción igualmente al deber de secreto, del siguiente modo, figurando subrayada la frase propuesta:

"A los Comités de Auditoría de las entidades de interés público los informes de inspección en la parte que corresponda a los archivos de trabajos de auditoría referentes a la respectiva entidad de interés público en los plazos y con el contenido que se determine reglamentariamente".

La modificación es propuesta de forma congruente con lo propuesto en el artículo 44.4 y 46. f) respecto al hecho de que el contenido y estructura del informe de control de calidad se determine reglamentariamente. El objetivo perseguido es evitar que esta actuación se transforme en una acción sancionadora adicional a las previstas en el capítulo correspondiente del ALAC. Para ello, aspectos como alegaciones realizadas, en su caso, por el auditor, planes de actuación y mejoras implantadas o en proceso de implantación, deberían, cuando menos, ser consideradas con el fin de que los Comités de Auditoría dispongan de información objetiva y carente de todo sesgo.

Por último, habría que evaluar el impacto que tanto para la profesión española como para los propios Comités de Auditoría podrían tener todos los requisitos adicionales que el ALAC prevé respecto al Reglamento (UE) nº 537/2014, como el contenido en el apartado h) anterior.





Artículo 47. Potestad sancionadora administrativa.

- **Apartado 2**: Según el mismo, la denuncia no forma parte del expediente. Esta referencia debe eliminarse, puesto que si un escrito de denuncia da lugar a la incoación de una sanción, su contenido debe ser conocido por el expedientado, so riesgo de merma grave de su derecho de defensa.
- **Apartado 5**: El apartado 5 de este precepto dispone lo siguiente:

"La responsabilidad civil o penal en la que, en su caso, pudieran incurrir los sujetos responsables de las infracciones tipificadas en esta ley será exigible en la forma que establezcan las Leyes que regulan aquellas responsabilidades."

Por lo pronto, este apartado resulta prescindible, por cuanto se limita a realizar una remisión genérica a las leyes. Pero, además, es inexacto, toda vez que, en lo que atañe a la responsabilidad civil, dicha remisión genérica parece olvidar que, no otras leyes, sino el propio artículo 24 del anteproyecto (heredero del artículo 22 del TRLAC) constituye la piedra angular.

Por dicho motivo, se sugiere la eliminación de dicho apartado. Subsidiariamente, si quisiera mantenerse, se solicita que sea más preciso, añadiéndose que, en lo que se refiere a la responsabilidad civil, habrá de estarse a lo dispuesto en el artículo 24 de la ley ahora en anteproyecto.

- Artículo 48. Responsabilidad administrativa.
- **Apartado 1**: Los problemas que suscita el apartado 1 de este precepto al enumerar los potenciales afectados por el ejercicio de la potestad sancionadora del ICAC son consecuencia de la inadecuada definición de las extensiones y los supervisados.

Así, la inclusión entre los posibles sancionados por el ICAC de *"las personas y entidades a que se refieren los artículos 18,19 y 20"* (letra c)) abarca la práctica totalidad de la población y del tejido empresarial, debido al impacto de las "extensiones de las extensiones". La revisión de los artículos 18, 19 y 20 en los





términos solicitados debería conducir a una identificación racional de los eventuales sancionados con arreglo al artículo 48.1 c) del anteproyecto.

Iguales problemas plantea la inclusión de los miembros del comité de auditoría de cuentas de EIP. Las razones que llevaron a objetar su sujeción a la supervisión del ICAC fundamentan ahora la misma opinión crítica de la decisión de someterlos a la potestad sancionadora del ICAC.

- **Apartado 2**: Este apartado, reproducción literal del vigente artículo 31.2 del TRLAC, puede quedar mejor redactado como sigue:

"No se considerará incumplimiento de las normas de auditoría <u>la</u> discrepancia jurídica o técnica razonablemente justificada <u>en su interpretación o aplicación</u>. A estos efectos, y con el fin de posibilitar la verificación de la razonabilidad de la interpretación de las normas de auditoría efectuada por el auditor o la sociedad de auditoría, éstos deberán documentar la razonabilidad de la interpretación realizada."

Artículos 50, 51 y 52. Infracciones muy graves, graves y leves.

Pese a que la Directiva 2014/56/UE ha introducido relevantes cambios en materia disciplinaria, lo cierto es que ninguno de ellos exige una modificación del actual régimen sancionador del TRLAC, que cumple sobradamente los criterios de eficacia y tipificación contemplados en el ordenamiento europeo.

Por este motivo, no pueden ser compartidos los múltiples cambios que se introducen sin explicación en el régimen sancionador, máxime cuanto todos ellos están dirigidos a endurecer una regulación ya de por sí muy estricta, ampliando la brecha entre la disciplina del ejercicio de la auditoría de cuentas y la de cualquier otra actividad profesional. Así, algunas de las modificaciones en borrador parecen tomadas de la legislación de supervisión de las EIP con el objetivo de equiparar el régimen sancionador al que están sujetos los auditores de cuentas con el de las entidades cotizadas o las de crédito, sin tener en cuenta que el riesgo sistémico atribuible a estas entidades no resulta, en absoluto, predicable de la auditoría de cuentas. La función de interés público desempeñada por los auditores de cuentas, ya desde la primitiva





VIII Directiva del Derecho de sociedades, justifica que la supervisión no se desarrolle en régimen de autorregulación, pero no ha de conducir a olvidar que se trata de una actividad profesional.

Entre las modificaciones que, por las razones expuestas, son objetadas, la primera y principal es **el incremento sustancial del catálogo de infracciones muy graves**.

Se ha realizado un estudio detallado de todas las sanciones graves y muy graves publicadas en el BOICAC desde el año 2005 hasta la actualidad, identificando el concreto tipo apreciado, el cual se incorpora como anexo. Atendiendo al número de sanciones impuestas, el resultado de dicho estudio se refleja a continuación:

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Muy graves	1	0	1	2	4	1	2	5	4
Graves	38	33	41	44	49	25	35	25	42
Total	39	33	42	46	53	26	37	30	46
Media anual	39,1111111								

Fuente: BOICAC.

La evolución de las infracciones sancionadas puede reflejarse mediante el siguiente gráfico:



Fuente: BOICAC

Las primeras conclusiones que pueden extraerse de estos datos son:

El número de sanciones graves y muy graves presenta una evolución muy estable, no llegando en términos medios a las 40 al año.





- ❖ Siendo 60.000 el número aproximado de informes emitidos al año, esto implicaría que 1 de cada 1.500 trabajos recibe una sanción grave o muy grave. Es decir, sólo el 0,07%.
- Teniendo en cuenta esta evolución, se puede afirmar que el endurecimiento de las sanciones no obedece en ningún caso a la realidad del sector.

En otras palabras, el incremento sustancial de las infracciones muy graves así como el aumento desmesurado de las sanciones imponibles en los trabajos de auditoría de EIP, sobre el que luego se volverá, son decisiones que carecen de cualquier fundamentación posible en la realidad de la auditoría en España. No se advierte un incremento de malas prácticas que merezca el cambio de la calificación de una infracción de grave a muy grave o que permita cuestionar el carácter disuasorio del actual régimen sancionador. Al revés, los datos recogidos en el estudio demuestran que los incumplimientos sancionados son muy residuales, poniendo de relieve, con carácter general, el buen hacer de los profesionales dedicados a la auditoría de cuentas.

Desde esta perspectiva, el ensanchamiento de las faltas muy graves, al no estar soportado por razón alguna que lo justifique, transmite una idea equivocada del sector, dando a entender que es necesario agravar las infracciones y las penas administrativas para evitar una proliferación de las conductas sancionables, que, en realidad, no existe.

Descendiendo al examen de las concretos tipos sancionados como infracción grave en el TRLAC actual y cuya calificación se pretende elevar a infracción muy grave, cabe constatar lo siguiente:

- La conducta consistente en la realización de trabajos de auditoría de cuentas sin estar inscrito como ejerciente en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas o sin tener prestada fianza suficiente ha sido sancionada un total de 8 veces en los últimos diez años.
- El incumplimiento de la obligación de realizar una auditoría de cuentas contratada en firme o aceptada, por causa imputable al auditor, que quiere sancionarse como infracción muy grave en el caso de EIP, ha sido sancionado 3 ocasiones en los últimos diez años.
- La inobservancia de la obligación de comunicación a los órganos o instituciones públicas con competencias de control o inspección de las





entidades de interés público ha dado lugar a la imposición de **una única** sanción.

La infracción consistente en la firma de un informe de auditoría en nombre de una sociedad de auditoría, por un auditor de cuentas que no esté expresamente designado por dicha sociedad para su realización, hoy infracción grave, pero infracción muy grave según el anteproyecto, permanece inédita, pues nunca se ha castigado.

Estos datos son suficientemente reveladores de la falta de justificación posible de los cambios previstos en el ALAC respecto del régimen en vigor.

De todos estos cambios el más preocupante es el que consiste en convertir en infracción muy grave cualquier inobservancia del régimen de independencia (sin que sea necesario que medie dolo ni negligencia especialmente grave e inexcusable, como contempla el TRLAC). En este mismo tipo infractor muy grave quedaría incluido el incumplimiento del sistema de amenazas y salvaguardas, cuando las medidas de salvaguarda aplicadas sean insuficientes –a juicio del ICAC- o no se hayan establecido, hoy concebida como falta grave en el artículo 34 i) del TRLAC.

El análisis de los artículos 14 y siguientes del anteproyecto ponen de manifiesto, sin ningún género de duda, la extraordinaria complejidad del régimen de independencia, en el que, tal y como está concebido, es perfectamente factible que determinadas circunstancias conceptuadas como causa de incompatibilidad, a la luz de sus extensiones, concurran sin que el auditor sea consciente de ello y, por ende, sin que tengan incidencia alguna en su escepticismo profesional. Estas situaciones no podrían en ningún caso ser equiparadas a otras en las que de forma deliberada se prestasen servicios prohibidos, como la llevanza de la contabilidad de la entidad auditada.

