



Las 10 claves de la Ley de Auditoría de Cuentas

(Ley 22/2015, de 20 de julio. BOE de 21 de julio)

El objeto principal de esta la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas es transponer a la legislación interna española la 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 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, en lo que no se ajusta a ella. Además también se realiza una integración de parte del contenido del Reglamento (UE) n.º 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 por el que se deroga la Decisión 2005/909/CE de la Comisión. Tanto la Directiva como el Reglamento de la Unión Europea citados constituyen el régimen jurídico fundamental que debe regir la actividad de auditoría de cuentas en el ámbito de la Unión Europea.

La Ley 22/2015 deroga cuantas disposiciones de igual o inferior rango se opongan a lo dispuesto en ella, y en particular, el Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio. En general, su entrada en vigor se producirá el día **17 de julio de 2016**.

Estas son sus claves:

1

DUALIDAD DE RÉGIMENES: GENERAL Y ENTIDADES DE INTERÉS PÚBLICO (EIP)

La estructura de la nueva Ley debe explicarse partiendo, de un lado y en lo que a los auditores de interés público se refiere, de su integración con el Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril, y de otro lado, de la necesidad de transponer la Directiva 2014/56/UE. Tanto la Directiva como el Reglamento de la Unión Europea citados constituyen el régimen jurídico fundamental que debe regir la actividad de auditoría de cuentas en el ámbito de la Unión Europea.

La Ley regula:

- Los aspectos generales del régimen de acceso al ejercicio de la actividad de auditoría (**Título I, Capítulo II**).
- Los requisitos que han de seguirse en su ejercicio, que van desde la objetividad e independencia hasta la emisión del informe, pasando por las normas de organización de los auditores y de realización de sus trabajos (**Título I, Capítulo III**).
- El régimen de control y el régimen sancionador establecidos en orden a garantizar la plena eficacia de la normativa (**Título II y Título III, respectivamente**).

El Reglamento (UE) n.º 537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, establece los requisitos más estrictos que deben seguir los auditores de cuentas de las entidades de interés público, sin perjuicio de que les sea aplicable a éstos lo que se establece con carácter general para los auditores de cuentas y de que la Ley trate de aquellas cuestiones respecto a las cuales el referido Reglamento citado otorga a los Estados miembros diversas opciones. Ante esta dualidad de regímenes, esta Ley dedica un capítulo específico (**Título I, Capítulo IV**) a los auditores de cuentas de entidades de interés público.

Así, tal y como establece el artículo 2. *Normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas*, la actividad de auditoría de cuentas se realizará con sujeción a esta Ley, a su reglamento de desarrollo, así como a las normas de auditoría, de ética e independencia y de control de calidad interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría.

A las auditorías de cuentas de entidades de interés público les será de aplicación lo establecido en el



Reglamento (UE) n.º 537/2014, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público, y lo establecido en el Capítulo IV del Título I de esta Ley. Este Capítulo IV, dividido en cuatro secciones, contiene los requisitos más estrictos exigidos a los auditores de entidades de interés público, además de aquello establecido en el Título I que no resulte contradictorio o exceptuado por lo regulado en dicho Capítulo, tal como se establece en su Sección 1.ª, y de acuerdo con la remisión genérica a la Directiva que se contiene en el artículo 1.2 del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril de 2014. Por razones de seguridad jurídica y uniformidad normativa se contienen las referencias correspondientes al articulado de dicho Reglamento, y se precisan en su caso determinados aspectos no tratados en el mismo o las opciones que éste contempla en favor de los Estados miembros.

¿Qué entiende la Ley por Entidades de Interés Público (EIP)?

Según el *punto 5 del artículo 3. Definiciones*, tendrán la consideración de entidades de interés público:

- a) Las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores, las entidades de crédito y las entidades aseguradoras sometidas al régimen de supervisión y control atribuido al Banco de España, a la Comisión Nacional del Mercado de Valores y a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, y a los organismos autonómicos con competencias de ordenación y supervisión de las entidades aseguradoras, respectivamente, así como las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en el mercado alternativo bursátil pertenecientes al segmento de empresas en expansión.
- b) Las entidades que se **determinen reglamentariamente** en atención a su importancia pública significativa por la naturaleza de su actividad, por su tamaño o por su número de empleados.
- c) Los grupos de sociedades en los que la sociedad dominante sea una entidad de las contempladas en las letras a) y b) anteriores.

En este sentido se incorpora la *Disposición final octava. Habilitación normativa* que establece específicamente que en el plazo de un año desde la publicación de esta Ley, el Gobierno, a propuesta del Ministro de Economía y Competitividad, determinará las condiciones que deben cumplir las entidades para tener la consideración de entidades de interés público en razón de su importancia pública significativa por la naturaleza de su actividad, por su tamaño o por su número de empleados, a que se refiere el artículo 3.5 b) de esta Ley.

El 9 de julio de 2015, mediante resolución, se comunicó que el Proyecto de Real Decreto por el que se modifica el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, se encontraba a disposición de los interesados a efectos de dar trámite de audiencia pública durante el plazo de 7 días hábiles a contar a partir del día siguiente a la presente Resolución, en el propio ICAC y en su página web.

El proyecto de Real Decreto tiene por objeto modificar el artículo 15 del Reglamento, aprobado por Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, del TRLAC, referido al concepto de EIP, e incorpora una nueva disposición adicional, la decimotercera, para desarrollar reglamentariamente la habilitación prevista en el apartado 3.c) de la disposición adicional tercera de la nueva Ley de Auditoría de Cuentas, en relación con la dispensa para determinadas EIP de la obligación de tener una Comisión de Auditoría.

Pues bien según lo establecido en el proyecto de Real Decreto, a los efectos exclusivos de lo dispuesto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, tendrán la consideración de entidades de interés público las siguientes:

- a) Las **entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales** de valores, las **entidades de crédito** y las **entidades aseguradoras** sometidas al régimen de supervisión y control atribuido al Banco de España, a la Comisión Nacional del Mercado de Valores y



a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones o a los organismos autonómicos con competencias de ordenación y supervisión de las entidades aseguradoras, respectivamente, así como las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en el mercado alternativo bursátil pertenecientes al segmento de empresas en expansión.

- b) Las **empresas de servicios de inversión** y las **instituciones de inversión colectiva** que, durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, tengan como mínimo 5.000 clientes, en el primer caso, o 5.000 partícipes o accionistas, en el segundo caso, y las **sociedades gestoras** que administren dichas Instituciones.
- c) Los **fondos de pensiones** que, durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, tengan como mínimo 10.000 partícipes y las **sociedades gestoras** que administren dichos fondos.
- d) Las **entidades de pago** y las **entidades de dinero electrónico**.
- e) Aquellas entidades distintas de las mencionadas en los párrafos anteriores cuyo importe neto de la cifra de negocios y plantilla media durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, sea superior a **2.000.000.000 de euros** y a **4.000 empleados**, respectivamente.
- f) Los **grupos de sociedades** en los que la sociedad dominante sea una de las entidades contempladas en las letras anteriores.

