



Madrid, 1 de Julio de 2010

Estimados compañeros;

En el día de hoy se ha publicado en el Boletín Oficial del Estado (Nº 159) el texto de la Ley 12/2010, de 30 de Junio, por la que se modifican la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas; la Ley 24/1988, de 28 de julio, de Mercado de Valores, y el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de Diciembre, para su adaptación a la normativa comunitaria, cuyo texto adjuntamos, después de un largo y tormentoso proceso legislativo.

En cuanto a la entrada en vigor de esta Ley, como sabéis, será al día siguiente de su publicación en el BOE, salvo la modificación introducida en el artículo 105.2 del TRLSA que entrará en vigor transcurrido un año desde dicha publicación.

Recordamos que nuestro Registro de Economistas Auditores (REA) – órgano especializado del Consejo General de Colegios de Economistas– ha estado trabajando en este Proyecto, junto con el resto de Corporaciones representativas de los auditores de cuentas, desde sus inicios y participando activamente en la tramitación del mismo mediante la presentación de alegaciones y enmiendas en las distintas fases de su desarrollo.

Posiblemente no podemos afirmar que sea la mejor Ley, pero sí que es la mejor Ley de Auditoría posible ya que introduce mejoras significativas en la actividad profesional de la auditoría de cuentas que redundarán, en última instancia, en dar mayor seguridad a los mercados al disponer de la mejor información financiera y, por tanto, favorecerá a la sociedad de nuestro país.

La nueva Ley ha sido posible porque hemos invertido muchísimas horas y hemos trabajado con una total transparencia con el resto de las Corporaciones.

Quisiera agradecer públicamente al Instituto de Censores Jurados de Cuentas y al Consejo Superior de Colegios de Titulares Mercantiles, y muy especialmente a sus Presidentes, **Rafael Cámara** y **Lorenzo Lara**, las líneas de colaboración establecidas para lograr el proceso de consenso desarrollado durante todo el proceso legislativo.

Como continuación del documento que enviamos el pasado 17 de Junio, y desarrollando la *Línea Directa establecida por el Consejo General- REA*, os adjuntamos la *Aproximación Urgente a la Nueva LAC* que ha elaborado el Departamento Técnico del REA-CGCEE.

Os envía un cordial saludo,

Valentí Pich Rosell

Presidente del Consejo General de Colegios de Economistas de España

Línea Directa del CGCEE-REA

Modificación de la Ley de Auditoría de Cuentas

Aproximación Urgente

Ley 12/2010, de 30 de junio

Publicada en el Boletín Oficial del Estado
Nº 159 · 1 de Julio de 2010



economistas

Consejo General

REA · economistas auditores

Consejo General de Economistas de España
Registro de Economistas Auditores

Esta Aproximación Urgente a la Ley 12/2010, de 30 de junio, por la que se modifica la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores y el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, para su adaptación a la normativa comunitaria, ha sido elaborada por el Departamento Técnico del REA.

Madrid, 1 de Julio de 2010

DEFINICIÓN DE AUDITORÍA (Artículo 1)

Se incorpora un apartado que identifica el objeto de la norma mediante el establecimiento de las condiciones y requisitos para el ejercicio de la actividad, que consisten en la revisión y verificación de las cuentas anuales u otros estados financieros o documentos contables de acuerdo con el marco de información financiera que resulte de aplicación (se concreta dicho marco a efectos de lo establecido en la ley), y cuyo objeto sea emitir un informe con efecto frente a terceros, dictaminando si dichas cuentas expresan la imagen fiel, así como estableciendo que la auditoría tendrá necesariamente que ser realizada por un auditor.

Se introducen las definiciones de los términos Auditoría obligatoria, Auditor de cuentas, Sociedad de auditoría y Tercero (ésta última a efectos de lo establecido en artículo 11 -responsabilidad civil-)

INFORME DE AUDITORÍA (Artículo 2)

Se indican los datos que éste debe contener, mediante una simplificación respecto a la LAC 1988, de la que destaca la mención a que las cuentas son formuladas por el órgano de administración **(tal y como fue solicitado por las Corporaciones)**, la responsabilidad del auditor en la emisión de la opinión, que en dicha opinión técnica se debe aludir al marco de información financiera aplicado en la elaboración de las cuentas y que los tipos de opinión podrán ser favorable, con salvedades, desfavorable o denegada.

Respecto a la fecha del informe se indica que será aquella en la que el auditor ha completado los procedimientos de auditoría.