Un régimen sancionador justo está presidido por el principio de proporcionalidad, que se conculca cuando son tratadas de igual modo situaciones completamente dispares. Una violación tal de este principio se produce en el ALAC en lo que al tratamiento sancionador del régimen de independencia se refiere. ¿Cómo puede aceptarse que merezcan la misma calificación de infracción muy grave la realización de la auditoría para una entidad de la que el auditor es administrador y la detección de una amenaza que





no constituya causa de incompatibilidad pero para la que se haya adoptado una salvaguarda que el supervisor, frente al criterio del auditor, considere insuficiente? Se trata de situaciones claramente diferentes que, por consiguiente, han de ser objeto de desigual calificación.

Resulta imprescindible, por ende, graduar la inobservancia del régimen de independencia en infracciones muy graves y graves atendiendo a si concurre o no dolo o negligencia especialmente grave e inexcusable, tal y como se introdujo en 2010.

Por último, procede realizar una reflexión adicional al hilo del estudio adjuntado. De las 352 infracciones graves y muy graves examinadas un total de 279 (es decir, **prácticamente el 80%**) obedecen al incumplimiento de las normas técnicas de auditoría. Éste es un terreno de enorme inseguridad para el auditor de cuentas, toda vez que en muchos casos la valoración reflejada en la resolución sancionadora refleja un entendimiento de las normas técnicas de auditoría que no es compartido por las Corporaciones. Ha de trabajarse, por consiguiente, en la aportación a los auditores de cuentas de criterios interpretativos claros de estas normas, que eviten discrepancias hermenéuticas finalmente resueltas en vía sancionadora, pese a la dicción del artículo 31.2 del TRLAC (artículo 48.2 del anteproyecto).

En línea con los comentarios realizados, se formulan las siguientes propuestas de cambios:

Artículo 50. Infracciones muy graves.

Se considerarán infracciones muy graves:

- a) La emisión de informes de auditoría de cuentas cuya opinión no fuese acorde con las pruebas obtenidas por el auditor en su trabajo, siempre que hubiese mediado dolo o negligencia especialmente grave e inexcusable.
- b) El incumplimiento de lo dispuesto en los artículos 4.1, 4.2 y 5.1 del Reglamento (UE) 537/2014, de 16 de abril, o en los artículos 14, 15, 17, 18, 19, 20, 23.3. 36.1 y 36.2, en relación con el deber de independencia; así como de la obligación de duración máxima de





contratación exigida en el artículo 37.1., siempre que hubiese mediado dolo o negligencia especialmente grave o inexcusable.

- c) La negativa o resistencia manifiesta por los auditores de cuentas o sociedades de auditoría al ejercicio de las competencias de control o disciplina del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas o la falta reiterada de remisión a dicho Organismo de cuanta información o documentos sean requeridos en el ejercicio de las funciones legalmente atribuidas de control y disciplina del ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas, de conformidad con lo establecido en los artículos 43 y 44, siempre que el requerimiento de información haya sido adecuadamente motivado y su preparación no suponga una carga administrativa desproporcionada.
- d) El incumplimiento del deber de secreto establecido en el artículo 29 y demás disposiciones de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.
- e) La utilización en beneficio propio o ajeno de la información obtenida en el ejercicio de sus funciones.
- f) El incumplimiento de la prohibición impuesta con arreglo al artículo 55.3.
- g) El incumplimiento del deber de conservación y custodia establecido en el artículo 28, salvo que concurran causas de fuerza mayor no imputables al auditor de cuentas o a la sociedad de auditoría.
- h) La no emisión del informe de auditoría de cuentas de una entidad de interés público, por causas imputables al auditor de cuentas o a la sociedad de auditoría, incluido el caso en que no concurrieran las circunstancias requeridas en el artículo 5.2 para la falta de emisión del informe de auditoría o la renuncia a continuar con el contrato de auditoría; así como la emisión de ese informe de auditoría que, por razón de la fecha de su emisión, no sea susceptible de cumplir con la finalidad para la que fue encargado el correspondiente trabajo de auditoría, por causas imputables al auditor de cuentas o la sociedad de auditoría.
- i) La no emisión o entrega en plazo del informe adicional para el Comité de Auditoría de las entidades de Interés público, o su entrega con un contenido sustancialmente incorrecto o incompleto.
- j) La realización de trabajos de auditoría de cuentas sin estar inscrito como ejerciente en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas o sin tener prestada fianza suficiente.





- k) El incumplimiento de la obligación de comunicación a los órganos judiciales los hechos o indicios en los términos a que se refiere el artículo 7 del Reglamento (UE) Nº 537/2014, de 16 de abril.
- I) El incumplimiento de la obligación de comunicación a los órganos o instituciones públicas con competencias de control o inspección de las entidades de interés público exigida en el artículo 35.
- m) El incumplimiento de las obligaciones exigidas al Comité de Auditoría de las entidades de interés público, contempladas las funciones 6ª y 7ª del apartado 4 de la disposición adicional decimoctava de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.
- n) La firma de un informe de auditoría en nombre de una sociedad de auditoría, por un auditor de cuentas que no esté expresamente designado por dicha sociedad para su realización.

Artículo 51. Infracciones graves.

Se considerarán infracciones graves:

- a) El incumplimiento de la obligación de realizar una auditoría de cuentas contratada en firme o aceptada, en el caso de designación judicial o por el Registrador Mercantil, por causas imputables al auditor de cuentas o a la sociedad de auditoría, incluido el caso en que no concurrieran las circunstancias requeridas en el artículo 5.2 para la falta de emisión del informe de auditoría o la renuncia a continuar con el contrato de auditoría; así como la emisión de un informe de auditoría que, por razón de la fecha de su emisión, no sea susceptible de cumplir con la finalidad para la que fue encargado el correspondiente trabajo de auditoría, por causas imputables al auditor de cuentas o la sociedad de auditoría.
- b) El incumplimiento <u>manifiesto</u> de las normas de auditoría que pudiera tener <u>tuviera</u> un efecto significativo sobre el resultado de su trabajo y, por consiguiente, en su informe.
- c) El incumplimiento de lo dispuesto en los artículos 4.2 y 5.1 del Reglamento (UE) 537/2014, de 16 de abril, y artículos 14, 15, 17, 18, 19 o 20, en relación con el deber de independencia, siempre que no hubiese mediado dolo o negligencia especialmente grave e inexcusable, o el incumplimiento de lo dispuesto en los artículos 21, 22, 23.1 y 23.2, 37.2 y 37.3





- d) La falta de remisión al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de aquellas informaciones, de carácter periódico o circunstancial, exigidas legal o reglamentariamente, cuando hayan transcurrido tres meses desde la finalización de los plazos establecidos para ello, o la remisión de dicha información cuando sea sustancialmente incorrecta o incompleta; así como cualquier otra actuación obstativa del auditor de cuentas o sociedad de auditoría al ejercicio de las competencias de control o disciplina del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas que no merezca la consideración de infracción muy grave.
- e) La aceptación de trabajos de auditoría de cuentas que superen la capacidad anual medida en horas del auditor de cuentas, de acuerdo con lo establecido en las normas de auditoría de cuentas.
- f) El incumplimiento de lo establecido de la obligación de comunicación a los órganos o instituciones públicas con competencias de control o inspección de las entidades de interés público exigida en el artículo 35, e así como la emisión del informe o comunicación a que se refiere dicho precepto que contenga información sustancialmente incorrecta o incompleta.
- g) La emisión de un informe, identificándose como auditor de cuentas, en un trabajo distinto a los que se regulan en el artículo 1, o distinto a aquellos que, no teniendo la naturaleza de auditoría de cuentas estén atribuidos por ley a auditores de cuentas, cuando su redacción o presentación pueda generar confusión respecto a su naturaleza como trabajo de auditoría de cuentas.
- h) El incumplimiento de lo establecido en el artículo 14, en relación con las medidas de salvaguarda aplicadas, cuando estas sean <u>manifiestamente</u> insuficientes o no se hayan establecido.
- i) La falta <u>sustancial</u> de cumplimiento en plazo de los requerimientos formulados en el control de calidad a que se refiere el artículo 44, <u>salvo que se acredite la imposibilidad de su cumplimiento en el plazo originalmente otorgado o falta sustancial del cumplimiento en plazo de dichos requerimientos.</u>
- j) El incumplimiento de la obligación de publicar el informe anual de transparencia; de la obligación de comunicar y justificar las razones de no incluir información sobre la identificación de entidades de interés público; o cuando el informe publicado contenga información





sustancialmente incorrecta o incompleta, de acuerdo con el contenido previsto en el artículo 34, <u>cuando hayan transcurrido tres meses desde la finalización de los plazos establecido para ello, siempre que no concurran causas de fuerza mayor.</u>

- k) La negativa o resistencia por parte de los sujetos no auditores a que se refieren los artículos 19, y 20 y 43.1, al ejercicio de las competencias de control o disciplina del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas o la falta de remisión a dicho Organismo de cuanta información o documentos sean requeridos en el ejercicio de dichas competencias, con arreglo a lo establecido en los artículos 43 y 44, siempre que el requerimiento de información haya sido adecuadamente motivado y su preparación no suponga una carga administrativa desproporcionada.
- I) La inexistencia o falta sustancial de aplicación de sistemas de control de calidad internos por parte de los auditores de cuentas o sociedades de auditoría; el incumplimiento de la obligación de llevanza de los registros establecidos en los artículos 26, 27, 39 y 40 respecto de la organización interna del auditor o su llevanza sustancialmente incompleta o incorrecta; o la falta de realización de la revisión de control de calidad a que se refiere el artículo 8 del Reglamento (UE) Na 537/2014, de 16 de abril, antes de emitirse el informe de auditoría.
- II) La falta de comunicación del El incumplimiento no subsanado de alguno de los requisitos exigidos a los auditores de cuentas o sociedades de auditoría para la inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas como ejercientes o sociedades de auditoría, cuando hayan continuado ejerciendo su actividad.
- m) El incumplimiento de lo dispuesto en el artículo 8.7 en cuanto al sequimiento de formación continuada.
- n) El incumplimiento de la obligación de permitir al auditor de cuentas o sociedad auditora sucesora, en el caso de sustitución del auditor de cuentas de la entidad auditada, o al auditor de cuentas o sociedad de auditoría del grupo, en el caso de auditoría de cuentas consolidadas, el acceso a la documentación relacionada con la entidad auditada o con las entidades consolidadas, respectivamente.
- ñ) El incumplimiento de las obligaciones exigidas al Comité de Auditoría de las entidades de interés público, contempladas en las





funciones 4ª y 5ª del apartado 4 de la disposición adicional decimoctava de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.