Las entidades mencionadas en los apartados b), c) y e) perderán la consideración de entidades de interés público si dejan de reunir durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, los requisitos establecidos en dichos apartados.

En el caso de tratarse del primer ejercicio social de constitución, transformación o fusión, las entidades a que se refiere este apartado tendrán la condición de entidades de interés público si reúnen, al cierre de dicho ejercicio, los requisitos recogidos en el apartado anterior.

A estos efectos, se tendrán en cuenta los nuevos parámetros correspondientes al primer ejercicio social cuya fecha de cierre sea 31 de diciembre de 2015 o posterior, así como al ejercicio inmediatamente anterior a éste.

En relación con la dispensa para determinadas entidades de interés público de la obligación de tener una Comisión de Auditoría, se establece que las instituciones de inversión colectiva y los fondos de pensiones mencionados en las letras b), y c) no estarán obligados a tener la Comisión de Auditoría

2

NORMATIVA REGULADORA DE LA ACTIVIDAD DE AUDITORÍA DE CUENTAS

La actividad de auditoría de cuentas de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, se realizará con sujeción a:

- Esta Ley,
- su reglamento de desarrollo,
- las normas de auditoría,
- las normas de ética,
- las normas de independencia y
- las normas de control de calidad interno

A las auditorías de cuentas de entidades de interés público les será de aplicación lo establecido en:

- El Reglamento (UE) n.º 537/2014, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril, sobre los



requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público.

- En el Capítulo IV del Título I de esta Ley.

¿Qué y cuáles son las “normas de auditoría”?

Las normas de auditoría constituyen los principios y requisitos que deben observar los auditores de cuentas en la realización del trabajo de auditoría de cuentas y sobre las que deben basarse las actuaciones necesarias para expresar una opinión técnica responsable e independiente. Se consideran normas de auditoría las contenidas en:

- esta Ley,
- su reglamento de desarrollo,
- las normas internacionales de auditoría adoptadas por la Unión Europea
- las normas técnicas de auditoría.

A estos efectos, se entenderán por Normas internacionales de auditoría las siguiente normas emitidas por la Federación Internacional de Contables a través del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento:

- Las normas internacionales de auditoría.
- La norma internacional de control de calidad
- Otras normas internacionales, siempre que sean pertinentes para la actividad de auditoría de cuentas regulada en esta Ley.

Las **normas técnicas de auditoría** tendrán por objeto la regulación de los aspectos no contemplados en las normas internacionales de auditoría adoptadas por la Unión Europea.

¿Qué regulan las normas de ética?

Las normas de ética incluyen, al menos, los principios de competencia profesional, diligencia debida, integridad y objetividad, sin perjuicio de lo establecido en relación al escepticismo/juicio profesional e independencia en las secciones 1.ª y 2.ª, respectivamente, del Capítulo III del Título I.

¿Quién y cómo se elaboran, adaptan o revisan las normas técnicas, las normas de ética y las de control de calidad interno?

Estas tareas se realizarán por las corporaciones de derecho público representativas de quienes realicen la actividad de auditoría de cuentas, previa información pública durante el plazo de dos meses y serán válidas a partir de su publicación, mediante resolución del ICAC, en su Boletín Oficial.

Se elaborarán, adaptarán o revisarán, de conformidad con:

- Los principios generales y práctica comúnmente admitida en los Estados miembros de la Unión Europea
- Las normas internacionales de auditoría adoptadas por la Unión Europea

En el caso de que las citadas corporaciones, previo requerimiento del ICAC no realizarán tales tareas en la forma establecida anteriormente, el propio Instituto procederá las llevará a cabo, informando de ello a las referidas corporaciones de derecho público representativas y cumpliendo también el requisito de información pública durante el plazo de dos meses.

¿Se pueden imponer requisitos o procedimientos adicionales a los de las normas internacionales



adoptadas por la UE??

Solo podrán imponerse estos requisitos o procedimientos adicionales cuando se deriven de requerimientos exigidos por ley nacional referente al ámbito de aplicación de las auditorías de cuentas o resulten necesarios para aumentar la credibilidad y calidad de los estados financieros auditados.

Estos requisitos adicionales serán comunicados por el ICAC a la Comisión Europea, como mínimo, tres meses antes de su entrada en vigor o, en el caso de requisitos ya existentes en el momento de la adopción de una norma internacional de auditoría, en un plazo no superior a tres meses a partir de la fecha de adopción de la norma internacional de auditoría.

Dichos requisitos adicionales deberán establecerse mediante resolución del ICAC en la que se declare la vigencia de los apartados correspondientes de las normas de auditoría preexistentes a la adopción por la Unión Europea de las normas internacionales de auditoría sobre la misma materia, o mediante la publicación de nuevas normas de auditoría limitadas a los referidos requisitos adicionales. La Resolución deberá ser publicada en su Boletín Oficial, previo trámite de información pública durante el plazo de dos meses.

3

ESCEPTICISMO Y JUICIO PROFESIONAL

En la realización de cualquier trabajo de auditoría de cuentas, el auditor de cuentas deberá actuar con escepticismo y aplicar su juicio profesional.

¿Qué entiende por “escepticismo profesional”?

Se entiende por escepticismo profesional la actitud que implica mantener siempre una mente inquisitiva y especial alerta ante cualquier circunstancia que pueda indicar una posible incorrección en las cuentas anuales auditadas, debida a error o fraude, y examinar de forma crítica las conclusiones de auditoría.

Esta actitud supone reconocer la posibilidad de que existan incorrecciones materiales en las cuentas anuales objeto de auditoría, incluyendo fraudes o errores, sea cual fuere la experiencia anterior del auditor de cuentas en relación con la honestidad e integridad de los responsables de la administración y de los directivos de la entidad auditada.

En particular, el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría mantendrán una actitud de escepticismo profesional:

- a) Cuando revisen 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.
- b) Cuando realicen la 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.

¿Qué entiende por “juicio profesional”?

Se entiende por juicio profesional la aplicación competente, adecuada y congruente con las circunstancias que concurran, de la formación práctica, el conocimiento y la experiencia del auditor de cuentas de conformidad con las normas de auditoría, de ética y del marco normativo de información financiera que resulten de aplicación para la toma de decisiones en la realización de un trabajo de auditoría de cuentas.

La aplicación del juicio profesional debe documentarse adecuadamente. No se admitirá la mera remisión al juicio profesional como justificación de decisiones que, de otra forma, no estén respaldadas por los hechos



o circunstancias concurrentes en el trabajo, por la evidencia de auditoría obtenida o que no sean conformes con lo establecido en la normativa citada en el párrafo anterior.