Se introduce **(tal y como fue solicitado por las Corporaciones)** que la no emisión del informe, o la renuncia a continuar con el contrato, sólo se podrá producir por la existencia de justa causa y cuando concurren una serie de circunstancias, que se detallan expresamente, cuales son la existencia de amenazas que puedan comprometer de forma grave la independencia y la imposibilidad absoluta de realizar el trabajo. En estos supuestos cuando se trate de auditorías obligatorias deberá informarse razonadamente al Registro Mercantil y al ICAC.

Al igual que en la normativa anterior, se establece que el informe será emitido bajo la responsabilidad de quién o quienes lo hubieran realizado, y que no podrá ser publicado de forma separada a las cuentas anuales auditadas.

AUDITORÍA DE CUENTAS CONSOLIDADAS (Artículo 4)

Hay una importante novedad respecto a la Ley de Auditoría de 1988. El auditor del grupo debe asumir la responsabilidad plena de las cuentas consolidadas, no pudiendo, por tanto, delimitar dicha responsabilidad. En este sentido, **destaca la matización explícita propuesta por el CGCEE-REA**, que deja clara la posibilidad de que el auditor de las cuentas consolidadas no sea, necesariamente, quién tenga que hacer la auditoría de las cuentas anuales de las sociedades dependientes.

Asimismo, se precisan las obligaciones de los auditores que realizan auditorías de cuentas consolidadas en relación al trabajo realizado por quienes auditan las cuentas o documentos de entidades consolidadas. Estas obligaciones son:

- a) Relativas a la obtención de información (estando obligado el auditor de la filial a facilitarla), así como efectuar una revisión y guardar la documentación de la evaluación realizada sobre el trabajo realizado por otros auditores.
- b) Relativas a la colaboración con el ICAC para facilitar el acceso a la documentación del trabajo de auditoría realizado por un auditor de un país tercero (no Unión Europea), con los que no exista acuerdo sobre la base de reciprocidad, respecto a una entidad consolidable, en el caso de que se trate de entidades significativas.

Por último se introduce una disposición transitoria relativa a que el cumplimiento por el auditor del consolidado de las obligaciones dispuestas en el artículo 4 no será exigible hasta el ejercicio posterior a aquel en que entre en vigor la presente Ley (que modifica la LAC 1988).

RÉGIMEN JURÍDICO APLICABLE (Artículo 5)

Se establece el régimen jurídico aplicable de la actividad de auditoría refiriéndose a las normas de auditoría, las normas de ética y las normas de control de calidad interno.

En cuanto a las normas de auditoría, se introducen las normas internacionales de auditoría adoptadas por la Unión Europea, precisándose que en ciertos casos excepcionales éstas podrán no ser aplicables y que asimismo podrán imponerse requisitos adicionales a los establecidos en las mismas.

Respecto a las normas de ética se introduce que incluyen, al menos, los principios de su función de interés público, competencia profesional, diligencia debida, integridad y objetividad, sin perjuicio de lo establecido en los artículos 8 a 8 sexies de la Ley (independencia).

ROAC Y SOCIEDADES DE AUDITORÍA

ROAC (Artículos 6, 7 y 9)

Se detalla la información pública que debe contener el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC) sobre los auditores y sociedades de auditoría inscritos, la cual será accesible por medios electrónicos. También se indica la posibilidad de inscripción en el ROAC, de forma separada, de los auditores de terceros países (no Unión Europea).

Se mantiene la obligación de que los auditores tengan formación continua, precisándose que los cursos podrán ser impartidos, en la forma y condiciones que se determinen reglamentariamente, por las corporaciones representativas de auditores (**tal y como fue propuesto por el CGCEE-REA**), las entidades docentes autorizadas y otras entidades.

Respecto a la formación práctica para el acceso a la actividad, deberá extenderse por un período mínimo de tres años y, al menos, dos deberán realizarse con auditor de cuentas o una sociedad de auditoría, que estén autorizados para la auditoría de cuentas (aspecto que ya se encontraba parcialmente considerado en el artículo 7.3 de la Ley de 1988 y se encontraba considerado de forma completa en el artículo 25.1 del Reglamento) y respecto al examen de aptitud profesional se mencionan las condiciones que deberá cumplir y materias sobre las que deberá versar.

Como en la normativa anterior, se regula la inscripción de los auditores de otros estados miembros de la Unión Europea. Como novedad se regula la inscripción de los auditores de terceros países (no Unión Europea), y en concreto la inscripción de los auditores de terceros países de entidades constituidas fuera de la Unión Europea cuyos valores cotizan en España.

