

## COMUNICACIÓN DE ICJCE - NOTA SOBRE INTERPRETACIÓN DE LA DISPOSICIÓN TRANSITORIA SEXTA DEL NUEVO REGLAMENTO DE AUDITORÍA (RAC)

### I. La disposición transitoria sexta del RAC

Desde la reciente publicación del Real Decreto 2/2021, de 12 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (en adelante RAC), se están planteando diversas cuestiones ante el ICJCE acerca de la disposición transitoria sexta del citado Reglamento.

Esas cuestiones derivan del tenor de dicha disposición y, en particular, del hecho de que se prevea la aplicación de los capítulos allí mencionados (entre otros, en materia de auditoría de cuentas anuales consolidadas) a los trabajos de auditoría de cuentas correspondientes a ejercicios económicos “*que se cierren*” con posterioridad a la publicación del citado Real Decreto, y no a los “*que se inicien*” después de dicha publicación.

El aspecto fundamental planteado radica en determinar si lo previsto en esos capítulos ha de aplicarse (o no) a situaciones y relaciones anteriores a la publicación del RAC, pero que proyectan sus efectos sobre trabajos de auditoría correspondientes a ejercicios económicos cerrados después de su publicación (p.ej., a los que se cierran ya el 28 de febrero, el 31 de marzo, el 30 de abril, ...); cuestión que suscita dudas por el efecto retroactivo que ello podría suponer en relación con esas situaciones previas o con relaciones ya perfeccionadas o incluso consumadas cuando se produce la publicación del RAC.

A continuación, se recogen algunos ejemplos ilustrativos de la situación expuesta, para después precisar las dudas interpretativas planteadas, y apuntar algunos elementos que pueden ser útiles para su resolución.

### II. Algunos ejemplos

Los nuevos requerimientos de documentación de la revisión realizada por el auditor del grupo sobre el trabajo realizado por los auditores de las entidades del conjunto consolidable que se establecen en el RAC (art. 16) en determinadas circunstancias plantean situaciones cuyos efectos retroactivos conllevarían consecuencias difícilmente gestionables no solo para el auditor de cuentas, sino también para la entidad auditada. Veamos dos situaciones distintas que en la práctica suceden y que ilustran sobre la cuestión a la que nos queremos referir:

Ejemplo 1:

- La entidad matriz del grupo cierra su ejercicio económico en una fecha muy próxima a la entrada en vigor del RAC (por ejemplo, un 28 de febrero o un 31 de marzo).
- El envío de las instrucciones de auditoría por parte del auditor del grupo a los auditores de las entidades que forman parte del citado grupo se ha realizado 4 meses antes del cierre del ejercicio económico a auditar (como es habitual), es decir, en octubre o noviembre de 2020.

- Las fechas (deadlines) de envío tanto de la información financiera (paquete de reporting) por parte de las filiales, como de la opinión y el resto de entregables (memorándums, checklists, ... etc.) por parte de los auditores de dichas filiales (incluidas reuniones para la revisión del trabajo) son muy próximas a la fecha de cierre del ejercicio auditado (dentro del mes siguiente a la fecha de cierre del ejercicio: en el mes de marzo en el primer ejemplo propuesto).
- Teniendo en cuenta todo lo anterior tanto el auditor del grupo como el auditor de las entidades que formen parte de dicho grupo ya han negociado, planificado y reservado los recursos necesarios en base a las instrucciones de auditoría y los requisitos de documentación exigidos por la normativa anterior al RAC (esto es, la vigente cuando se produjeron aquellas actuaciones, como es lógico).
- Los otros auditores de las filiales pertenecen a la misma red que el auditor del grupo, pero en geografías/países distintos.
- Los honorarios y fechas ya han sido acordados entre el auditor y la entidad tanto para la auditoría del grupo como para el trabajo a realizar por los auditores de las filiales a efectos de dicha auditoría del grupo y en base a las instrucciones previamente recibidas. Todo ello ya ha sido formalizado a través de la carta de encargo (pudiéndose haber producido algún pago parcial).

En un caso como el expuesto, no parece razonable que el nuevo Reglamento, que entra en vigor el 31 de enero de 2021, deje sin efecto todas esas actuaciones (incluyendo acuerdos ya cerrados, instrucciones remitidas, pagos parciales ya realizados, etc.).