4

MODALIDADES E INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS

El Capítulo I. De las modalidades de auditoría de cuentas (**arts. 4 a 7**) del Título I regula lo siguiente:

- Define las modalidades de auditoría de cuentas (**art. 4**).
- Define el nuevo contenido del informe de auditoría (**art. 5**).
- Regula el deber de solicitud por parte del auditor y suministro de información por parte de la entidad auditada (**art. 6**).
- Regula el régimen a aplicar en caso de auditoría de cuentas consolidadas, que se modifica para incorporar determinadas precisiones en relación con el trabajo de evaluación y revisión del auditor del grupo (**art. 7**).

Modalidades

Las dos modalidades de auditoría de cuentas que se incluyen en el ámbito de aplicación de esta Ley son:

- La auditoría de las cuentas anuales, que incluye la verificación del informe de gestión que, en su caso las acompañe.
- La auditoría de otros estados financieros o documentos contables

En ambos casos la auditoría consistirá en verificar si expresan la imagen fiel de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación. Se explicita que lo establecido e sobre los trabajos e informes de auditoría de las cuentas anuales será de aplicación, con la correspondiente adaptación, a los trabajos e informes de auditoría de otros estados financieros o documentos contables.

Contenido

En cuanto al contenido del informe de auditoría, destacamos las siguientes novedades:

- **Incorrecciones materiales:** Se ha de dar una explicación de que la auditoría se ha planificado y ejecutado con el fin de obtener una seguridad razonable de que las cuentas anuales están libres de incorrecciones materiales, incluidas las derivadas del fraude. Asimismo, se describirán los riesgos considerados más 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.
- **Prestación de otros servicios:** Se ha de incluir 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.
- **Informe de gestión:** Además de la opinión sobre la concordancia o no del informe de gestión con las cuentas correspondientes al mismo ejercicio, se incluirá una opinión sobre si el contenido y presentación de dicho informe de gestión es conforme con lo requerido por la normativa que resulte de aplicación, y se indicarán, en su caso, las incorrecciones materiales que se hubiesen detectado a este respecto.
- **Causa justa de falta de emisión o renuncia:** Se precisa que, en todo caso, se considera que existe justa causa en aquellos supuestos en los que concurra alguna de las siguientes circunstancias:
 - Existencia de amenazas que comprometan la independencia u objetividad del auditor de cuentas o de la sociedad de auditoría
 - Imposibilidad absoluta de realizar el trabajo encomendado al auditor de cuentas o sociedad de



auditoría por circunstancias no imputables a éstos.

- **Lenguaje claro y sin determinadas referencias:** 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.

Auditoría de cuentas consolidadas

El régimen a aplicar en caso de auditoría de cuentas consolidadas se modifica para incorporar determinadas precisiones en relación con el trabajo de evaluación y revisión del auditor del grupo. Así se incorporan las siguientes previsiones:

- **Evaluación y revisión del trabajo de los otros auditores:** La evaluación y revisión que el auditor de las cuentas consolidadas realice sobre el trabajo de los auditores de las entidades del grupo deberá documentarse en los papeles de trabajo del auditor de las cuentas consolidadas, incluyendo la naturaleza, calendario y alcance de la labor realizada por los otros auditores o sociedades de auditoría, así como, en su caso, la revisión realizada por el auditor de las cuentas consolidadas de partes relevantes de la documentación de auditoría de los citados auditores realizada a efectos de la auditoría de las cuentas anuales consolidadas.

Asimismo, 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.

A estos efectos, y para que el auditor de las cuentas consolidadas pueda basarse en el trabajo realizado por los otros auditores o sociedades de auditoría será necesario suscribir un acuerdo previo con éstos a fin de transmitir toda la documentación necesaria para la realización de la auditoría de las cuentas consolidadas.

La documentación correspondiente al trabajo de auditoría de las cuentas consolidadas, que corresponde conservar al auditor o la sociedad de auditoría de dichas cuentas, deberá permitir la revisión y control del trabajo realizado por parte del ICAC de forma adecuada.

- **Imposibilidad de revisión:** Cuando el auditor de las cuentas consolidadas no pueda revisar el trabajo de auditoría realizado por otros auditores de cuentas o sociedades de auditoría, incluidos los de la Unión Europea y de terceros países, en relación con las cuentas de entidades incluidas en las cuentas consolidadas, adoptará las medidas adecuadas e informará al ICAC de tal circunstancia y sus causas en los plazos y forma que se determine reglamentariamente. Entre las medidas a adoptar se deberá incluir la realización de los procedimientos de auditoría necesarios para la auditoría de las cuentas consolidadas, directamente o en colaboración con otros auditores, según proceda, sobre las cuentas de las citadas entidades.
- **Inspección o investigación del auditor de cuentas consolidadas:** En el supuesto de que el auditor de cuentas consolidadas sea objeto de una inspección o investigación en relación con un trabajo de auditoría de cuentas consolidadas por parte del ICAC, si es requerido para ello, pondrá a disposición de quien realice tal control o investigación toda la información que obre en su poder relativa al trabajo de auditoría realizado por otros auditores de cuentas o sociedades de auditoría, incluidos los de la Unión Europea y de terceros países, en relación con las cuentas de entidades incluidas en las cuentas consolidadas, a efectos de la auditoría de las cuentas consolidadas, incluyendo los papeles de trabajo correspondientes a los trabajos realizados por los citados otros auditores



5

RÉGIMEN DE INDEPENDENCIA GENERAL

En la Sección 2.ª *Independencia* (**arts. 14 a 25**) del Capítulo III. *Ejercicio de la actividad de auditoría de Cuentas* del Título I. *De la auditoría de Cuentas* se establece el régimen de independencia al que **todos** los auditores de cuentas y sociedades de auditoría se encuentran sujetos, incluidos los auditores de quienes auditan entidades de interés público, de acuerdo con las remisiones contenidas en el Capítulo IV. *De la auditoría de cuentas en entidades de interés público* y las cuestiones tratadas en el Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril.

Mantenimiento de un sistema mixto: Principio general + Incompatibilidades

Se mantiene el régimen contenido en el TRLAC que se deroga y que se configuraba como un sistema mixto al basarse:

- *Principio general*: Por una parte, en la enunciación de un principio general de independencia que obliga a todo auditor a abstenerse de actuar cuando pudiera verse comprometida su objetividad en relación a la información económica financiera a auditar (**arts. 14 y 15**).
- *Incompatibilidades*: Por otra parte, en la enumeración de un conjunto de circunstancias, situaciones o relaciones específicas en las que se considera que, en el caso de concurrir, los auditores no gozan de independencia respecto a una entidad determinada, siendo la única solución o salvaguarda posible la no realización del trabajo de auditoría (**arts. 16 a 20**).