Se indica (en el artículo 10.4) que el incumplimiento de los requisitos para la inscripción en el ROAC que sea causa de baja en el mismo deberá de ser comunicado por los auditores o sociedades de auditoría al ICAC.

Sociedades de Auditoría (Artículo 10)

Para la inscripción de una sociedad en el ROAC se requerirá que las personas que firmen informes estén autorizados para ejercer la actividad en España, y que la mayoría de los derechos de voto (antes capital social) y administradores (antes administradores y directores) correspondan a auditores o sociedades de auditoría autorizadas en un Estado miembro de la Unión Europea.

Se abre la posibilidad de que una sociedad de auditoría sea socio de otra sociedad de auditoría, superándose el hecho de que necesariamente los socios deban ser personas físicas.

Se mantiene que lo establecido en el artículo 8 de la ley se aplicará también a las sociedades de auditoría cuando incurra en incompatibilidad alguno de sus socios, salvo cuando se exceptúe dicha extensión en el citado artículo.

Asimismo, se establece la posibilidad de que auditores que no sean socios de una sociedad de auditoría sean designados para la dirección y firma de los trabajos de auditoría.

Se regula la obligación de inscripción en el ROAC de las sociedades de auditoría de terceros países que auditen entidades domiciliadas fuera de la Unión Europea que coticen en un mercado regulado en España, indicándose que los informes emitidos por sociedades de auditoría no inscritas en el ROAC no tienen efectos jurídicos en España.

Se regula la responsabilidad administrativa de las sociedades de auditoría extinguidas (DA 6ª)

INDEPENDENCIA (Artículo 8)

La redacción de este artículo resulta compleja, a pesar de las recomendaciones realizadas por el CGCEE-REA para una mayor simplificación.

Las principales novedades respecto a la Ley 1988 son:

General

Se incorpora que los auditores deberán abstenerse de participar en el proceso de toma de decisiones de la entidad.

Se incorpora la obligación del auditor o la sociedad de auditoría de establecer a nivel interno medidas de salvaguarda para detectar, evaluar y, en su caso, eliminar los factores que comprometan su independencia respecto a las entidades auditadas, y documentar las medidas de salvaguarda, en línea con la VIII Directiva de la UE, para resolver las amenazas (que podrán proceder de factores como la autorrevisión, interés propio, abogacía, familiaridad o confianza, o intimidación), o en caso de que la independencia quede comprometida, renunciar a la auditoría.

Incompatibilidades

Se indica que no se goza de independencia cuando concurren en el auditor una serie de circunstancias que suponen el mantenimiento sustancial (y en general en términos similares) de las situaciones de incompatibilidad contempladas en la Ley 1988, si bien al respecto cabe precisar lo siguiente:

- Se extienden y concretan las relaciones familiares que generan situaciones de incompatibilidad por vínculos con los empresarios, administradores o responsables financieros de la entidad auditada.
- Se precisa la incompatibilidad de prestación de servicios de abogacía indicándose que no podrán referirse a la resolución de litigios que puedan tener incidencia significativa en los estados financieros del ejercicio auditado.
- Se precisa la prestación de servicios de valoración refiriéndolos a la evaluación de cantidades significativas en los estados financieros del ejercicio auditado.
- La percepción de honorarios derivados de la prestación de servicios de auditoría y distintos del de auditoría a la entidad auditada, siempre que éstos constituyan un porcentaje significativo del total de los ingresos anuales del auditor de cuentas o sociedad de auditoría, considerando la media de los últimos tres años (en la Ley 1988 son cinco años).
- Se eliminan ciertas causas de incompatibilidad vigentes: relaciones empresariales, participación en la contratación de altos directivos, servicios distintos de auditoría (entendemos que pasan al régimen general de amenazas-salvaguardas a la independencia)

Periodo de cómputo temporal

El periodo de cómputo temporal para las incompatibilidades se reduce y se establece, de forma general, desde el inicio del primer ejercicio anterior al que se refieran los estados financieros auditados.

Extensiones subjetivas de las causas de incompatibilidad

Las menciones a la entidad auditada se extenderán a aquellas otras entidades con las que, en algún momento desde el inicio del ejercicio auditado hasta la fecha del informe de auditoría, esté vinculada directa o indirectamente mediante la existencia de una relación de control de las contempladas en el artículo 42 del Código de Comercio, mediante la existencia de una misma unidad de decisión o mediante la existencia de influencia significativa, en los términos previstos en el artículo 47 del Código de Comercio (apartado a) del artículo 8 ter).