- <u>n</u>) La no emisión o entrega en plazo del informe adicional para el comité de auditoría de las entidades de Interés público por causas imputables al auditor, o su entrega con un contenido sustancialmente incorrecto o incompleto.
- o) La realización de trabajos de auditoría de cuentas sin estar inscrito como ejerciente en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas o sin tener prestada fianza suficiente.
- p) El incumplimiento de la obligación de comunicación a los órganos judiciales los hechos o indicios en los términos a que se refiere el artículo 7 del Reglamento (UE) Nº 537/2014, de 16 de abril.
- q) La firma de un informe de auditoría en nombre de una sociedad de auditoría, por un auditor de cuentas que no esté expresamente designado por dicha sociedad para su realización.

> Artículo 53. Sanciones.

La redacción de este precepto coincide sustancialmente con la del artículo 36 del TRLAC vigente.

El cambio más reseñable consiste en la elevación de 12.000 a 18.000 euros el importe máximo de la multa que puede ser impuesta al auditor individual por la comisión de una infracción grave (apartado 2).

Por las mismas razones que se esgrimieron al objetar la elevación de las infracciones, procede oponerse a dicho cambio, que no tiene justificación.

Artículo 54. Sanciones por infracciones cometidas por auditores de cuentas y sociedades de auditoría en relación con entidades de interés público y por sujetos no auditores.

Este precepto, como punto de partida, multiplica por dos todos los parámetros aplicables a las sanciones (cantidad facturada por el trabajo de auditoría, honorarios facturados por actividad de auditoría de cuentas en el último ejercicio y las cuantías a tanto alzado).





Como resultado de dicha multiplicación, aunque ello es confuso en el texto, pareciera que pueden ser impuestas, por ejemplo, por infracciones muy graves al auditor individual una multa entre doce y dieciocho veces la cantidad facturada o a la sociedad de auditoría entre seis y doce por ciento de los honorarios facturados el ejercicio anterior.

Estos parámetros no guardan ninguna correlación ni siquiera con los previstos para las propias EIP (los cuales, como ha sido indicado, no deberían ser el punto de comparación, sino el régimen disciplinario de otras actividades profesionales). Así, por ejemplo, en el artículo 102 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, de acuerdo con la reciente redacción dada a este precepto por la Ley 10/2014, de 26 de junio, de ordenación, supervisión y solvencia de entidades de crédito, se utilizan como parámetros de las infracciones muy graves el quíntuplo del beneficio bruto obtenido como consecuencia de los actos u omisiones en que consista la infracción o el 5 por ciento de los recursos propios de la entidad infractora.

Para evitar tales objeciones, si quisiera contemplarse de manera diferenciada la situación de la auditoría de EIP en materia sancionadora, lo que no viene exigido por el Derecho europeo, se considera que, a la vista de las exigencias del principio de proporcionalidad, el máximo incremento admisible debería fijarse en un 20% respecto de la sanción que resultase con arreglo a las reglas generales. Con este límite, la procedencia o no de un incremento y el concreto porcentaje tendría que justificarse en atención a la concreta EIP afectada, considerando que, pese al paso que el ALAC pretende dar para aproximar esta noción a la del resto de países europeos, todavía se incluyen en este concepto entidades de importancia muy dispar. Se ofrece una redacción en el sentido apuntado:

"Cuando la imposición de una sanción de multa sea consecuencia de un trabajo de auditoría de cuentas en relación con una entidad de interés público o del incumplimiento de obligaciones impuestas a quienes son auditores de entidades de interés público, la cuantía de la misma aplicar podrá incrementarse, según corresponda y en atención a la naturaleza e importancia de la entidad auditada y de las consecuencias de la infracción, en un 20% de la que correspondería aplicar, con carácter general, conforme al artículo 53."





Las cuantías mínimas de sanción previstas en el artículo 54 deben ser revisadas con arreglo al criterio expuesto, de modo que la multa mínima para infracciones relacionadas con EIP no se incrementen en más de un 20% respecto de las reglas generales. De lo contrario, pueden obtenerse resultados absolutamente desproporcionados.

Por último, debe rechazarse igualmente la previsión orientada a añadir a la sanción pecuniaria la prohibición de auditar EIP durante 5 años, prohibición que puede expulsar del mercado a sociedades de auditoría solventes, por la comisión de una sola infracción.

Debería concretarse también en relación con las infracciones apreciadas en la auditoría de EIP cuál es la sanción máxima.

Artículo 55. Determinación de la sanción y otras normas.

El apartado 4 tiene la siguiente dicción:

"Adicionalmente a las sanciones impuestas por infracciones muy graves o graves consistentes en retiradas o suspensiones de la autorización y bajas definitivas o provisionales en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, se impondrá a los sujetos infractores la sanción de inhabilitación para ejercer cargos de administrador en sociedades de auditoría por el mismo periodo por el que se impongan aquellas."

Se solicita la supresión de este apartado, que incide de nuevo en el endurecimiento del régimen sancionador, lo que, por las razones explicadas, carece de fundamento.

Artículo 56. Ejecutividad de las resoluciones.

Este artículo prevé en el párrafo primero de su apartado 1 la publicidad de las sanciones que "hubieren ganado firmeza en vía administrativa", mediante la publicación de su parte dispositiva en el BOICAC y su inscripción en el ROAC, permitiéndose asimismo el acceso a dicha información a través de la página web del ICAC. En el párrafo segundo del mismo apartado se establece que cuando





las sanciones sean recurridas en vía contencioso-administrativa, se hará constar dicha circunstancia en el ROAC y, de ser posible, se indicará el estado de tramitación del recurso y el resultado del mismo.

El apartado 3 señala que la inscripción de las sanciones en el ROAC y su acceso en la página web del ICAC se cancelará transcurridos cinco, seis y siete años desde que hayan adquirido firmeza en vía administrativa, respectivamente, por infracciones leves, graves y muy graves.

Por otro lado, el apartado 4 prevé los casos en que las sanciones firmes podrán inscribirse en el ROAC con carácter confidencial, sin proceder a su publicación, con carácter excepcional.

Las anteriores previsiones no se corresponden con exactitud con lo dispuesto en los artículos 30.3 y 30 quáter de la Directiva 2006/43/CE, modificada por la Directiva 2014/56/UE, que contemplan la difusión pública de las sanciones impuestas por las autoridades competentes a los auditores legales y sociedades de auditoría en su sitio Internet oficial durante un periodo mínimo de cinco años.

A este respecto, se hace preciso poner de manifiesto diversas observaciones:

• En primer lugar, la directiva prevé en el apartado 1 de su artículo 30 quáter la publicidad de las sanciones "con respecto a las cuales se hayan agotado o hayan prescrito todas las vías de recurso", aunque señala a continuación que "cuando los Estados miembros permitan la publicación de las sanciones recurridas, las autoridades competentes publicarán también en su sitio Internet oficial (...) información sobre el estado en que se encuentra el recurso y el resultado del mismo".

El anteproyecto contempla la publicidad de las sanciones una vez "hubieren ganado firmeza en vía administrativa", en lugar de en el momento en que se han agotado o prescrito todas las vías de recurso. Por esta razón, se acoge a la segunda de las previsiones de la directiva antes citada, contemplando la publicidad de los recursos interpuestos contra las sanciones, así como de su estado de tramitación y del resultado de los mismos.





Se propone, en consecuencia, que el ALAC prevea en el primer párrafo del apartado 1 de este artículo que las sanciones sean publicadas una vez se hayan agotado o hayan prescrito todas las vías de recurso. De este modo sería coherente la supresión del párrafo segundo del mismo artículo, ya que la sanción sería pública una vez agotada, en su caso, la vía judicial contencioso administrativa. Tal proceder permitiría mantener la reputación de los auditores de cuentas puesto que solo se publicarían las sanciones impuestas a los mismos una vez carecen de la posibilidad de ser anuladas.

 El artículo 56.3 otorga el mismo régimen a la cancelación y a la publicidad de la sanción, cuestiones que han de ser deslindadas.

Respecto de la cancelación de las sanciones, no hay razón alguna para alterar el régimen previsto en la actualidad en el artículo 88 del RAC, que prevé que las sanciones sean canceladas una vez transcurridos uno, dos y tres años desde su cumplimiento, respectivamente, por infracciones leves, graves y muy graves. Se solicita mantener este régimen o, subsidiariamente, no indicar nada a este respecto para la regulación en sede reglamentaria.

En cuanto a la publicación de la sanción en el sitio internet oficial ICAC, ésta ha de prolongarse durante un período de cinco años desde la firmeza en vía administrativa por imperativo de la directiva. Se pide que este plazo de cinco años rija para todas las sanciones, ante la inexistencia de motivo alguno por el que deba alargarse más allá de lo previsto en el ordenamiento comunitario.