Este régimen se enmarca en la regulación contenida en la Directiva 2014/56/UE, que sigue recogiendo, al igual que la Directiva anterior, como principios generales a asegurar por los Estados miembros, los siguientes:

- El de ser independiente (**art.14.1**).
- El de no participar en el proceso de toma de decisiones (**art.14.2**).
- El de evaluar las amenazas a la independencia y en su caso aplicar salvaguardas para atenuar aquellas (autorrevisión, abogacía, interés propio, familiaridad o confianza o intimidación) que pudieran comprometer la independencia y en su caso abstenerse de realizar la auditoría (**art. 15**).

Igualmente, sigue obligando a cada Estado miembro a asegurar que un auditor de cuentas no realice una auditoría en relación a una entidad auditada cuando existan relaciones financieras, comerciales, laborales o de otro tipo de tal importancia que comprometa la independencia del auditor (art. 14.3). La nueva redacción comunitaria sigue obligando a que el auditor considere el entorno de **red** (art. 3.14) en que opera a los efectos de observar su independencia.

Incorporación de requisitos más restrictivos en materia de incompatibilidades

Sin embargo, la nueva Directiva a transponer incorpora unos requisitos más restrictivos, no contemplados anteriormente, tales como:

- La obligación de que los Estados miembros se aseguren de que cualquier persona, no solo el auditor, que pueda influir en el resultado de la auditoría se abstenga de participar en el proceso de toma de decisiones de la entidad.
- Que el auditor de cuentas o sociedad de auditoría tome medidas para evitar conflictos de interés o de relación comercial u otra clase, directas o indirectas, reales o potenciales, que puedan comprometer la independencia.
- Que el auditor de cuentas o sociedad de auditoría, su personal o quien le preste servicios en el ejercicio de la actividad de auditoría, y determinados parientes, no posean interés significativo directo ni realicen determinadas operaciones con instrumentos financieros de la entidad auditada.
- Que dichas personas no participen en la auditoría si poseen instrumentos financieros de la auditada o tienen algún interés o relación comercial o financiera con la misma.
- Finalmente, recoge determinadas exigencias en relación con:
 - Regalos



- Situaciones sobrevenidas que afecten a la entidad auditada y prohibiciones posteriores, y con el periodo mínimo durante el cual la obligación de independencia debe observarse.

Por tanto, sobre la base de dicho régimen mixto:

- Se incorporan, fortaleciendo el sistema de incompatibilidades o prohibiciones, los nuevos requisitos que con el carácter de mínimos contempla la Directiva 2014/56/UE, de 16 de abril de 2014
- Se modifican determinadas cuestiones para evitar que el régimen aplicable a los auditores de cuentas con carácter general sea más restrictivo que el que se exige en el Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril, de modo que se introducen determinados ajustes en el periodo de cómputo al que se extienden determinadas incompatibilidades. Esto no significa que la independencia del auditor no pueda verse comprometida por amenazas derivadas de intereses o relaciones comerciales, laborales, familiares o de otra clase, existentes con anterioridad al período de cómputo establecido.

Así:

- **Ser y parecer independiente:** Se incorpora legalmente la obligación de establecer los sistemas de salvaguarda para hacer frente a las amenazas que pudieran derivarse de conflictos de intereses o de alguna relación comercial, laboral, familiar o de otra índole (**art.14.4**). En todo caso, debe evitarse cualquier situación o relación que pudiera aparentar una posible participación en la entidad auditada, relación con ésta, o en su gestión, definiéndose qué se entiende por ésta, de modo que se pudiera concluir que la independencia resulta comprometida, tal como establece la Directiva. Como señala la Recomendación de la Unión Europea de 16 de mayo de 2002, sobre la independencia de los auditores de cuentas en la Unión Europea: principios fundamentales, son dos los elementos sustanciales del requisito de independencia, real y apariencia, de modo que los auditores deben ser y parecer ser independientes. Siendo esta una actitud mental inobservable la normativa y práctica internacional delimita las situaciones o servicios que se configuran como presunciones «iuris et de iure», generadoras de incompatibilidad con la realización de la auditoría.
- **Incompatibilidades:** Asimismo, se modifican determinadas situaciones o servicios que generan incompatibilidad para realizar la auditoría, incorporando los relacionados con operaciones realizadas con los instrumentos financieros, la tenencia de intereses significativos y la aceptación de obsequios de valor significativo (**art. 16.1 a**)
- **Período de cómputo temporal de las incompatibilidades (art. 21):** Se mantiene el período de cómputo temporal de determinadas situaciones de incompatibilidad al ejercicio anterior al que se refieren los estados financieros auditados, reduciéndolo a un año para la gran mayoría, que coinciden con los servicios que se prohíben para los auditores de entidades de interés público (**art. 21.1**).

Al mismo tiempo, se incluyen las actuaciones que deben realizar los auditores en situaciones sobrevenidas en las que se adquiere un interés financiero o la entidad auditada resulta afectada por una combinación de negocios (**art. 21.2**).

- **Normas de extensión (arts. 17 a 20):** También se introducen ajustes en las incompatibilidades que resultan de circunstancias o situaciones en que incurren los familiares (**art. 18**).

La Directiva que se transpone establece que pueden afectar al deber de independencia la existencia de relaciones, situaciones o servicios no sólo entre la entidad auditada y el auditor o sociedad de auditoría, sino también entre aquélla y la red a la que pertenece el auditor o sociedad de auditoría (**art.3.14**). En las **normas de extensión (arts.17 a 20)** se distingue entre:

- Red auditora
- Red no auditora.

Esto obedece a la necesidad de establecer más excepciones cuando concurren las causas de incompatibilidad en la red no auditora dada su teórica lejanía.

El sentido de las normas de extensión que se recoge es que si las personas o entidades comprendidas en dicho ámbito incurren en cualesquiera de los supuestos de incompatibilidad contemplados en esta Ley y en otras disposiciones legales, harán igualmente incompatibles al auditor de cuentas o sociedad



de auditoría en relación con la respectiva entidad, si bien teniendo en cuenta las particularidades que se establecen en la Ley. En dicho ámbito de extensión subjetiva se incluye también, entre otros, a quienes estén vinculados por determinadas relaciones de parentesco, como los progenitores, hijos y hermanos y sus cónyuges, dado que en estos casos existen o pueden existir las mismas amenazas a la independencia que pueden darse de igual forma que en el caso del cónyuge del auditor, excluyéndose del alcance de dicha extensión y reduciéndose el círculo de familiares para determinados supuestos.

- **Prohibiciones posteriores a la finalización del trabajo de auditoría (art. 23):** Por otra parte, y también de acuerdo con la Directiva, se reduce a **un año** el periodo de “enfriamiento” que rige para las prohibiciones impuestas con posterioridad a la finalización del trabajo de auditoría y al que está sujeto el auditor, al objeto de evitar que en la realización objetiva del trabajo de auditoría concurren o se presenten situaciones que puedan suponer un riesgo o una amenaza a la independencia por la existencia, durante dicha realización, de compromisos o expectativas futuras que puedan comprometer la objetividad del auditor en la realización de la auditoría. Únicamente se mantiene el periodo de prohibición de **dos años** para el caso de auditores de entidades de interés público.