Se establece que puede 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 las entidades con las que el auditor forme grupo o las entidades sometidas a la misma unidad de decisión, así como con la red (se incorpora el concepto de red) a la que pertenece el auditor o sociedad de auditoría.

También se considera entre las extensiones subjetivas de las causas de incompatibilidad a quienes estén vinculados con el auditor por determinadas relaciones de parentesco.

En concreto se considera que el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría no goza de suficiente independencia respecto a una entidad auditada, cuando concurren, además de las circunstancias previstas en otras leyes, las contempladas en el apartado 3 del artículo 8 de la presente Ley (incompatibilidades) en (apartados b) c) y d) del artículo 8 ter):

- El cónyuge del auditor firmante del informe de auditoría y en aquellos con los que éste tenga vínculos de consanguinidad o afinidad hasta el primer grado, o vínculos de consanguinidad colateral hasta el segundo grado, incluidos los cónyuges de aquellos con quienes mantengan éstos últimos vínculos.

El periodo de cómputo temporal para ciertas incompatibilidades comenzará desde el inicio del ejercicio auditado hasta la fecha en que finalice el correspondiente trabajo de auditoría.

- Auditores o sociedades de auditoría con vinculación directa o indirecta, considerándose a los efectos de la existencia de vinculación los criterios establecidos en el artículo 8 ter a)
- Personas con capacidad para influir en el resultado final de la auditoría, incluidos los socios, auditores o no, que tengan responsabilidad de supervisión o gestión en la realización del trabajo de auditoría y puedan influir directamente en su valoración y resultado final.
- Personas o entidades, excluidas las de los dos últimos apartados anteriores, con las que el auditor de cuentas firmante del informe de auditoría o la sociedad de auditoría en cuyo nombre se realice la auditoría formen una misma red, tal y como queda definido este concepto (red) en la propia Ley y la Directiva 43/2006, entendiéndose que en todo caso forman parte de la red las entidades vinculadas a las que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio, las que formen parte de la misma unidad de decisión o las vinculadas mediante influencia significativa en los términos previstos en el artículo 47 del Código de Comercio.

Asimismo, en ciertos casos, se establecen particularidades respecto a lo anterior, que principalmente se concretan en que el desempeño de cargos de empleo ha de afectar a la elaboración de información financiera significativa, y ciertas incompatibilidades que no serán aplicables en el caso de que se trate de una entidad respecto de la cual la entidad auditada ejerza control o influencia significativa y esa entidad no sea, en términos de importancia relativa, significativa para la entidad auditada.

Por último indicar que las situaciones de incompatibilidad que modifican el régimen anterior y que existieran con anterioridad a la entrada en vigor de esta Ley no conllevaran falta de independencia en las auditorías iniciadas antes de dicha fecha (DT 4ª).

Contratación y rotación

Se introduce que a la finalización del periodo inicial el contrato se renovará tácitamente por tres años, salvo voluntad en contrario.

Se indica que no podrá rescindirse el contrato sin que medie justa causa, y se establece que no constituirán causa justa las divergencias de opiniones sobre tratamientos contables o procedimientos de auditoría y habrán de indicarse las causas de la resolución.

Respecto a la obligación de rotación:

- Afectará además de a las entidades de interés público, a aquellas entidades que tengan una cifra de negocios superior a 50 millones de euros.
- Solo afectará al auditor firmante del informe de auditoría (en la Ley 1988 también afectaba a la totalidad de los miembros del equipo de auditoría)
- Se ha reducido de tres a dos años el periodo para que se pueda volver a participar en el trabajo de estas sociedades auditadas.
- Se mantiene un plazo de siete años, precisándose que se computará con independencia de que en dicho plazo la entidad no hubiera cumplido los requisitos para rotar durante algún periodo de tiempo. Asimismo se establece (en la DT1ª) que en el periodo de computo se entenderán los años transcurridos hasta la fecha de entrada en vigor de la nueva ley.

Prohibiciones

Respecto al régimen de prohibiciones (es relativo a circunstancias similares al de la Ley 1988) que rige con posterioridad a la finalización del trabajo de auditoría los cambios que destacan son:

- Se ha reducido de tres a dos años el periodo al que afectan las prohibiciones.
- Las prohibiciones afectarán también a las entidades del grupo al que pertenezca la entidad auditada y a las que actúen bajo dirección única.
- Se delimitan los sujetos a los que alcanzan las prohibiciones (auditores firmantes del informe, sociedades de auditoría, socios auditores o no con responsabilidad en el trabajo, resto de socios y auditores designados para firmar informes en nombre de una sociedad, en ciertas circunstancias, etc...).