 Por otro lado, la directiva prevé en el apartado 2 de su artículo 30 quáter las circunstancias concretas en que las autoridades competentes publicarán las sanciones impuestas de manera anónima, que se contemplan parcialmente en el apartado 4 del artículo 56 del ALAC, al referirse a los supuestos de inscripción de las sanciones con carácter confidencial, sin proceder a su publicación.

El ALAC menciona los supuestos en que la publicación de la sanción pudiera poner en peligro la estabilidad de los mercados financieros o una investigación penal en curso y aquellos en que la publicación de la sanción pudiera causar un perjuicio desproporcionado a las instituciones o personas afectadas en relación con las que se haya cometido la infracción.





Se propone añadir, en consecuencia, el tercer supuesto contemplado en la directiva, aquel en que la publicación de los datos personales, en los casos en que la sanción se imponga a una persona física, resulte desproporcionada, a partir de una evaluación previa obligatoria de la proporcionalidad de tal publicación.

Artículo 57. Prescripción de las infracciones.

Este precepto prolonga injustificadamente los plazos de prescripción de las infracciones cometidas en relación con la auditoría de EIP. En este sentido, en el ALAC dicho plazo pasa de dos a tres años en las falta graves y de tres a cinco años en las muy graves.

Se aparta, pues, este precepto, de los plazos de prescripción generales previstos en el artículo 132.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las Administraciones Públicas y del procedimiento administrativo común, para los casos en los que las leyes no establezcan otra cosa. Tales plazos son de tres años, para las infracciones muy graves, dos años para las graves y seis meses para las leves; y de tres años, dos años y un año para las sanciones impuestas por faltas muy graves, graves y leves, respectivamente.

Como señalara el Consejo de Estado en su dictamen 565/2013, de 24 de julio, no cabe admitir ampliaciones injustificadas mediante las que se distancie de forma notable de las reglas generales de prescripción de las infracciones y sanciones administrativas, en particular, en casos llamativos en los que para las infracciones muy graves se equipare el plazo de prescripción (cinco años) al que para muchos delitos prevé el artículo 131 del Código Penal.

En el presente caso la decisión de ampliar los plazos de prescripción en relación con las infracciones en auditorías de EIP trata de justificarse en la exposiciones de motivos del anteproyecto "por la complejidad de las investigaciones que pudieran realizarse, acomodándose esos plazos a los que se prevén en régimen es sancionadores del derecho comparado del sector financiero". Debe rechazarse este razonamiento una vez más, considerando que en la construcción del régimen sancionador de la auditoría de cuentas no puede emplearse como parámetro un sector normativo como el financiero, por cuanto





consiste en una actividad profesional. A ello hay que añadir que, dada la amplitud de la noción de EIP, la aludida comparación resulta todavía más inapropiada si se toman en consideración entidades como los fondos de pensiones o las que en el futuro se incluyan en este concepto por volumen de negocios o número de empleados.

Se solicita, pues, la supresión del segundo inciso del artículo 57.1.

Artículo 58. Prescripción de las sanciones.

Igual razonamiento conduce a objetar el segundo inciso del artículo 58.1, cuya supresión también se pide.

> Artículo 61. Comisión de Órganos Europeos de Supervisión de Auditores.

El párrafo tercero de este artículo se refiere, a través de sus tres apartados, a la información que, como mínimo, ha de proporcionar el ICAC a la Comisión de Órganos Europeos de Supervisión de Auditores (COESA).

El citado párrafo dispone lo siguiente:

"Adicionalmente, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas proporcionará a la Comisión de Órganos Europeos de Supervisión de Auditores, como mínimo, la siguiente información:

- a) Con carácter anual, información agregada en relación con las medidas administrativas y sanciones impuestas en el ejercicio de sus competencias de supervisión.
- b) Con carácter puntual y a la mayor brevedad posible, sobre las sanciones impuestas a las sociedades de auditoría y auditores de cuentas que supongan la retirada de autorización o baja definitiva en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, así como la suspensión de la autorización y baja temporal de hasta 5 años en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.
- c) Con carácter puntual y a la mayor brevedad posible de suspensión de hasta 3 años, sobre las sanciones impuestas a miembros de un órgano de administración o gestión de una entidad de interés público por el incumplimiento de los deberes impuestos por esta ley".





Este precepto pretende ser la transposición al Derecho español del artículo 30 septies de la Directiva 2006/43/CE, introducido por la Directiva 2014/56/UE, según el cual:

- "1. Las autoridades competentes facilitaran cada año al COESA la información agregada relativa a todas las medidas administrativas y todas las sanciones impuestas de conformidad con el presente capítulo. El COESA publicará dicha información en un informe anual.
- 2. Las autoridades competentes comunicarán inmediatamente al COESA todas las prohibiciones temporales a que se refiere el artículo 30 bis, apartado 1, letras c) y e)".

A su vez, el artículo 30 bis. 1 de la directiva prevé lo siguiente en sus apartados c) y e):

- "1. Los Estados miembros dispondrán que las autoridades competentes tengan la facultad para adoptar o imponer como mínimo las siguientes medidas y sanciones administrativas por infracciones de lo dispuesto en la presente Directiva y, cuando sea aplicable, de lo dispuesto en el Reglamento (UE) n° 537/2014: (...)
- c) una prohibición temporal de hasta 3 años de duración por la que se aparte al auditor legal, a la sociedad de auditoría o al principal socio auditor de la realización de auditorías legales y/o la firma de informes de auditoría; (...)
- e) una prohibición temporal de hasta 3 años de duración por la que se aparte a un miembro de una sociedad de auditoría o a un miembro de un órgano de administración o gestión de una entidad de interés público del ejercicio de funciones en sociedades de auditoría o entidades de interés público".

A la vista de lo anterior, es evidente que el anteproyecto va más allá que la propia directiva. Ello es así por cuanto, de conformidad con el artículo 61 del ALAC, el ICAC está obligado a remitir a COESA tanto la información agregada en relación con las medidas administrativas y sanciones impuestas con carácter anual (letra a)), como la relativa a determinadas sanciones de suspensión de hasta tres años con carácter puntual e inmediato (letra c)), tal y como prevé la directiva. Sin





embargo, el mismo precepto obliga al ICAC a remitir a COESA, con carácter puntual y a la mayor brevedad posible, la información relativa a las sanciones impuestas a las sociedades de auditoría y auditores de cuentas que supongan la retirada o suspensión de autorización o baja definitiva en el ROAC, o temporal de hasta 5 años, que no está prevista en aquélla.

En consecuencia, se propone la supresión del citado apartado b) del artículo 61 del ALAC.

Si ya de por sí resulta gravoso para los auditores y sociedades de auditoría que las sanciones impuestas a los mismos por el ICAC sean publicadas de tal manera que vean mermada públicamente (a nivel europeo) su reputación, de cara a ser contratados por una entidad perteneciente a cualquier Estado miembro, teniendo en cuenta que las sanciones de retirada o suspensión de autorización o baja definitiva en el ROAC, o temporal de hasta 5 años, forman parte de las "medidas administrativas y sanciones impuestas" a que se refiere la letra a) del artículo 61 del ALAC, no parece necesario recoger estas sanciones específicas en un apartado diferente para su comunicación inmediata a COESA, bastando por tanto la comunicación anual de éstas prevista en la directiva.

Subsidiariamente, en caso de mantenerse la referida letra b), se sugiere la siguiente redacción alternativa:

- "b) Con carácter puntual, sobre las sanciones impuestas a las sociedades de auditoría y auditores de cuentas que supongan la retirada de autorización o baja definitiva en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, así como la suspensión de la autorización y baja temporal de hasta 5 años en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, una vez se hayan agotado o hayan prescrito todas las vías de recurso sobre dichas sanciones".
- Artículo 63. Colegios de supervisores de auditoría de cuentas.

Se propone sustituir el término "Colegio" por "órgano colegiado" por resultar más apropiado y acorde a nuestra tradición jurídica.

Artículo 65. Tasa del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la expedición de certificados o documentos a instancia de parte y por las





inscripciones y anotaciones en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

En primer lugar y con carácter general, debe ha de ponerse de manifiesto, que de conformidad con lo dispuesto en el Auto 383/2005, de 25 de octubre, del Tribunal Constitucional, lo que verdaderamente somete a tributación este gravamen no es la actividad de control y verificación del ICAC, sino la mera realización de informes de auditoría, actividad que no puede ser gravada por una tasa. Así, el Tribunal Constitucional en su Auto 383/2005, de 25 de octubre, señaló que "lo que verdaderamente se somete a tributación con el citado gravamen no es —como podría deducirse de la definición legal de su hecho imponible— la actividad de control y verificación del ICAC —que puede o no existir—, sino la mera realización de informes de auditoría de cuentas", entendiéndose que el artículo 44 del TRLAC regula, no una tasa, sino un impuesto, el respeto del principio de capacidad económica exigiría que la fijación de la cuota tributaria tuviera en cuenta el índice revelador de riqueza que se atribuye a la emisión del informe de auditoría en cuanto actividad remunerada por la que se devengan unos honorarios. Por ello, concibiéndose el gravamen como un impuesto, la determinación de la cuota tributaria tiene que establecerse, conforme a la jurisprudencia constitucional, en función de la capacidad económica.

Por tanto, se propone introducir el término correcto, sustituyendo la denominación de tasa por la de impuesto. No resulta de recibo que, habiendo aclarado el Tribunal Constitucional la naturaleza del tributo, perviva en la nueva legislación el mismo error terminológico.

- **Apartado 4**: Este apartado prevé que "La cuota tributaria de esta tasa consistirá en una cantidad fija de 91,90 euros por cada informe de auditoría emitido. Dicha cuantía fija será de 183,80 euros en el caso de que los honorarios facturados por el informe de auditoría emitido sea superior a 30.000 euros".