Períodos de contratación (art. 22)

En cuanto al período de contratación, el artículo 22 establece lo siguiente:

- **Período inicial:** No podrá ser inferior a 3 años ni superior a 9 a contar desde la fecha en que se inicie el primer ejercicio a auditar.
- **Prórrogas:** Periodos máximos sucesivos de hasta 3 años una vez que haya finalizado el periodo inicial.

Si una vez finalizado el periodo de contratación inicial o la prórroga del mismo, ni el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría ni la entidad auditada manifestaren su voluntad en contrario antes de la fecha de aprobación de las cuentas anuales auditadas correspondientes al último período contratado o prorrogado, el contrato quedará tácitamente prorrogado por un plazo de tres años.

Cuando las auditorías de cuentas no fueran obligatorias, no serán de aplicación las limitaciones temporales de contratación anteriores.

Rescisión y revocación del contrato: Causa justa (art.22)

Durante el periodo inicial, o el período de prórroga del contrato inicial, no podrá rescindirse el contrato sin que medie justa causa. Las divergencias de opiniones sobre tratamientos contables o procedimientos de auditoría no son justa causa.

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.

Serán nulos de pleno derecho los acuerdos o cláusulas contractuales o estatutarias que pudieran restringir o limitar la selección, el nombramiento y la contratación por parte de los órganos competentes de la entidad de cualquier auditor de cuentas o sociedad de auditoría inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

Causas de abstención por honorarios recibidos (art.25)

Se obliga al auditor o a la sociedad de auditoría a abstenerse de realizar de realizar la auditoría de cuentas correspondiente al ejercicio siguiente cuando se de alguna de las siguientes circunstancias:

- Cuando los honorarios devengados derivados de la prestación de servicios de auditoría y distintos del de auditoría **a la entidad auditada por parte del auditor de cuentas o sociedad de auditoría**, en los tres últimos ejercicios consecutivos, representen **más del 30%** del total de los ingresos anuales **del auditor de cuentas o sociedad de auditoría**.
- Cuando los honorarios devengados derivados de la prestación de servicios de auditoría y distintos del de auditoría en los tres últimos ejercicios consecutivos a la entidad auditada **y a sus entidades vinculadas**, por parte del auditor de cuentas o de la sociedad de auditoría **y de quienes forman parte**



de la red, representen **más del 30%** del total de los ingresos anuales del auditor de cuentas o sociedad de auditoría y de la citada red.

RÉGIMEN DE INDEPENDENCIA EIP

6

La Sección 3.ª (arts. 39 a 41), del Capítulo IV. *De la auditoría de cuentas de entidades de interés público* del Título I. *De la auditoría de cuentas* recoge el régimen de independencia de los auditores de Entidades de Interés Público (EIP).

Incompatibilidades y servicios prohibidos (art.39)

La regulación de estos aspectos se referencia a la siguiente normativa:

- Al Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril de 2014. En concreto a los artículo 5.1, 5.4, 5.5 y 5.3.
- A lo previsto para todos los auditores y sociedades de auditoría, incluidos los que auditen EIP, en las secciones 1.ª y 2.ª del Capítulo III del Título I, habida cuenta que el artículo 6 de dicho Reglamento establece la obligación de cumplir con lo previsto en el artículo 22 ter de la Directiva, precepto que resulta incorporado en las citadas secciones, y que obligan a cumplir, entre otras, las previsiones establecidas en relación con el régimen de independencia, así como la obligación de evaluar la existencia de amenazas que comprometan su independencia y de aplicar las medidas de salvaguarda a aplicar.

Así, de acuerdo con las opciones otorgadas a los Estados miembros, y de conformidad con lo previsto en el artículo 22 de la Directiva:

- **Servicios adicionales permitidos:** Se opta por ejercer la opción del artículo 53 del Reglamento europeo. Así podrán prestarse los servicios a que se refiere el dicho artículo, siempre que se cumplan los requisitos previstos en el mismo (art. 39.1).
- **Período de “enfriamiento”:** Se amplía el periodo de cómputo al que deben extenderse las prohibiciones. Las prohibiciones posteriores a la finalización del trabajo de auditoría establecidas en el artículo 23 serán de aplicación durante los **dos años** siguientes a la finalización del trabajo de auditoría (art. 39.2.c). Recordemos que para auditores no EIP es de 1 año.
- **Servicios prohibidos:** Se prohíben también los servicios detallados en el artículo 5.1 del Reglamento europeo cuando se realizan por los **familiares próximos (art.39.1)**.

Contratación, rotación , designación y honorarios (arts.40 y 41)

La citada Sección 3ª, recoge el ejercicio de las opciones atribuidas a los Estados miembros en relación con la duración máxima de contratación de los auditores y las normas de limitación de honorarios por concentración con respecto a una entidad de interés público, incorporadas en el Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril de 2014. Así:

- **Duración del contrato de auditoría (art. 40):** En relación a la duración de la contratación se establece lo siguiente:
 - La duración mínima del período inicial de contratación de auditores de cuentas en entidades de interés público no podrá ser inferior a 3 años, no pudiendo exceder el período total de contratación, incluidas las prórrogas, de la duración máxima de 10 años establecida en el artículo 17 del citado Reglamento.
 - No obstante, una vez finalizado el período total de contratación máximo de 10 años de un auditor o sociedad de auditoría, podrá prorrogarse dicho periodo adicionalmente hasta un máximo de 4 años, siempre que se haya contratado de forma simultánea al mismo auditor o sociedad de auditoría junto a otro u otros auditores o sociedades de auditoría para actuar conjuntamente en este período adicional.

Vemos como respecto a la duración, no se opta por prolongar la duración máxima, habida cuenta que se entiende que las excesivas relaciones prolongadas generan una amenaza de familiaridad de tal entidad que la independencia se entiende comprometida. Recordemos que el artículo 17 del Reglamento europeo permite a los estados establecer un plazo total de veinte años si se realiza una



convocatoria pública de ofertas para la auditoría legal y un plazo total de 24 años en caso de auditoría conjunta.