#### Ejemplo 2:

- La entidad matriz del grupo cierra su ejercicio económico en una fecha no tan próxima a la entrada en vigor del RAC (por ejemplo, un 31 de mayo).
- El envío de las instrucciones de auditoría por parte del auditor del grupo a los auditores de las entidades que formen parte del citado grupo se ha realizado 6 meses antes del cierre del ejercicio económico a auditar, es decir, en diciembre 2020 (en determinados grupos internacionales o debido al enfoque de auditoría a veces es necesario enviar las instrucciones con mayor anticipación, bajo riesgo de no poder obtener a tiempo la información necesaria para emitir el informe de las cuentas consolidadas en las fechas previstas contractualmente).
- Las fechas (deadlines) de envío tanto de la información financiera (paquete de reporting) por parte de las filiales como de la opinión y el resto de entregables (memorándums, checklists,...etc.) por parte de los auditores de dichas filiales (incluidas reuniones para la revisión del trabajo) se refieren a dos fechas, una para el trabajo interino sobre los 9 primeros meses del año (dentro del mes siguiente a la fecha del cierre del período interino, es decir, el mes de marzo del 2021 en el ejemplo propuesto) y otra para el trabajo final, considerando todo el ejercicio pero centrándose en lo ocurrido en los 3 últimos meses (dentro del mes siguiente a la fecha de cierre del ejercicio).

- Teniendo en cuenta todo lo anterior, tanto el auditor del grupo como el auditor de las entidades que formen parte de dicho grupo ya han negociado, planificado y reservado los recursos necesarios en base a las instrucciones de auditoría y los requisitos de documentación exigidos por la normativa anterior al RAC (esto es, la vigente cuando se produjeron aquellas actuaciones, como es lógico).
- Existen auditores de filiales significativas localizados en otros países y que no pertenecen a la misma red que el auditor del grupo.
- Los honorarios y fechas ya han sido acordados entre el auditor y la entidad tanto para la auditoría del grupo como para el trabajo a realizar por los auditores de las filiales a efectos de dicha auditoría del grupo y en base a las instrucciones previamente recibidas. Todo ello ya ha sido formalizado a través de la carta de encargo.

Nuevamente, no parece razonable que el nuevo Reglamento deje sin efecto todas esas actuaciones (incluyendo acuerdos ya cerrados, instrucciones remitidas, pagos parciales ya realizados, etc.), y en las que hay implicados terceros ajenos al auditor que debe hacer el trabajo de auditoría de cuentas consolidadas.

En suma, entendemos que, en casos como los anteriormente descritos, una interpretación razonable de la aplicación del art. 16 del RAC, conllevaría evitar la retroactividad de sus efectos sobre actuaciones ya realizadas y acuerdos perfeccionados, evitando además así potenciales perjuicios sobre la entidad auditada y el auditor.

Una interpretación contraria, es decir, tener que cumplir, en casos como los expuestos, con los nuevos requisitos de documentación podría tener, entre otros, los siguientes efectos negativos no solo para el auditor, sino también para la entidad auditada y para la finalidad que el informe de auditoría de cuentas debe cumplir de acuerdo con la LAC:

- Retraso en la finalización del trabajo de auditoría del consolidado.
- Incumplimiento de las fechas comprometidas en contrato de emisión y entrega del informe de auditoría (tanto por el auditor del grupo como por el auditor de las filiales).
- Retraso en los compromisos de entrega y publicación de la información financiera consolidada junto con el informe de auditoría por parte de la entidad/grupo auditado (incumpliendo las expectativas del mercado o compromisos con accionistas/fuentes de financiación).
- Incremento del esfuerzo de auditoría y de los recursos destinados por el auditor del grupo y de las filiales y por las entidades afectadas.

### **III. Cuestiones interpretativas**

Los anteriores ejemplos permiten ilustrar las cuestiones que suscita la disposición transitoria sexta del RAC al ponerlo en conexión con los artículos incluidos en los capítulos que en aquella se mencionan (y en particular, en los ejemplos propuestos, con el artículo 16 del RAC). En tales situaciones, y en términos generales, se pueden contraponer dos posibles líneas interpretativas.