Honorarios

Se introducen reglas respecto a la fijación de los honorarios de auditoría (no podrán estar basados en contingencias ni influidos por la prestación de servicios adicionales) y se establece que el auditor en el ejercicio de sus funciones no podrá percibir remuneraciones o ventajas de las sociedades auditadas.

RESPONSABILIDAD (Artículos 11 y 12)

Se consigue un logro importantísimo **demandado por las Corporaciones**, para que la responsabilidad civil sea limitada, y que los auditores respondan de los daños y perjuicios que se deriven del incumplimiento de sus obligaciones, según las reglas generales del Código Civil (hasta ahora la responsabilidad era ilimitada y según las reglas del Derecho Privado).

La responsabilidad civil se limita y será exigible de forma proporcional a la responsabilidad directa por los daños y perjuicios que pudieran causar por la actuación profesional y de forma personal e individualizada con exclusión del daño o perjuicio causado por la propia entidad auditada o por un tercero.

En cuanto a la prescripción de la responsabilidad contractual del auditor y de la sociedad de auditoría, queda establecida en cuatro años desde la fecha del informe.

SECRETO Y CONSERVACIÓN Y ACCESO A LA DOCUMENTACIÓN (Artículos 13 y 14)

El deber de secreto que debe cumplir el auditor firmante del informe respecto a la información que conozca en el ejercicio de la actividad, se extiende a, en su caso, el resto de socios de la sociedad de auditoría y a todas las personas que hayan intervenido en la realización de la auditoría. No se podrá hacer uso de la citada información para finalidades distintas de la propia auditoría, incorporándose como novedad, que lo anterior será sin perjuicio del deber de denuncia contemplado en el artículo 262 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal.

Se amplía el número de sujetos que pueden acceder a la documentación de auditoría y se incluyen los auditores de cuentas consolidadas, los supuestos de sustitución de auditores (estableciéndose la obligación de permiso para el acceso a los papeles de trabajo del auditor antecesor al sucesor, calificándose como falta grave su incumplimiento), a las autoridades competentes de estados miembros de la Unión Europea o terceros países respecto a las responsabilidades de supervisión de auditores y a los órganos de control de la gestión económica del sector público, respecto de las auditorías realizadas a entidades públicas.

Se ha introducido **la propuesta del CGCEE-REA** de que las Corporaciones representativas de auditores puedan acceder a los papeles de trabajo a los exclusivos efectos de verificar la observancia de las prácticas y procedimientos internos de actuación de sus miembros en el ejercicio de su actividad de auditoría de cuentas.

Informe de transparencia

Los auditores y sociedades de auditoría de entidades de interés público y las sociedades de auditoría de terceros países, deberán dar a conocer en sus páginas Internet un informe anual de transparencia, en los tres meses siguientes al cierre del ejercicio, informando de: la estructura societa-

ria y órganos de gobierno, una descripción de las entidades y personas con las que el auditor o sociedad de auditoría tiene vinculación (en los términos establecidos en las causas subjetivas de las causas de incompatibilidad en materia de independencia) la descripción del sistema de control de calidad interno, los procedimientos para garantizar la independencia, la política de formación continuada, el volumen de negocio, las entidades de interés público auditadas y las bases de la remuneración de los socios.

INFRACCIONES Y SANCIONES (Artículos 15, 16 y 17)

La potestad sancionadora continúa correspondiendo al ICAC, extendiéndose, además de a los auditores firmantes del informe y sociedades de auditoría, el ámbito de posibles sujetos infractores a los auditores o sociedades de auditoría con los que se tuviera cualquier vinculación directa o indirecta, a las personas con capacidad de influir en el resultado de la auditoría (auditores o no), la red a la que pertenece el auditor (incluidas las entidades vinculadas a las que se refieren los artículos 42 y 47 del Código de Comercio o por unidad de decisión), a los auditores no socios que firman informes emitidos por sociedades de auditoría, las personas con responsabilidad en el trabajo (incluidos los socios, auditores o no) y al resto de socios en ciertas circunstancias, etc ...