- **Limitación de honorarios por dependencia financiera (art. 41):** Se entiende adecuado imponer el requisito más restrictivo de prohibir la realización de auditoría en el ejercicio siguiente, toda vez que alcanzar determinado porcentaje de concentración supone una amenaza de interés propio e incluso de intimidación que no puede mitigarse. También se exige que el auditor considere adicionalmente la red en que opera al objeto de evitar que mediante ésta se eluda su cumplimiento. De esta manera se pretende asegurar una aplicación consistente y uniforme de las normas de independencia, pilar fundamental en que descansa la confianza que se deposita en el informe de auditoría. Así, se obliga al auditor o a la sociedad de auditoría a abstenerse de realizar la auditoría de cuentas correspondiente al ejercicio siguiente cuando se de alguna de las siguientes circunstancias:

- Cuando los honorarios devengados derivados de la prestación de servicios de auditoría y distintos del de auditoría a la entidad auditada, en cada uno de los tres últimos ejercicios consecutivos, representen más del 15 por ciento del total de sus ingresos anuales.
- Cuando los honorarios devengados derivados de la prestación de servicios de auditoría y distintos del de auditoría en cada uno de los tres últimos ejercicios consecutivos a la entidad auditada y a sus entidades vinculadas por parte del auditor de cuentas o de la sociedad de auditoría, y de quienes forman parte de la red, representen más del 15 por ciento del total de los ingresos anuales del auditor de cuentas o sociedad de auditoría y de la citada red.

Excepción por tamaño: No obstante, en los términos en los que reglamentariamente se determine, cuando la **sociedad de auditoría sea pequeña o mediana**, la Comisión de Auditoría u órgano equivalente, sobre la base de un examen a las amenazas a la independencia y las medidas adoptadas para atenuarla, podrá autorizar excepcionalmente que se realice la auditoría de cuentas del ejercicio inmediatamente siguiente **por una sola vez**. Dicha excepcionalidad deberá quedar adecuadamente justificada y motivada.

7

RÉGIMEN DE SUPERVISIÓN

El Título II. *Supervisión pública* regula el sistema de supervisión pública y comprende cuatro capítulos:

- Capítulo I. Función supervisora (**arts. 46 a 55**).
- Capítulo II. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (**arts. 56 a 61**).
- Capítulo III. Régimen de supervisión aplicable a auditores, así como a sociedades y demás entidades de auditoría autorizados en Estados miembros de la Unión Europea y en terceros países (**art. 62**).
- Capítulo IV. Cooperación internacional (**art. 63 a 67**).

Función supervisora (arts.46 a 55)

El Capítulo I determina el ámbito de aplicación de la supervisión pública, cuya plena responsabilidad corresponde al **Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC)**, autoridad responsable en materia de auditoría de cuentas, delimitando este ámbito por las funciones que se atribuyen y los sujetos a los que alcanza. Tal como resulta de la normativa de la Unión Europea, y al objeto de cumplir sus funciones de manera adecuada, eficaz, eficiente y con integridad, el ICAC debe cumplir con las siguientes premisas:

- Ser independiente, de modo que no participen en sus órganos rectores o en la toma de decisiones quienes ejercen la actividad de auditoría de cuentas (**arts. 56, 57 y 58.2**)
- Ser transparente en lo que a los programas de trabajo e informes de actividad se refiere (**art. 61**).
- Contar con la capacidad, los conocimientos técnicos y los recursos apropiados y suficientes y tener una financiación adecuada y segura, libre de cualquier influencia indebida por parte de los auditores y sociedades de auditoría (**arts. 87 y 88**).

En materia de supervisión, destacamos lo siguiente:

- **Vigilancia de la evolución del mercado de auditoría:** A las funciones que viene ejerciendo



actualmente se incorporan las que exige la nueva normativa, referidas a la vigilancia de la evolución del mercado de auditoría (**art. 46.2.e**)). Con ello se alcanzan los objetivos de la normativa de la Unión Europea que requiere una autoridad competente especializada en la información económica financiera, así como en el marco normativo que regula la actividad auditora y en su vigilancia, al mismo tiempo que resulta garantizada la ausencia de cualquier conflicto de intereses, de modo que la supervisión tenga como fin único la mejora de la calidad de las auditorías y se asegura que no haya fraccionamiento en el mercado regulador y supervisor de la auditoría. Con ello se sigue la práctica existente en la casi totalidad de los Estados miembros.

- **Supervisión de las Comisiones de auditoría de las EIP:** Se atribuye a la **Comisión Nacional del Mercado de Valores** la competencia supervisora en relación con las funciones atribuidas a las Comisiones de auditoría de cuentas de las entidades de interés público. Esta atribución se entiende sin perjuicio de las competencias atribuidas al ICAC, en cuanto única autoridad competente y responsable última del sistema de supervisión pública, según el nuevo artículo 32.4 bis de la Directiva (**Disposición adicional tercera, apartado 7**)
- **Sujetos sobre los que se ejerce la función supervisora:** El ICAC podrá recabar cuanta información estime necesaria para el adecuado cumplimiento de las competencias de supervisión que tiene encomendadas de las siguientes personas y entidades (**art. 48**):
 - De los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, y de las entidades a que se refieren los artículos 19 y 20.
 - De los terceros a los que dichos auditores o sociedades de auditoría hayan externalizado determinadas funciones o actividades.
 - De las personas que participen o hayan participado en las actividades de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, **o tengan conexión o relación** con éstos.
 - De las entidades auditadas, y sus entidades vinculadas, a que se refiere el artículo 17.
- **Facultades de supervisión:** La nueva normativa de la Unión Europea exige que la autoridad competente cuente con la atribución de las competencias necesarias para llevar a cabo sus tareas, incluyendo (**art. 49**):
 - La capacidad de adoptar medidas para asegurar el cumplimiento de las nuevas disposiciones.
 - La capacidad de imponer sanciones
 - La capacidad de requerir que se ponga fin a toda práctica que sea contraria a la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas. Destacamos que esta decisión podrá adoptarse **como medida cautelar en el transcurso de un expediente sancionador o como medida al margen del ejercicio de la potestad sancionadora**, siempre que sea necesario para la eficaz protección de terceros o el correcto funcionamiento de los mercados, y se mantendrán mientras permanezca la causa que las hubiera motivado.
 - La capacidad para acceder a los datos, obtener información y realizar inspecciones, investigaciones o demás comprobaciones que estime oportunas, para lo cual podrá contratar servicios de profesionales o ser asistido por expertos, manteniéndose en el artículo 55 la facultad ya existente de acordar con terceros, bajo determinadas condiciones, tareas relacionadas con las inspecciones de auditores que no sean de interés público, incluyendo a las Corporaciones representativas de auditores de cuentas.
 - También, se mantiene la autorización al ICAC para desarrollar los criterios que éste debe seguir en relación con la ejecución del control de calidad (**arts. 52, 54 y Disposición final novena**).
- **Colaboración administrativa:** Los órganos y organismos de cualquier administración pública, sin perjuicio del deber de secreto que les ampare conforme a la legislación vigente, no solo quedan sujetos al deber de proporcionar, a requerimiento del ICAC, datos e informaciones sino que también, **deberán comunicarle los hechos de los que hubieran tenido conocimiento que pudieran ser constitutivos de infracción a la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas**. Además, el ICAC podrá:



- Solicitar la colaboración de las autoridades nacionales supervisoras de entidades de interés público (CNMV, BdE, DGSFP) la información que estime pertinente para el ejercicio de sus funciones y en relación con las competencias a que se refiere el artículo 46.
- Podrá solicitar la colaboración de la AEAT, en relación con los datos e información de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría que sean necesarios para el ejercicio de sus competencias.
- **Control de la actividad:** El control de la actividad de auditoría de cuentas, que será realizado de oficio y de acuerdo con las disponibilidades humanas y materiales del ICAC se llevará a cabo mediante las siguientes actuaciones (**art. 52**):
 - **Investigaciones** de las actuaciones de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, tradicionalmente denominado “control técnico” (**art. 53**).
 - **Inspecciones** de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, tradicionalmente denominado “control de calidad” (**art. 54**).
- **Aspectos internacional:** Los capítulos III y IV regulan los aspectos internacionales que resulten de la nueva normativa de la Unión Europea:
 - Capítulo III. Régimen de supervisión aplicable a auditores, así como a sociedades y demás entidades de auditoría autorizados en Estados miembros de la Unión Europea y en terceros países (**art.62**).
 - Capítulo IV. Cooperación internacional (**arts. 63 a 67**)

El sistema de supervisión pública debe comprender los mecanismos adecuados que permitan una cooperación efectiva a **escala europea** entre las actividades de supervisión de los Estados miembros, en cuanto factor que contribuye a asegurar una calidad elevada y homogénea de la auditoría en la Unión Europea. Dicha cooperación descansa en el **principio de reglamentación y supervisión en el Estado miembro de origen en el que está autorizado el auditor o sociedad de auditoría y dónde tenga la entidad auditada su domicilio social**. En el caso de **servicios transfronterizos** en el ámbito de la Unión Europea, corresponderán:

- Las **inspecciones** a la autoridad del Estado miembro de origen, en el que esté autorizado el auditor o sociedad
- Las **investigaciones** a la autoridad del Estado miembro en el que tenga su domicilio social la entidad auditada, tal como se precisa en el Capítulo II.

Se extiende el deber de colaboración con los Estados miembros de la Unión Europea a las autoridades europeas de supervisión (**art. 63**).

De acuerdo con el Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril, la cooperación entre las autoridades competentes de los Estados miembros ha de organizarse en el marco de la Comisión de Organismos Europeos de Supervisión de Auditores, en la que se integra el ICAC como autoridad responsable de la supervisión pública en materia de auditoría de cuentas, y para el que se prevé su participación activa, al mismo tiempo que el intercambio de cierta información (**art. 64**).

Los mecanismos de cooperación europea se contemplan mediante la posibilidad de:

- Transmitir información al Banco Central Europeo, al Sistema Europeo de Bancos Centrales y a la Junta Europea de Riesgos Sistémicos (**art. 65**).
- Crear colegios de supervisores en los que se pueda intercambiar información, en particular en relación con las actividades de auditores que operen en el marco de una red (**art. 66**).

Asimismo, se mantiene la necesidad de una cooperación efectiva con las autoridades de terceros países dada la complejidad de las auditorías de grupos transfronterizos y el entorno económico cada vez más internacionalizado, al mismo tiempo que se incorporan determinadas precisiones a las que debe sujetarse la transmisión a tercero de la información remitida o enviada como resultado de esta cooperación (**art. 67**).



8

RÉGIMEN DE INFRACCIONES Y SANCIONES

El **Título III (arts. 68 a 86)** recoge el régimen de infracciones y sanciones. Con el fin de reforzar el cumplimiento de las obligaciones incorporadas en esta Ley como consecuencia de la transposición de la Directiva 2014/56/UE y de la aplicación del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril de 2014, se introducen ciertas modificaciones en este régimen. Dichas modificaciones se relacionan principalmente con los siguientes asuntos:

- **Inclusión de nuevos tipos infractores** como consecuencia de las nuevas obligaciones que se imponen, así como de cumplir con el mandato europeo de que las sanciones sean efectivas y disuasorias. Así se añaden, como muy graves, los siguientes:
 - 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 (**art. 72, letra h**).
 - La no emisión o entrega en plazo del informe adicional para la Comisión de Auditoría de las entidades de interés público, o su entrega con un contenido sustancialmente incorrecto o incompleto, siempre que hubiese mediado requerimiento de la Comisión de Auditoría (**art. 72, letra i**).
 - La no emisión o entrega en plazo a la Comisión de Auditoría del informe adicional previsto por el artículo 36, o su entrega con un contenido sustancialmente incorrecto o incompleto (**art. 72, letra ñ**).
- **Modificaciones en la clasificación de los tipos infractores**, menores, pero necesarias para adecuarlas a los principios citados. Así, de los tipos infractores ya contemplados en el TRLAC que se deroga, pasan de graves a muy graves los siguientes:
 - 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 (**art. 72, letra j**).
 - 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 (**art. 72, letra k**).
- **Modificación de las normas de publicidad de las sanciones y de denuncia** para cumplir con los mandatos contenidos al respecto en la citada Directiva. Así, respecto a la **publicidad** se establece lo siguiente (**art. 82**):
 - La parte dispositiva de las resoluciones sancionadoras que sean ejecutivas se publicará en el BOICAC y se inscribirá en el ROAC. Se exceptúan las sanciones de amonestación privada. Cuando las sanciones sean recurridas en la vía contencioso-administrativa, se hará constar dicha circunstancia en el ROAC y, siempre que sea posible, se indicará el estado de tramitación del recurso y el resultado del mismo. Se podrá acceder a esta información descrita en el apartado anterior a través de la página web del ICAC.
 - Las sanciones por infracciones cometidas en relación con trabajos e informes de auditoría de entidades de interés público se publicarán en el BOE una vez que hayan ganado firmeza en vía administrativa. Las sanciones de separación y de inhabilitación se harán constar, además, en el Registro Mercantil, una vez que hayan ganado firmeza en vía administrativa.
 - En la publicación de las sanciones se incluirá información sobre el tipo y la naturaleza de la infracción y la identidad de la persona física o jurídica sobre la que recaiga la sanción. Excepcionalmente se podrán inscribir en el ROAC con **carácter confidencial, sin proceder a su publicación**, las sanciones que hayan ganado firmeza en vía administrativa, en aquellos casos en que, además de lo dispuesto en la legislación aplicable concorra alguna de las siguientes



circunstancias:

- a) Que la publicación de la sanción pudiera poner en peligro la estabilidad de los mercados financieros o una investigación penal en curso.
- b) 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.

La exclusión de la publicación de la sanción podrá acordarse motivadamente por el Ministro de Economía y Competitividad, a petición de los interesados, al resolver el recurso de alzada que en su caso se hubiese interpuesto.