Sobre este particular se hace saber que una y otra cantidad (91,90 y 183,80 €) son las vigentes en 2011.

Tanto la configuración de la cuota, sin distinción entre la auditoría de EIP y no EIP, como su cuantía difieren de las vigente y de la modificación prevista en el





proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2015. El anteproyecto lleva al sector a confiar en la reducción del impuesto, por lo que se solicita la enmienda del proyecto presupuestario actualmente en tramitación parlamentaria.

En cualquier caso, interesa apuntar que la distinción, a la hora de determinar la cuota tributaria, en función de si el informe de auditoría versa o no sobre las cuentas de una EIP, en realidad, no revela una diferente capacidad económica, con la consiguiente vulneración del principio de igualdad del artículo 14 de la Constitución, al ser tratadas de forma igualitaria dos situaciones que manifiestan indicadores de riqueza distintos. Por consiguiente, tal y como indica el anteproyecto, las distintas cuotas solamente pueden fijarse en función de los honorarios cobrados.

Artículo 66. Tasa del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la expedición de certificados o documentos a instancia de parte y por las inscripciones y anotaciones en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

Se propone eliminar este artículo, a través del cual se prevé la creación de una nueva tasa, por las siguientes razones:

- 1) En un escenario de crisis económica como el actual, y de acuerdo con la política económica anunciada por el Gobierno, no tiene sentido la creación de nuevas figuras tributarias que incrementen el esfuerzo fiscal de las empresas del sector y de sus clientes, quienes soportan de manera indirecta su pago.
- 2) El ICAC se financia a través de la denominada incorrectamente "Tasa del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por emisión de informes de auditoría de cuentas" que, de acuerdo con el citado Auto del Tribunal Constitucional 383/2005, de 25 de octubre, constituye un impuesto, a través del cual se financia la práctica totalidad de la actividad del ICAC, tal y como aparece reflejado en las Leyes de los Presupuestos Generales del Estado. Teniendo en cuenta que dicho impuesto se utiliza para financiar las actividades del ICAC en general, no tiene sentido crear una nueva figura tributaria, ya que ello supondría financiar por duplicado una misma actividad.





3) El ICAC está sobre financiado, por lo que las medidas a adoptar deben de ir en la dirección opuesta. El tipo de la denominada "Tasa del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por emisión de informes de auditoría de cuentas" se ha elevado un 22,4% en los últimos cuatro años. Se prevé que en 2015 esta tasa pueda verse incrementada un 9%, salvo que se introduzca una enmienda para acomodar los presupuestos al ALAC. A pesar de que, según el proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2015 "la tasa del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por emisión de informes de auditoría de cuentas se incrementa al objeto de adecuarse al coste real de dichos servicios", lo cierto es que ni los costes de los controles de calidad ni de ninguna otra partida presupuestaria del ICAC han sufrido un incremento equivalente a este importe, creciendo en términos generales un 2,5% en 2015. El incremento del tipo impositivo de la tasa coincide con un remanente de tesorería acumulado a lo largo de los últimos años por el ICAC de 22,9 millones de € (dato de 2013, último publicado), el doble de sus presupuestos para 2015, y contrasta con la caída que ha sufrido la facturación por hora del sector en los últimos años. En 2013, la facturación por hora de sociedades descendió un 1,8% hasta los 67,46 euros con respecto a 2012, mientras que la facturación por hora de individuales cedió un 17,2% hasta los 55,66 euros. En términos globales, la facturación por hora total se recortó en un 2,8% hasta situarse en 66,70 euros.

Por lo demás, procede subrayar que, al no ir acompañado el anteproyecto de la preceptiva memoria del análisis de impacto normativo, no se ha tenido acceso a los datos de la memoria económica para un estudio más profundo.

Ello perjudica, una vez más, el derecho a formular alegaciones de los participantes en el presente trámite de información pública.

Disposición adicional segunda. Auditoría en entidades del sector público.

El sector público tiene un peso cada vez mayor en la economía nacional, a través de las diferentes entidades que conforman el sector público.

En cualquier entidad privada la información económica financiera contenida en las cuentas anuales es utilizada por los gestores de la sociedad, por sus accionistas, por los terceros que mantienen relaciones económicas con las





entidades, por los órganos encargados de vigilar el correcto funcionamiento de los mercados de valores, etc. De ahí la necesidad de que dicha información sea verificada por un tercero ajeno que emita un juicio profesional sobre en qué medida la información económico financiera que tienen la obligación de facilitar las entidades es fiable. En caso de no serlo, las decisiones que se toman partiendo de la misma estarán viciadas.

Del mismo modo que no se discute la necesidad de que la información económica de las entidades privadas sea auditada, tampoco se cuestiona en ningún sistema democrático que las cuentas en que se refleja la información económico financiera de las entidades públicas debe ser verificada por una organización independiente de la entidad auditada. Este requisito es fundamental para los propios gestores, para los órganos políticos de los que dependen los gestores y para el Parlamento, que tiene que controlar en representación de los ciudadanos el conjunto de la gestión económico financiera pública. La auditoría de cuentas es una garantía de la transparencia de la gestión económica pública.

La amplia relación de principios que caracterizan la actividad económicofinanciera del sector público puede sintetizarse en el **principio de transparencia**, ya que su implantación puede evaluarse como la condición necesaria y, en muchas ocasiones, suficiente de que dicha actividad se ha sometido a los principios de legalidad, eficiencia, eficacia y economía identificativos de una buena gestión.

La disposición adicional segunda brinda la ocasión idónea para favorecer la auditoría del sector local, donde el grado de control por los organismos administrativos de control interno y externo es muy inferior. Por este motivo, se solicita la inclusión de la obligación de los municipios que cumplan determinados parámetros de tamaño e importancia económica de auditar sus cuentas.

Por lo demás, no se conoce la razón por la que se pretenda congelar a nivel legislativo el régimen previsto en la disposición adicional quinta del RAC, por lo que, a falta de justificación, se considera que el rango reglamentario continúa siendo el adecuado.





Subsidiariamente, para el caso de que se mantenga la regulación, se propone la siguiente precisión al apartado 4, orientada a favorecer la decisión de las entidades del sector público que, en aras de la transparencia, decidan voluntariamente auditar sus cuentas:

"Los trabajos de auditoría de cuentas realizados por un auditor de cuentas o sociedad de auditoría inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas sobre las cuentas anuales o estados financieros u otros documentos contables de entidades integrantes del sector público estatal, autonómico o local que, bien, conforme a su normativa de aplicación, se encuentran obligados legalmente a someter sus cuentas anuales a la auditoría de cuentas prevista en el artículo 1 de la presente ley, están sujetos a lo dispuesto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, bien lo decidan así voluntariamente sus órganos de gobierno. En particular, están sujetos a la citada normativa reguladora de la actividad de auditoría los trabajos de auditoría realizados por un auditor de cuentas o sociedad de auditoría inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas sobre las cuentas anuales de las sociedades mercantiles pertenecientes al mencionado sector público sujetas a la obligación de someter sus cuentas anuales a auditoría conforme a la normativa mercantil".

Como puede comprobarse, se propone eliminar asimismo eliminar la exclusión de la auditoría externa "cuando dichas cuentas o estados no se formulen con arreglo a la normativa contable del sector público o los trabajos de auditoría no se realicen con arreglo a las normas de auditoría aplicables del sector público".

La auditoría que regula el artículo 1 del ALAC no puede ni debe quedar descartada por el hecho de que las cuentas hayan sido formuladas con arreglo a la contabilidad pública.

Disposición adicional octava. Auditores de cuentas y sociedades de auditoría de entidades de interés público.

Esta disposición contiene una habilitación al poder reglamentario para "determinar los requisitos relacionados con la estructura organizativa y la dimensión que deben cumplir los auditores de cuentas o las sociedades de





auditoría que realizan las auditorías de las entidades de interés público. Entre dichos requisitos se incluirán los referidos al número de auditores de cuentas, al número de empleados y a la calidad contrastada de los sistemas de control internos".

Se trata, por ende, de una habilitación amplísima para introducir barreras en el mercado de la auditoría, en la medida en que se remite a un desarrollo por real decreto la determinación de las firmas auditoras que pueden o no pueden auditar EIP. Y ello sin tener en cuenta que, dado el enorme impacto de la definición de EIP en nuestro ordenamiento (respecto de la que el borrador apunta un tímido primer paso de posible mejora, pero que dista de poder entenderse resuelto), existen multitud de EIP que, por su envergadura, no precisan medios específicos en absoluto.

En consecuencia, se solicita la supresión de la disposición adicional aludida, en la medida en que contiene una habilitación inapropiada para introducir por vía reglamentaria barreras a la libre competencia.

Disposición adicional décima. Creación de los Cuerpos Superior y Técnico de Inspectores de Auditoría de Cuentas y de Normalización Contable y del Cuerpo Administrativo de la Inspección de Auditoría de Cuentas.

No es posible emitir un posicionamiento acerca de esta novedad a falta de toda concreción de los requisitos para el acceso a estos cuerpos, que deberían contenerse en el anteproyecto y ser acordes a la experiencia y requisitos para el ejercicio de la auditoría de cuentas.

Procede, por ende, remitirnos a las reflexiones acerca del modelo de supervisión realizadas al hilo del artículo 45.

Disposición transitoria tercera. Duración máxima del período de contratación de auditores.

De conformidad con esta disposición:

"Se entenderá incluido en el cómputo de los plazos, a que se refieren los artículos 37.1 y 37.2, el número de años transcurridos,





incluidos tanto los correspondientes al periodo inicial como en su caso a las prórrogas acordadas, hasta la fecha de entrada en vigor de esta ley, siendo obligatoria la rotación siempre y cuando, al término de dichos plazos de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 41 del Reglamento (UE) nº 537/2014, de 16 de abril o, en su defecto, en los años siguientes, la entidad auditada tenga la condición de entidad de interés público."

