

COMUNICACIÓN DEL 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 independencia) 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 consumadas cuando se produce la publicación del RAC.

A continuación, se recogerán 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

A efectos de ilustrar lo anterior, cabe esbozar un par de situaciones en que se daría la situación descrita.

1) El doble parámetro de significatividad

El art. 52 del RAC 2021 regula cuándo una situación o servicio tiene incidencia significativa o no; aspecto determinante para que una situación o servicio pase a considerarse o no como una causa de incompatibilidad para el auditor de cuentas. Dicho artículo, a efectos de determinar la significatividad, ha introducido un parámetro adicional a la importancia relativa determinada a efectos de la auditoría. Este parámetro adicional es el más representativo entre el 3% del activo total y el 5% del importe neto de la cifra de negocios.

Este doble parámetro aplica por ejemplo a efectos de determinar si un servicio de valoración – artículo 16.2.b) 2º LAC- tiene un efecto de poca importancia relativa.

Imaginemos una entidad que cierra sus cuentas al 31 de marzo de 2021. El auditor prestó en junio de 2020 un servicio de valoración que reunía todos los requerimientos establecidos en la LAC para no ser considerado incompatible. ¿Debe ahora reevaluarse la permisibilidad de ese servicio ya prestado a la luz de los nuevos requerimientos del Reglamento? Desde el ICJCE

consideramos, por las razones que más adelante se apuntan, que no es ese el objetivo buscado, ya que el servicio era permisible bajo las normas vigentes en ese momento.

De no seguirse esta interpretación, en el caso de que la aplicación del parámetro adicional introducido por el artículo 52 del Reglamento arrojase una conclusión diferente a la comparación hecha en su día (cuando tuvo lugar la prestación del servicio) con la importancia relativa determinada a efectos de la auditoría, el auditor tendría que renunciar al encargo, con todas las consecuencias que ello supone, no solo para el auditor, sino sobre todo para la entidad auditada.

2) Actuaciones en relación con la Comisión de Auditoría de las EIP

El art. 81 del RAC indica que los auditores deberán comunicar a la Comisión de Auditoría de la EIP auditada:

- Aquellas situaciones o relaciones que puedan suponer amenaza a la independencia, para su examen por aquella.
- La prestación de servicios distintos de auditoría a efectos de que esta pueda autorizar su prestación.

Establece asimismo que estas comunicaciones deberán incluir información detallada, al menos, sobre:

- a) La naturaleza y contexto en que se produce.
- b) La condición, cargo o influencia en quién se produce.
- c) Los intereses económicos derivados o retribución correspondiente.
- d) La evaluación de la importancia que la amenaza genera respecto a la independencia.
- e) La existencia de medidas que eliminan o reducen dichas amenazas a un nivel que no comprometa su independencia.
- f) Cualquier otra información que sea requerida, en relación con el cumplimiento de la obligación de independencia, por la CA, incluida la referida:

1º Al sistema de control de calidad interno que tienen establecido de conformidad con el artículo 28 de la LAC, en materia de independencia.

2º A las prácticas internas de rotación del socio de auditoría y de su personal.

3º A las relaciones entre la entidad auditada y sus entidades vinculadas y el auditor y su red, que conlleven la prestación de servicios distintos de auditoría o cualquier otro tipo de situación o relación.

Y termina indicando el citado art. 81: ***“Dichas comunicaciones se realizarán en tiempo y forma, de tal modo que permitan a la Comisión de Auditoría cumplir con sus funciones.”***

En el supuesto de una auditoría de las cuentas anuales de una EIP cuya fecha de cierre sea 30 de junio de 2021 ¿qué ocurre con los servicios ajenos a la auditoría para los que se ha solicitado y obtenido la autorización de la Comisión de Auditoría de la EIP con posterioridad al 1 de julio de 2020 – fecha de inicio del ejercicio- pero antes de la publicación del Reglamento?

Para la autorización de esos servicios se debe haber aplicado la normativa vigente en esos momentos. El artículo 81 del Reglamento introduce una serie de documentación que, de forma prescriptiva, el auditor debe trasladar a la Comisión de Auditoría en el proceso de solicitud de autorización específica. Es el entendimiento del ICJCE que la falta de entrega de dicha documentación, en la medida en la que no era requerida por la normativa vigente en el momento de solicitar la autorización y no fuera requerida por la Comisión de Auditoría, cuando se solicitó y obtuvo la autorización, no constituye un incumplimiento.

Por otro lado, el realizar nuevamente las comunicaciones ya realizadas, incluyendo ahora toda la información requerida por este artículo, no serviría al propósito por el que se requieren ya que las autorizaciones han sido ya concedidas y, tal y como indica el último inciso de este artículo, las comunicaciones deben realizarse en tiempo de tal modo que permita a la Comisión de Auditoría cumplir con sus funciones, que en este caso concreto es la autorización de servicios ajenos a la auditoría.

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. 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 situaciones o relaciones previas a la publicación del RAC y que, incluso, podrían haberse 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 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 hechos, situaciones o relaciones que tengan lugar con posterioridad a la fecha de entrada en vigor de la norma.

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.