Respecto a la **denuncia**, sin efecto vinculante en orden a la incoación de procedimiento sancionador, su tratamiento está supeditado, mediante la ordenación y utilización eficiente y eficaz de los medios disponibles, al debido cumplimiento de las competencias de control de la actividad auditora, atribuidas legalmente al ICAC, de modo que permita alcanzar el objetivo último de la mejora global y en su conjunto en la calidad de los trabajos de auditoría, proyectando dichas actuaciones sobre todos los que están habilitados legalmente para ejercer la actividad de auditoría y, en especial, de quienes auditan entidades de interés público por la mayor relevancia que tiene frente a terceros. Así, se establece que el denunciante de hechos que pudieran ser constitutivos de alguna de las infracciones tipificadas en esta Ley no será considerado interesado en el procedimiento que, en su caso, se inicie, y el escrito de denuncia no formará parte del expediente, no estando legitimado para la interposición de recursos o reclamaciones en relación con los resultados de las actuaciones previas que pudieran haberse realizado, en su caso, con anterioridad al inicio del procedimiento sancionador, ni de la resolución que ponga fin a éste (**art. 69.3**).

- **Sanciones:** Respecto a las sanciones los cambios más reseñables respecto al TRLAC que se deroga son los siguientes:
- **Auditor individual:** En el caso de **infracciones graves** cometidas por un auditor de cuentas individual, la cuantía máxima se eleva hasta los **18.000 euros (art. 75.2)**.
 - **Sociedad de auditoría:** No se producen modificaciones (**art. 76**).
 - **Auditoría de EIP:** 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, se podrá **incrementar hasta un 20%** la cuantía de la misma que correspondería aplicar, con carácter general, conforme a los artículos 75 y 76. Los importes mínimos y máximos se incrementarán en la misma proporción.

En el caso de que proceda imponer las sanciones consistentes en multas, adicionalmente, podrá imponerse a la sociedad de auditoría y a los auditores de cuentas responsables de la infracción la **suspensión** para realizar auditorías de cuentas de entidades de interés público por un plazo **de hasta 2 años en el caso de infracciones graves** y de **hasta 5 años en el caso de infracciones muy graves**. Dicho plazo comenzará a contarse a partir del inicio del ejercicio siguiente a aquel en que la sanción adquiriera firmeza en vía administrativa (**art. 77**).
 - **Inhabilitación para ser administrador de sociedades de auditoría:** 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 ROAC, 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 (**art.78.2**).
 - **No auditores:** En el supuesto de infracciones cometidas por sujetos no auditores las multas van desde los **6.000 a los 72.000 euros (art. 79)**
 - **Reiteración:** En general, cuando en los últimos cinco años hubiera sido impuesta una sanción que hubiere alcanzado firmeza en vía administrativa por el mismo tipo de infracción, se impondrán las sanciones contempladas en los artículos 75 a 79 en su mitad superior (**art. 80.2**).
 -



9

NUEVA TASA DEL ICAC

Se crea la tasa por expedición de certificados o documentos a instancia de parte, así como por las inscripciones y anotaciones en el ROAC con las siguientes notas básicas (**art. 88**):

- **Hecho imponible:** Constituye el hecho imponible de esta tasa el ejercicio de las competencias del ICAC en lo que se refiere a la expedición de certificados o documentos a instancia de parte y a las inscripciones y anotaciones en el ROAC.
- **Devengo:** Esta tasa se devengará el mismo día de la solicitud a instancia de parte de la expedición de certificados o documentos y de la comunicación por parte del interesado del acto inscribible al ROAC.
- **Sujetos pasivos:** Serán sujetos pasivos de esta tasa las personas que soliciten al ICAC las actuaciones que constituyen el hecho imponible de esta tasa.
- **Cuota:** La cuota tributaria de esta tasa consistirá en una cantidad fija por cada expedición de certificados o documentos a instancia de parte y por las inscripciones y anotaciones en dicho Registro. Las cuantías de la tasa podrán modificarse por la Ley de Presupuestos Generales del Estado de cada año.

10

COMISIÓN DE AUDITORÍA

Destaca la novedad incorporada mediante la **disposición adicional tercera**, en la que se regula la exigencia de una Comisión de Auditoría para las EIP, de acuerdo con los requisitos, excepciones, dispensas, composiciones y funciones que contiene la Directiva 2014/56/UE, de 16 de abril de 2014, e incorporando su contenido en el articulado del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio. Así:

Obligados

Las EIP, cuya normativa no lo exija, deberán tener una Comisión de Auditoría con la composición y funciones contempladas en el artículo 529 quaterdecies del TRILSC.

Órgano equivalente

En las entidades a que se refiere el apartado 1 que dispongan de un órgano con funciones equivalentes a las de la Comisión de Auditoría, que se haya establecido y opere conforme a su normativa aplicable, las funciones de la Comisión de Auditoría serán asumidas por el citado órgano, debiendo dichas entidades hacer público en su página web el órgano encargado de esas funciones y su composición. En las Cajas de Ahorros las funciones de la Comisión de Auditoría podrán ser asumidas por la Comisión de Control.

Dispensas

No obstante lo dispuesto en primer lugar respecto a los obligados, no estarán obligadas a tener una Comisión de Auditoría:

- a) Las EIP cuya única actividad consista en actuar como emisor de valores garantizados por activos, según se definen dichos valores en el artículo 2, punto 5, del Reglamento (CE) n.º 809/2004 de la Comisión.
- b) Las entidades que, en atención a su importancia pública significativa por la naturaleza de su actividad, por su tamaño o por su número de empleados, se determinen reglamentariamente como EIP y que sean PYME, siempre que sus funciones sean asumidas por el órgano de administración. Cuando el órgano de administración ejerza las funciones de la Comisión de Auditoría y su Presidente tenga atribuidas funciones ejecutivas, éste no podrá ejercer las funciones que legal o estatutariamente le correspondan en su condición de tal.
- c) Las EIP que, en atención a su importancia pública significativa por la naturaleza de su actividad, por su tamaño o por su número de empleados, se determinen reglamentariamente como EIP a las que la normativa comunitaria permita exonerar de este requisito y así se determine reglamentariamente.
- d) Las EIP que sean dependientes, de acuerdo con lo previsto en el artículo 42 del Código de Comercio, de otras EIP, siempre que concurren los siguientes requisitos:
 - 1º. Que las entidades dependientes estén íntegramente participadas por la entidad dominante.



Wolters Kluwer
España



Asociación Profesional
de Expertos Contables
y Tributarios de España

- 2º. Que la administración de las entidades dependientes no se atribuya a un consejo de administración.
- 3º. Que la Comisión de Auditoría de la entidad dominante asuma también, en el ámbito de las dependientes a que se refiere este apartado, las funciones propias de tal comisión y cualesquiera otras que pudiesen atribuírsele.

Las EIP dispensadas harán públicos en su página web los motivos por los que consideran que no es adecuado disponer de una Comisión de Auditoría o de un órgano de administración o supervisión encargado de realizar las funciones de la Comisión de Auditoría.

ALFONSO SAIZ MARQUINEZ
Redacción Wolters Kluwer