Se extienden las infracciones muy graves al incumplimiento de la prohibición de auditar tras haber sido sancionado y al incumplimiento del deber de custodia de la documentación de auditoría y papeles de trabajo. Se considera infracción muy grave el incumplimiento del deber de independencia (artículos 8.1, 8.3 y 8 ter) siempre que hubiese mediado dolo o negligencia especialmente grave (si no media dolo o negligencia será infracción grave).

Respecto a las infracciones graves se introducen determinadas precisiones respecto al incumplimiento de la obligación de realizar una auditoría contratada en firme (caso en que no concurrieran las circunstancias requeridas en la Ley para la no emisión del informe o la renuncia a continuar con el contrato de auditoría y emisión de informes en fechas en las que no sean susceptibles de cumplir su finalidad por causas imputables al auditor).

Se introducen nuevas infracciones graves tales como el incumplimiento de lo establecido en relación con las medidas de salvaguarda de la independencia, el incumplimiento de los requerimientos formulados en el control de calidad, la negativa o resistencia al control de calidad se amplía (al concepto de red, a las personas no socios que firman informes emitidos por una sociedad y a las personas que pueden influir en el resultado de la auditoría), el incumplimiento de publicar –cuando sea aplicable– el informe de transparencia o que éste contenga información sustancialmente incorrecta o incompleta, la inexistencia o la falta sustancial de sistemas de control de calidad internos, la no comunicación de incumplimientos de los requisitos para la inscripción en el ROAC, el incumplimiento de la formación continuada (antes era leve), la firma de un informe de auditoría en nombre de una sociedad de auditoría por un auditor (no socio) sin estar expresamente desig-

nado y el incumplimiento de permitir el acceso a la documentación de auditoría al auditor sucesor o al auditor de las cuentas consolidadas.

Se considerará infracción 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 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”*.

Se introduce que no se considerará incumplimiento de las normas de auditoría el que derive de una discrepancia jurídica o técnica razonablemente justificada.

Respecto a las sanciones:

- Auditores individuales

En el caso de las sanciones muy graves a los auditores individuales la multa pasa a determinarse como un número de veces (de 6 a 9) la cantidad facturada por el trabajo, se eleva el intervalo de las multas hasta establecerlo entre 18.001 a 36.000 euros, y se indica que el máximo del citado intervalo no será de aplicación en aquellos casos en que la infracción se refiera a un trabajo de auditoría de cuentas de una entidad de interés público, matización que no existe en ningún otro caso.

En el caso de las sanciones graves se mantiene lo establecido en la ley 1988.

- Sociedades

Se realiza una reducción de los porcentajes empleados en el cálculo de las sanciones, que se continúan estableciendo sobre los honorarios de la actividad de auditoría facturados en el último ejercicio cerrado con anterioridad a la imposición de la sanción, así como una simplificación y concreción de las cantidades mínimas de las sanciones.

Se adjunta un anexo con un cuadro resumen de las sanciones, comparativo entre la Ley de 1988 y la nueva situación.

Se introduce como criterio para determinar las sanciones aplicables en cada caso por la comisión de infracciones, la consideración de la condición de entidad de interés público de la entidad auditada.

Se establecen sanciones en relación con infracciones cometidas por sujetos no auditores.

Por último, **a propuesta de las Corporaciones**, se introduce que la comisión de una infracción deducida de un solo hecho, únicamente podrá dar lugar a una única sanción por el mismo hecho al socio firmante y una única sanción a la sociedad a la que éste pertenece.

SISTEMA DE SUPERVISIÓN PÚBLICA Y CONTROL DE CALIDAD (Artículos 22, 24 y 25 y DA 5ª)

Se establece que todos los auditores y sociedades de auditoría quedan sometidos al sistema de supervisión pública, objetivo e independiente, que estará regido por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC). Dicho sistema tendrá la responsabilidad última de la autorización e inscripción en el ROAC, la adopción de normas en materia de ética y control de calidad interno, la formación continuada de los auditores y el control de calidad, sistemas de investigación y régimen disciplinario.

El ICAC asume en exclusiva las competencias de control de la actividad de los auditores y sociedades de auditoría, que comprenderá el control de calidad y el control técnico. En este sentido, las Corporaciones representativas de auditores no tendrán las competencias adicionales de control de calidad, que existían en la Ley de auditoría de 1988. El control de calidad consistirá en la inspección y revisión periódica de los auditores, con el objetivo de mejorar la calidad de los trabajos de auditoría y la formulación de requerimientos de mejora. El control técnico consistirá en determinar hechos que puedan suponer la falta de conformidad de los trabajos de auditoría con lo dispuesto en la Ley de auditoría, su reglamento y normativa que regula la actividad de auditoría de cuentas.