Al hilo de esta disposición, resulta procedente una doble reflexión:

i) En cuanto a la remisión al régimen transitorio del artículo 41 del reglamento europeo, cabe señalar que, de acuerdo con el mismo, si una firma auditora lleva más de veinte años con el mismo cliente EIP, tendrá seis años para rotar contados desde la entrada en vigor del reglamento en 2014, esto es, hasta el 17 de junio de 2020; y si ha prestado servicios de auditoría durante más de once pero menos de veinte, el plazo para rotar es de nueve años, hasta el 17 de junio de 2023. La cuestión más oscura es qué sucede cuando el encargo se está ejecutando desde hace menos de once años, ante la falta de claridad del apartado 3 del artículo 41. La interpretación más extendida es que en tal supuesto el plazo para rotar es de doce años, hasta el 17 de junio de 2026 (siempre que el plazo general de rotación sea de diez años), lo que ofrece una graduación lógica. Sin embargo, hay algunas voces que no comparten esta visión y entienden que la rotación tendría que producirse en el plazo de diez años (o inferior que se fije) desde que se inició el encargo.

Ello supondría obligar a rotar de firma en el año 2016, al producirse la eficacia del reglamento europeo, para todos aquellos suscritos entre 2003 y 2006 (situación que se vería incluso empeorada de fijarse, el plazo máximo de rotación en menos de diez años).

Son muchos los argumentos que cabe invocar en apoyo del criterio que se defiende. Entre ellos: la racionalidad y coherencia del sistema, que conduce necesariamente a otorgar plazos más cortos de rotación cuanto más larga haya sido la relación previa y no a la inversa; la evitación de las interferencias en el mercado de auditoría (por el denominado "cliff efect") que se producirían al obligar a rotar de forma inmediata a un altísimo número de EIP; y la vulneración del principio de irretroactividad de la norma desfavorable, habida cuenta de que, si prosperara la interpretación objetada, en la fecha de eficacia del reglamento





se encontrarían en situación de incumplimiento (y, por consiguiente, sancionable) todas las firmas auditoras y EIP auditadas que no hubiesen rotado antes de la aplicabilidad de la disposición europea en un encargo iniciado entre 2003 y 2006.

Ante esta situación, se solicita que se promueva ante las instancias europeas una interpretación racional del artículo 41.3 del Reglamento (UE) nº 537/2014, que permita una aplicación gradual de la obligación de rotación, otorgando un plazo mayor cuanto más breve haya sido el encargo de auditoría con la EIP.

ii) Aunque la redacción de la disposición transitoria es confusa, parece hacerse eco del criterio interpretativo conforme al cual, para el cálculo de la rotación, lo determinante es si la entidad tiene la consideración o no de EIP al finalizar el plazo de rotación. Esta interpretación ya ha sido objetada con fundamento en los argumentos jurídicos expuestos en el informe de Clifford Chance, que ha dado lugar a la eliminación de dicho criterio hermenéutico, contrario al sostenido por la Comisión Europea en el documento de 3 de septiembre de 2014, del artículo 37.1 del anteproyecto.

No puede, por las razones aludidas, mantenerse dicho criterio en la disposición transitoria tercera.

Disposición final decimoquinta. Entrada en vigor.

La disposición final decimoquinta del ALAC señala en su apartado 1 que "esta ley entrará en vigor el día 17 de junio de 2016, salvo las siguientes disposiciones, que entrarán en vigor transcurridos 20 días desde la publicación de esta ley en el Boletín Oficial del Estado: a) El artículo 11, b) La disposición final décima, en relación con las entidades de interés público".

La disposición citada entra en contradicción con la disposición adicional décima del ALAC, que prevé la entrada en vigor de lo dispuesto en ella "a partir del día siguiente al de la publicación en el Boletín Oficial del Estado de esta ley". También se produce una antinomia con la disposición transitoria segunda del ALAC, que establece que "las sociedades de auditoría deberán realizar las





correspondientes modificaciones para adaptarse a lo exigido en el artículo 11 antes del 17 de junio de 2016".

En consecuencia, se propone resolver las mencionadas contradicciones. A estos efectos, es importante respetar, en lo que concierne al artículo 11, el plazo que prevé la disposición transitoria segunda.

Cuarta.- A modo de conclusión: valoración global del anteproyecto.

Como corolario del análisis del procedimiento de elaboración del anteproyecto sometido a información pública, de su falta de adecuación al Derecho de la Unión Europea y, particularmente, del examen detenido de su contenido, se colige la valoración general negativa que dicho texto en tramitación merece para las Corporaciones representativas del principal sector afectado, los auditores de cuentas y sociedades de auditoría.

Se trata de un documento que no ha alcanzado el grado de maduración suficiente para iniciar su tramitación administrativa ni, mucho menos, la parlamentaria. Como consecuencia de la decisión de declinar todo ofrecimiento para un trabajo conjunto entre el supervisor y las Corporaciones representativas de los auditores de cuentas, el texto ofrece una visión alejada de la realidad de la auditoría de cuentas y plantea relevantes dificultades prácticas —en todos los planos, pero especialmente en el técnico- que han de ser resueltas. De lo contrario, existe un riesgo cierto de que el anteproyecto, al convertirse en la norma de cabecera del grupo normativo regulador de la auditoría de cuentas, genere inseguridad jurídica y, sobre todo, sitúe a la profesión española en una posición de desventaja con el resto de la profesión europea.

Sin descender a meras correcciones o sugerencias de redacción ni a problemas menores de técnica normativa, el análisis del contenido del anteproyecto ha conducido a apreciar dificultades serias de fondo en un total de 48 de los 67 preceptos del anteproyecto, además de en la exposición de motivos y en 5 disposiciones de la parte final. En consecuencia, se estima necesaria una revisión global del anteproyecto, donde se advierten problemas de contenido –y no simplemente formales o de dicción- en una parte sustancial.





Tales problemas obedecen a muy diversos motivos. Probablemente los más acuciantes son los que traen causa de la violación del ordenamiento europeo, que ha podido constatarse en varios preceptos del anteproyecto. Pero igual de preocupantes son otras decisiones de política legislativa que se han plasmado en previsiones de imposible gestión práctica, susceptibles de mermar la seguridad jurídica o la competitividad en el ejercicio de la profesión auditora o causantes de desequilibrio entre los requisitos específicos de la auditoría de EIP y los generales de la actividad.

Sin perjuicio de la consideración efectiva que se solicita de todas las propuestas y alegaciones formuladas en el presente escrito, se enumeran a continuación —a modo de resumen- las principales áreas en las que se concentran las dificultades detectadas en el ALAC:

a) El régimen de independencia de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría: Éste es el ámbito en el que se aglutinan muchas de las objeciones más graves realizadas al texto en tramitación.

Por lo pronto, se ha razonado la contradicción con el Reglamento (UE) nº 537/2014 de que adolece el artículo 36 del anteproyecto, como consecuencia de la pretensión de dotar a la prohibición de prestar determinados servicios distintos a clientes EIP de un alcance mayor al querido por el colegislador europeo, con una mención a los familiares. Los razonamientos expresados al respecto en este escrito no son sino reflejo de los que con mayor nivel de detalle y fuerza argumentativa contiene el informe de Clifford Chance que se adjunta. A ello se suma una redacción confusa del apartado 2 del precepto citado, que ofrece múltiples dudas interpretativas en un ámbito tan delicado como el de la independencia del auditor de cuentas de una EIP.

Pero tales objeciones no se agotan, en absoluto, en dicho ámbito. Al revés, el marco general de la independencia es probablemente el más problemático. Ante la decisión de mantener el sistema mixto de amenazas y salvaguardas y de causas de incompatibilidad en los artículos 14 y 15 (decisión cuya reconsideración se solicita de forma argumentada), se pierde la oportunidad de aproximar la normativa española a la europea, que ha querido primar el primero de los sistemas en el ámbito general de la auditoría, para circunscribir el segundo a los trabajos en EIP.





En este contexto el mayor foco de problemas se sitúa en las extensiones, a raíz de la combinación, por una parte, de las definiciones de "familiar próximo", "entidades vinculadas" y "red" del artículo 3 y, por otra, de las previsiones de los artículos 17 a 20. Se construye de este modo un régimen de imposible cumplimiento voluntario, caracterizado por su complejidad y alcance confuso, que perjudica a los auditores de no EIP, a quienes se impone en varios aspectos requisitos más estrictos que a los auditores de EIP. Ello hace necesario la revisión del régimen de extensiones en su integridad.

Frente a esta petición, podría intentar argumentarse de contrario que dicho régimen es, en buena medida, heredero del previsto en el TRLAC en vigor.

Sin embargo, este argumento no puede prosperar. Primero, porque la experiencia en la aplicación de la regulación actual de las extensiones demuestra su inoperatividad, lo que no puede arrastrase a la normativa futura. Y, segundo, porque la complejidad de dicho régimen se ha ido incrementando de forma gradual en las reformas de 2002 y 2010 hasta cristalizar en el anteproyecto en un resultado inmanejable, toda vez que, a través de las "extensiones de las extensiones", obliga a la firma auditora a controlar la actividad profesional, los puestos de trabajo y las inversiones de un círculo inabarcable de familiares, empresas y personas relacionadas.