- A) De un lado, cabría entender que, en esos casos, el trabajo de auditoría correspondiente a un ejercicio que se cierra con posterioridad a la entrada en vigor se rige íntegramente, y a todos los efectos, por la nueva regulación (incluso en aquellos aspectos que tuvieron lugar o debieron haber tenido lugar durante el ejercicio económico objeto del trabajo de auditoría), de forma que esa auditoría queda afectada por la nueva regulación de

hechos, situaciones o relaciones previas a la publicación del RAC y que, incluso, podrían haberse perfeccionado o desarrollado íntegramente durante ese periodo (antes del 31 de enero de 2021).

- B) Frente a ello, cabría entender que el trabajo de auditoría correspondiente a un ejercicio cerrado con posterioridad a la entrada en vigor del RAC no debe quedar afectado por aquellas disposiciones del RAC no contempladas en la normativa anterior y que afecten a hechos, situaciones o relaciones anteriores a su publicación. En consecuencia, la nueva regulación no debería aplicarse (al menos, no sin modulaciones) en relación con hechos, situaciones o relaciones que tuvieron lugar o debieron haber tenido lugar durante el ejercicio económico objeto del trabajo de auditoría, pero antes de la publicación del RAC.

En este sentido, aunque la primera interpretación apuntada (A) podría encontrar apoyo en la literalidad de la d.t. 6ª, entendemos que hay razones para defender la segunda línea interpretativa (B), teniendo en cuenta no solo razones de orden práctico (por las consecuencias prácticas y situaciones ilógicas a que podría conducir la primera interpretación), sino también por razones jurídicas vinculadas, en particular, al principio de seguridad jurídica.

En este sentido, ha de considerarse la virtualidad que, en esa interpretación, puede tener el principio de irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales (art. 9.3 de la Constitución y 47.2 de la Ley 39/2015), unido a la posibilidad de que, en algunos de los supuestos aludidos se dé lo que el Tribunal Constitucional identifica como retroactividad de grado máximo (auténtica o propia). También es relevante el principio de confianza legítima, teniendo en cuenta que, en el proyecto de RAC (hasta el final de su tramitación administrativa), la versión anterior de lo que hoy es la disposición transitoria sexta no preveía su aplicación a los *“ejercicios económicos que se **cierren** con posterioridad a la entrada en vigor”*, sino a los *“ejercicios económicos que se **inicien** con posterioridad a la entrada en vigor”*. Incluso, las incertidumbres vinculadas a una interpretación retroactiva del RAC podrían aumentar por haberse modificado esa disposición con posterioridad a la emisión del dictamen del Consejo de Estado, con todo lo que ello podría suponer.

La importancia de los principios mencionados explica que lo habitual al aprobarse normas en materia de auditoría sea prever plazos largos para su entrada en vigor, o la aplicación de las nuevas normas en relación con ejercicios que se inicien con posterioridad a esa entrada en vigor. Son ilustrativas, en este sentido, la disposición final decimocuarta (apartado 1) de la LAC, o el art. 44 (segundo párrafo) del Reglamento (UE) 537/2014, de 16 de abril de 2014, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público.

A la vista de todo lo anterior, entendemos que, en caso de seguirse la primera línea interpretativa en situaciones como las recogidas en los ejemplos expuestos puede plantear problemas prácticos y dudas jurídicas desde las perspectivas que han quedado apuntadas. Problemas y dudas que podrían quedar mitigados (y que no se plantearían en los mismos términos) en caso de seguirse la segunda línea interpretativa.

En cualquier caso, esta interpretación no sería en ningún caso aplicable para trabajos sobre auditoría de cuentas consolidadas cuya planificación y envío de instrucciones se realizará una vez superada la entrada en vigor del artículo 16 del RAC. Por ejemplo, una auditoría de cuentas consolidadas de un cierre al 30 de junio de 2021 cuya planificación y envío de instrucciones se realizaran en los meses de febrero o marzo de 2021.

En todo caso, las decisiones que se hayan de adoptar en relación con los problemas aquí apuntados son responsabilidad exclusiva de los auditores o sociedades de auditoría, en función de las circunstancias concurrentes en cada caso. Las consideraciones expuestas solo pretenden servir de herramienta de apoyo a los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, en el análisis de algunas situaciones dudosas que puede plantear la aplicación de la disposición transitoria sexta del RAC.