La reforma prevé en su DA 5ª, asimismo, la posibilidad de que el ICAC acuerde con las Corporaciones representativas de los auditores de cuentas, y con terceros seleccionados mediante un procedimiento objetivo, las tareas relacionadas con la ejecución del control de calidad, aunque siempre de manera que la supervisión y dirección del control de calidad serán realizadas por empleados públicos del ICAC.

Dichos terceros deberán ser auditores de cuentas no ejercientes, no pertenecer a sociedades de auditoría, ser independientes de los auditores sometidos al control de calidad y tener la formación profesional apropiada, experiencia adecuada en auditoría y formación específica sobre controles de calidad.

Asimismo se autoriza al ICAC para que mediante resolución desarrolle los criterios a seguir relativos al alcance, ejecución y seguimiento del control de calidad. (DA7ª)

El ICAC deberá publicar anualmente una memoria relativa a los resultados generales y conclusiones alcanzadas sobre el sistema de control de calidad (DA 8ª)

Se incorporan dos nuevos artículos (24 y 25) relacionados con la cooperación a escala comunitaria en las actividades de supervisión de auditores y entidades de auditoría autorizados en Estados miembros de la Unión Europea y el deber de colaboración con los Estados Miembros de la Unión Europea; asimismo se regulan las competencias de control atribuidas al ICAC en la supervisión de auditores y entidades de auditoría de terceros países y la coordinación con las autoridades competentes de terceros países.

ENTIDADES OBLIGADAS A AUDITAR (DA 1^o)

Esta disposición establece las empresas o entidades que deberán en todo caso someterse a auditoría de cuentas, indicándose al respecto que:

«3.—Lo previsto en esta Disposición Adicional no es aplicable a las entidades que formen parte del sector público estatal, autonómico o local, sin perjuicio de lo que disponga la normativa que regula dichas entidades del sector público. En todo caso, lo previsto en esta Disposición Adicional será aplicable a las sociedades mercantiles que formen parte del sector público estatal, autonómico o local.»

En consecuencia se precisa la obligación de someter a auditoría a las sociedades mercantiles que formen parte del sector público estatal, autonómico o local.

ENTIDADES DE INTERÉS PÚBLICO (DA 9^a)

Esta cuestión tiene una gran relevancia ya que afectará a los Controles de Calidad a realizar a los auditores de cuentas y a la obligación de los auditores de entidades de interés público de publicar el Informe de transparencia.

Se definen como 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 empresas de seguros 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, así como a los organismos autonómicos con competencias de ordenación y supervisión de las entidades aseguradoras.

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 se integren entidades contempladas en las letras a) y b) anteriores.

Se incorpora así la **sugerencia de las Corporaciones** de que sean consideradas entidades de interés público en atención a su importancia pública significativa por razón de su naturaleza, tamaño o número de empleados, así como que los límites cuantitativos se determinen reglamentariamente.

Recordamos que, en otros artículos, se establecen los requisitos de rotación para este tipo de entidades y se introduce como criterio para determinar las sanciones aplicables en cada caso por la comisión de infracciones, la consideración de la condición de entidad de interés público de la entidad auditada.

Asimismo se ha eliminado, respecto a los borradores anteriores del proyecto de ley, la posibilidad de que reglamentariamente se puedan determinar requisitos adicionales relacionados con la estructura y dimensión que deben reunir los auditores y sociedades de auditoría que realicen auditorías de entidades de interés público, considerándose así la **sugerencia de las Corporaciones**.

COMITÉ DE AUDITORÍA (DF 4º dos)

Se define que sus miembros no tendrán funciones ejecutivas en la entidad y que al menos uno de ellos será independiente y se designará por sus conocimientos en contabilidad y auditoría.

Se establecen las competencias que tendrá atribuidas, entre las que se incluirán principalmente informar a la Junta General de las materias de su competencia, supervisar la eficacia del control interno y el proceso de elaboración y preparación de la información financiera en la entidad, proponer el nombramiento de los auditores y establecer con éstos las relaciones oportunas para conocer su independencia, así como pronunciarse sobre la misma, y sobre los servicios adicionales que los auditores presten a la entidad.