Otros relevantes problemas conexos son: un enmarañado periodo de cómputo temporal que se anticipa para las incompatibilidades derivadas de circunstancias temporales un año desde el primer ejercicio auditado, obligando incluso a analizar retroactivamente sine die las amenazas por el sistema de principios (artículo 16); la prohibición de prestar servicios fiscales y de valoración a los clientes EIP en los precisos términos en que lo hace posible el reglamento europeo (artículo 36); y la falta de ejercicio de la opción reconocida por éste a los Estados miembros de ampliar el plazo de rotación por licitación pública así como un ejercicio muy limitado del incremento de dicho plazo en el supuesto de coauditoría (artículo 37).

b) El régimen de supervisión: Fruto de inabarcable círculo de familiares, empresas y personas relacionadas con los auditores de cuentas que, según





el anteproyecto, pueden comprometer su independencia, se atribuye a este organismo un alcance prácticamente universal al someter el artículo 42 del ALAC a la supervisión del ICAC a todos los incluidos en dicho círculo. Ello se suma el reconocimiento de poderes omnímodos o no limitados para el acceso a documentación y al sometimiento a supervisión del ICAC de los miembros del comité de auditoría de las EIP, ya controlados por otros supervisores, lo que arroja un conjunto necesitado de profunda reflexión.

Especial preocupación suscita el radical cambio de enfoque del control de calidad que refleja el artículo 44, que se reorienta a la detección de incumplimientos de la normativa reguladora de auditoría de cuentas, abandonando su función primigenia de mejora de la calidad de la auditoría.

En general, el continuismo en la configuración del supervisor como organismo autónomo (en consecuencia, con una innegable dependencia política) no se corresponde con las necesidades actuales del sector ni con el modelo de Administración independiente que rige en todos los demás sectores regulados. La situación empeora, incluso, por la desnaturalización de la participación de las Corporaciones representativas de los auditores de cuentas en el órgano consultivo del supervisor, al vedar el artículo 45 del anteproyecto sometido a información pública el acceso al Comité de Auditoría de Cuentas del ICAC a quienes tengan una participación activa o reciente en el ejercicio de la auditoría de cuentas.

c) El régimen sancionador: Todos los cambios introducidos en este ámbito (el incremento sustancial de las infracciones muy graves, el aumento desmesurado de las sanciones para la auditoría de EIP o la ampliación de los plazos de prescripción de las infracciones y las sanciones para los trabajos realizados a EIP) están dirigidos a endurecer notablemente un régimen sancionador que, en su redacción vigente, ya resulta sobradamente disuasorio.

Ninguna razón objetiva de política legislativa puede ser invocada para justificar dicho endurecimiento. El análisis realizado de las infracciones graves o muy graves sancionadas en los últimos diez años demuestra que su número presenta una evolución muy estable, no llegando en términos medios a las 40 al año, lo que implica que, atendiendo al número de informes





de auditoría emitidos en el mismo periodo, únicamente 1 de cada 1.500 trabajos recibe una sanción grave o muy grave, es decir, sólo el 0,07% de los informes emitidos.

Los cambios que el anteproyecto pretende introducir respecto de la normativa en vigor son todavía más injustificados si se tiene en cuenta que se quiere elevar la calificación —de grave a muy grave- de tipo infractores que han sido apreciados, por ejemplo, una sola vez o ninguna. Dicha elevación resulta crítica en lo que atañe a la inobservancia del régimen de independencia, cuya amplitud y complejidad hacen que no todo incumplimiento pueda merecer la consideración de infracción muy grave, so riesgo de vulnerar los principios de proporcionalidad e igualdad, al dar el mismo tratamiento a situaciones muy dispares.

d) Las restricciones a la competencia: El anteproyecto tiene un impacto muy desfavorable en la competencia en el mercado de la auditoría de cuentas.

Pese al tímido primer paso dado en redefinición de las EIP, en busca de aproximar el alcance de esta noción a la de los demás Estados miembros, todavía queda mucho camino por recorrer hasta fijar un número de EIP en España proporcional al peso de nuestra economía en el conjunto de la Unión Europea. A esta situación debe prestarse especial atención, por su impacto determinante en la competencia. Máxime cuando se introduce en la parte final una disposición (cuya eliminación se pide) que encomienda al desarrollo reglamentario la decisión acerca de las firmas auditoras que pueden ejercer la actividad para EIP y las que no, con las potenciales barreras de entrada que ello supone.

Al margen de lo anterior, la prohibición prevista en el artículo 11 para la inscripción de sociedades donde haya coincidencia mayoritaria de socios o miembros del órgano de administración así como para la designación para la firma de informes de auditoría en nombre de más de una firma auditora, cercena la libertad de empresa y dificulta los procesos de fusión mediante los que las pequeñas y medianas sociedades de auditoría intentan hacer frente a un entorno regulatorio cada vez más complejo.





La enumeración de estos problemas (que no son sino los más reseñables dentro del conjunto de las observaciones realizadas en el presente escrito) pone de manifiesto la necesidad de establecer un diálogo con las Corporaciones representativas de los auditores de cuentas, con el objetivo de, a través del trabajo conjunto, alcanzar la mejor normativa posible para la auditoría de cuentas.

Infracciones	2014	2013	2012	2011	2010	2009	2008	2007	2006	2005	Nº total sanciones
16.2.b) LAC (actualmente 33 b) TRLAC) Muy grave "El incumplimiento de lo dispuesto en los artículos 8.1, 8.3 y 8 ter de la presente Ley/ 8.1 Y 8.2/, en relación con el deber de independencia de los auditores de cuentas, siempre que hubiese mediado dolo o negligencia especialmente grave e inexcusable".	BOICAC 98: 1 BOICAC 97: 1	BOICAC 93: 0 BOICAC 94: 1 BOICAC 95: 1 BOICAC 96: 2	BOICAC 89: 2 BOICAC 90:1 BOICAC 91:0 BOICAC 92: 2	BOICAC 85: 1 BOICAC 86: 0 BOICAC 87: 0 BOICAC 88: 1	BOICAC 81: 0 BOICAC 82: 0 BOICAC 83: 1 BOICAC 84: 0	BOICAC 77: 1 BOICAC 78:1 BOICAC 79:0 BOICAC 80: 2	BOICAC 72:2 BOICAC 73: 0 BOICAC 74: 0 BOICAC 75: 0 BOICAC 76: 0 Total:2	BOICAC 69:0 BOICAC 70:1 BOICAC 71:0	BOICAC 65:0 BOICAC 66:0 BOICAC 67:0 BOICAC 68:0	BOICAC 61: 1 BOICAC 62:0 BOICAC 63:0 BOICAC 64:0	22
16.3.c) LAC (actualmente 34 c) TRLAC) Grave "El incumplimiento de lo dispuesto en el artículo 8.3 b) o en el 8.4 de la presente	BOICAC 98: 8 BOICAC 97:8 (tres por rotación)	BOICAC 93: 1 BOICAC 94: 0 BOICAC 95: 8 BOICAC 96: 5	BOICAC 89:0 BOICAC 90:0 BOICAC 91:0 BOICAC 92:0	BOICAC 85: 0 BOICAC 86: 0 BOICAC 87: 0 BOICAC 88: 0	BOICAC 81: 1 BOICAC 82: 0 BOICAC 83: 0 BOICAC 84: 0	BOICAC 77: 1 BOICAC 78:0 BOICAC 79:0 BOICAC 80: 0	BOICAC 72:0 BOICAC 73: 0 BOICAC 74: 1 BOICAC 75: 0	BOICAC 69:0 BOICAC 70:0 BOICAC 71:0	BOICAC 65:0 BOICAC 66:0 BOICAC 67:0 BOICAC 68:0	BOICAC 61: 0 BOICAC 62:0 BOICAC 63:0 BOICAC 64:0	





Ley/8 quáter, 8 quinquies u 8 sexies de la presente Ley/ 8.1, 8.3 y 8 ter de esta Ley en relación con el deber de independencia de los auditores de cuentas, siempre que no hubiese mediado dolo o negligencia especialmente grave e inexcusable, o el incumplimiento de lo dispuesto en los artículos 8 quáter, 8 quinquies u 8 sexies de esta Ley."	Total: 16	Total:14	Total:0	Total: 0	Total:1	Total:1	BOICAC 76: 0 Total:1	Total:0	Total:0	Total:0	33
16.3.b) LAC (actualmente 34 b) TRLAC) Grave "El incumplimiento de las normas de auditoría que pudiera tener un efecto significativo sobre el resultado de	BOICAC 98: 6 BOICAC 97:3	BOICAC 93: 3 BOICAC 94: 2 BOICAC 95: 9 BOICAC 96: 6	BOICAC 89:2 BOICAC 90:4 BOICAC 91:3 BOICAC 92:3	BOICAC 85: 12 BOICAC 86: 8 BOICAC 87:2 BOICAC 88: 5	BOICAC 81: 3 BOICAC 82: 8 BOICAC 83: 6 BOICAC 84: 6	BOICAC 77: 10 BOICAC 78:13 BOICAC 79:11 BOICAC 80: 7	BOICAC 72:6 BOICAC 73: 18 BOICAC 74: 8 BOICAC 75: 4 BOICAC 76: 2	BOICAC 69: 15 BOICAC 70: 16 BOICAC 71:10	BOICAC 65:11 BOICAC 66:14 BOICAC 67:6 BOICAC 68:2	BOICAC 61: 9 BOICAC 62: 15 BOICAC 63: 5 BOICAC 64: 7	





su trabajo y, por	Total: 9	Total:20	Total:12	Total:27	Total:23	Total:41	Total:38	Total:41	Total:32	Total:36	279
consiguiente, en su											
informe".											
(en versión original											
16.2.c) LAC "El											
incumplimiento de											
las normas de											
auditoría que pueda											
causar perjuicio											
económico a terceros											
o a la empresa o											
entidad auditada".											
16.3 k) LAC	BOICAC										
(actualmente 34. k)	98: 2	93: 0	89:0	85: 0	81: 0	77: 0	72:0	69:0	65:0	61: 0	
TRLAC)	BOICAC										
Grave	97: 0	94: 0	90:0	86: 0	82: 0	78:0	73: 0	70:0	66:0	62:0	
"El incumplimiento		BOICAC									
de la obligación de		95: 0	91:0	87: 0	83: 0	79:0	74: 0	71:0	67:0	63:0	
publicar el informe		BOICAC	BOICAC	BOICAC	BOICAC	BOICAC	BOICAC		BOICAC	BOICAC	
anual de		96: 0	92:0	88: 0	84: 0	80: 0	75: 0		68:0	64:0	
transparencia o							BOICAC				
cuando el informe							76: 0				
publicado contenga	Total: 2	Total: 0	Total:0	Total: 0	Total: 0	Total:0	Total:0	Total:0	Total:0	Total:0	2
información											
sustancialmente											
incorrecta o											
incompleta, de											
acuerdo con el											





contenido previsto en el artículo 26/14 bis de esta ley"											
16.3.h) LAC Grave "La realización de trabajos de auditoría de cuentas sin estar inscrito como ejerciente en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas o sin tener prestada fianza suficiente"	BOICAC 98: 0 BOICAC 97:1	BOICAC 93: 0 BOICAC 94:0 BOICAC 95: 1 BOICAC 96: 0	BOICAC 89:0 BOICAC 90:1 BOICAC 91:0 BOICAC 92:0	BOICAC 85: 0 BOICAC 86: 3 BOICAC 87: 0 BOICAC 88: 1	BOICAC 81: 0 BOICAC 82: 0 BOICAC 83: 0 BOICAC 84: 0	BOICAC 77: 1 BOICAC 78:0 BOICAC 79: 0 BOICAC 80: 0	BOICAC 72:0 BOICAC 73: 0 BOICAC 74: 0 BOICAC 75: 0 BOICAC 76: 0	BOICAC 69:0 BOICAC 70:0 BOICAC 71:0	BOICAC 65:0 BOICAC 66:0 BOICAC 67:0 BOICAC 68:0	BOICAC 61: 0 BOICAC 62:0 BOICAC 63:0 BOICAC 64:0	
fianza suficiente"	10tai: 1	Total:1	10tai:1	10tar:4	Total: 0	Total:1	10tar:0	10tar:0	10tar:0	10tar:0	8
16.2.c) LAC Muy grave "La negativa o resistencia por los auditores de cuentas o sociedades de auditoría al ejercicio de las competencias de control o disciplina del	BOICAC 98: 0 BOICAC 97:0	BOICAC 93: 0 BOICAC 94:0 BOICAC 95: 0 BOICAC 96: 0	BOICAC 89:0 BOICAC 90:2 BOICAC 91:0 BOICAC 92:0	BOICAC 85: 0 BOICAC 86: 0 BOICAC 87: 1 BOICAC 88: 1	BOICAC 81: 0 BOICAC 82: 0 BOICAC 83: 0 BOICAC 84: 0	BOICAC 77: 1 BOICAC 78:1 BOICAC 79:0 BOICAC 80: 0	BOICAC 72:0 BOICAC 73: 0 BOICAC 74: 0 BOICAC 75: 1 BOICAC 76: 0	BOICAC 69:0 BOICAC 70:0 BOICAC 71:0	BOICAC 65:0 BOICAC 66:1 BOICAC 67:0 BOICAC 68:0	BOICAC 61: 0 BOICAC 62:0 BOICAC 63:0 BOICAC 64:0	
Instituto de	Total: 0	Total:0	Total:2	Total:2	Total: 0	Total:2	Total:1	Total:0	Total:1	Total:0	8





Contabilidad y						
Auditoría de Cuentas						
o la falta de remisión						
a dicho Organismo						
de cuanta						
información o						
documentos sean						
requeridos en el						
ejercicio de las						
funciones legalmente						
atribuidas de control						
y disciplina del						
ejercicio de la						
actividad de						
auditoría de cuentas,						
de conformidad con						
lo establecido en el						
artículo 22 de la						
presente Ley".						
(En versión original						
16.2.g) LAC -grave-						
"La no remisión al						
Instituto de						
Contabilidad y						
Auditoría de Cuentas						
de cuantos datos se						
requieren en el						
ejercicio de las						
funciones que le						





competen, cuando ello dificulte u obstruya la labor de control a que se hace referencia en el art. 22 de esta Ley".											
16.3.d) LAC (actualmente 34 d) TRLAC) Grave "La no remisión al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de aquellas informaciones, de carácter periódico o circunstancial, exigidas legal o reglamentariamente, cuando haya mediado un requerimiento para ello/cuando hayan transcurrido tres meses desde la finalización de los plazos establecidos	BOICAC 98: 0 BOICAC 97:0	BOICAC 93: 3 BOICAC 94: 3 BOICAC 95: 0 BOICAC 96: 0	BOICAC 89:0 BOICAC 90:3 BOICAC 91:3 BOICAC 92:4	BOICAC 85: 0 BOICAC 86: 0 BOICAC 87: 1 BOICAC 88: 0	BOICAC 81: 0 BOICAC 82: 0 BOICAC 83: 0 BOICAC 84: 0	BOICAC 77: 1 BOICAC 78: 1 BOICAC 79:0 BOICAC 80:0	BOICAC 72:0 BOICAC 73: 1 BOICAC 74: 0 BOICAC 75: 2 BOICAC 76: 0 Total:3	BOICAC 69:0 BOICAC 70:0 BOICAC 71:0	BOICAC 65:0 BOICAC 66:0 BOICAC 67:0 BOICAC 68:0	BOICAC 61: 1 BOICAC 62: 0 BOICAC 63:0 BOICAC 64: 1	24





para ello, o la remisión de dicha información cuando sea sustancialmente incorrecta o incompleta."											
16.3.a) LAC Grave "Incumplimiento de la obligación de realizar una auditoría de cuentas contratada en firme"	BOICAC 98: 0 BOICAC 97:0	BOICAC 93: 1 BOICAC 94: 0 BOICAC 95: 0 BOICAC 96: 0	BOICAC 89:0 BOICAC 90:0 BOICAC 91:0 BOICAC 92:0	BOICAC 85: 0 BOICAC 86: 0 BOICAC 87: 0 BOICAC 88: 1	BOICAC 81: 0 BOICAC 82: 0 BOICAC 83: 0 BOICAC 84: 0	BOICAC 77:0 BOICAC 78:0 BOICAC 79: 1 BOI0CAC 80:0	BOICAC 72:0 BOICAC 73: 0 BOICAC 74: 0 BOICAC 75: 0 BOICAC 76: 0	BOICAC 69:0 BOICAC 70:0 BOICAC 71:0	BOICAC 65:0 BOICAC 66:0 BOICAC 67:0 BOICAC 68:0	BOICAC 61: 0 BOICAC 62:0 BOICAC 63:0 BOICAC 64:0	
	Total: 0	Total: 1	Total: 0	Total: 1	Total: 0	Total: 1	Total:0	Total:0	Total:0	Total:0	3
16.3.g) LAC Grave "La emisión de un informe, identificándose como auditor de cuentas, en un trabajo distinto a los que se regulan en el artículo 1 de	BOICAC 98: 0 BOICAC 97:0	BOICAC 93: 0 BOICAC 94: 0 BOICAC 95: 0 BOICAC 96: 0	BOICAC 89: 0 BOICAC 90:0 BOICAC 91:0 BOICAC 92:0	BOICAC 85: 0 BOICAC 86: 0 BOICAC 87: 0 BOICAC 88: 0	BOICAC 81: 0 BOICAC 82: 0 BOICAC 83: 1 BOICAC 84: 0	BOICAC 77:0 BOICAC 78:0 BOICAC 79: 0 BOICAC 80:0	BOICAC 72:0 BOICAC 73: 0 BOICAC 74: 0 BOICAC 75: 0	BOICAC 69:0 BOICAC 70:1 BOICAC 71:0	BOICAC 65:0 BOICAC 66:0 BOICAC 67:0 BOICAC 68:0	BOICAC 61: 0 BOICAC 62:0 BOICAC 63:0 BOICAC 64:0	





esta Ley, o distinto a aquellos que, no teniendo la naturaleza de auditoría de cuentas, estén atribuidos por Ley a auditores de cuentas, cuando su redacción o presentación pueda generar confusión respecto a su naturaleza como trabajo de auditoría de cuentas".	Total: 0	Total: 0	Total: 0	Total: 0	Total: 1	Total: 0	BOICAC 76: 0 Total:0	Total:1	Total:0	Total:0	2
16.3.f) LAC Grave "El incumplimiento de lo establecido en la disposición final primera de la presente Ley" (sobre "Mecanismos de coordinación con Órganos o Instituciones Públicas con competencias de	BOICAC 98: 0 BOICAC 97:0	BOICAC 93: 0 BOICAC 94: 0 BOICAC 95: 0 BOICAC 96: 0	BOICAC 89: 0 BOICAC 90:0 BOICAC 91:0 BOICAC 92:0	BOICAC 85: 0 BOICAC 86: 0 BOICAC 87: 0 BOICAC 88: 0	BOICAC 81: 0 BOICAC 82: 0 BOICAC 83: 0 BOICAC 84: 0	BOICAC 77: 0 BOICAC 78: 0 BOICAC 79: 1 BOICAC 80:0	BOICAC 72:0 BOICAC 73: 0 BOICAC 74: 0 BOICAC 75: 0 BOICAC 76: 0 Total:0	BOICAC 69:0 BOICAC 70:0 BOICAC 71:0	BOICAC 65:0 BOICAC 66:0 BOICAC 67:0 BOICAC 68:0	BOICAC 61: 0 BOICAC 62:0 BOICAC 63:0 BOICAC 64:0	1





control o						
inspección").						