OTROS (DF 4º uno y DF 5ª)

Ley del Mercado de Valores

Respecto a sociedades cotizadas se introducen aspectos relativos a facilitar la comunicación entre los accionistas con carácter previo a las Juntas generales, incorporar o proponer propuestas, así como la posibilidad de constituir asociaciones para el ejercicio de sus derechos y defensa de sus intereses comunes.

Ley de Sociedades Anónimas

Se suprime, en las entidades cotizadas, la posibilidad de establecer estatutariamente una limitación respecto al número máximo de votos que puede emitir un mismo accionista o sociedades pertenecientes a un mismo grupo.

En relación a aspectos concretos de auditoría de cuentas el TRLSA afecta a los artículos 207.1 y 209, quedando establecidos del siguiente modo:

Artículo 207

«1.—La remuneración de los auditores de cuentas se fijará de acuerdo con lo establecido en la Ley de Auditoría de Cuentas.»

Artículo 209.—Informe.

«Los auditores de cuentas emitirán un informe detallado sobre el resultado de su actuación de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.»

ANEXO Reforma LAC · Cuadro comparativo sanciones		Ley 12/2010, de 30 de junio (BOE Nº 159, 1 de Julio de 2010)	
Art.	INDIVIDUALES	LAC 1988	
17.1 c)	Muy graves	12.001-24.000 euros	- 6 a 9 veces la cantidad facturada por el trabajo y entre 18.001-36.000 euros - El máximo no aplica a trabajos de auditoría de entidades de interés público - Ningún trabajo concreto: entre 18.001-36.000 euros
17.2 b)	Graves	- 2 a 5 veces la cantidad facturada por el trabajo y entre 6.001-12.000 euros - Ningún trabajo concreto: entre 6.001-12.000 euros	- 2 a 5 veces la cantidad facturada por el trabajo y entre 6.001-12.000 euros - Ningún trabajo concreto: entre 6.001-12.000 euros
	SOCIEDADES		
	Muy Graves		
17.4 b)	Sociedad	- 10,1-20% honorarios de la actividad de auditoría. - Nunca inferior al menor de: · 300.000 euros · 6 veces la cantidad facturada por el trabajo - Ningún trabajo concreto: 10,1-20% honorarios de la actividad de auditoría, no inferior a 18.001 euros	- 3-6% honorarios de la actividad de auditoría. - Nunca inferior a 24.000 euros - Ningún trabajo concreto: 3-6% honorarios de la actividad de auditoría, no inferior a 24.000 euros
17.5	Socio/Representante (corresponsable)	12.001-24.000 euros	12.001-24.000 euros
	Graves		
17.6	Sociedad	- Hasta 10% honorarios de actividad de auditoría. - Nunca inferior al menor de: · 150.000 euros · 3 veces la cantidad facturada por el trabajo - Ningún trabajo concreto: Hasta 10% honorarios de actividad de auditoría, no inferior a 6.001 euros	- Hasta 3% honorarios de la actividad de auditoría. - Nunca inferior a 12.000 euros - Ningún trabajo concreto: Hasta 3% honorarios de la actividad de auditoría, no inferior a 12.000 euros - Art 16.3 m) -no comunicar incumplimientos de los requisitos para la inscripción en el ROAC- Hasta 3% honorarios de la actividad de auditoría.
17.7	Socio/Representante (corresponsable)	3.001-12.000 euros	3.000-12.000 euros

Línea Directa del CGCEE-REA



economistas
Consejo General

REA
economistas auditores

I. DISPOSICIONES GENERALES

JEFATURA DEL ESTADO

10421 *Ley 12/2010, de 30 de junio, por la que se modifica la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores y el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, para su adaptación a la normativa comunitaria.*

JUAN CARLOS I

REY DE ESPAÑA

A todos los que la presente vieren y entendieren.
Sabed: Que las Cortes Generales han aprobado y Yo vengo en sancionar la siguiente ley.

PREÁMBULO

I

La Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas incorporó a nuestro Ordenamiento jurídico la Directiva 84/253/CEE, de 10 de abril de 1984, del Consejo, relativa a la autorización de las personas encargadas del control legal de documentos contables, regulando por primera vez en España la actividad de auditoría de cuentas, dada la importancia de dicha actividad por su contribución a la transparencia y fiabilidad de la información económica financiera auditada. Dicha transparencia en la información económica financiera de la entidad auditada es un elemento consustancial al sistema de economía de mercado, recogido en el artículo 38 de la Constitución.

La auditoría de cuentas se configura en dicha Ley como la actividad que, mediante la utilización de determinadas técnicas de revisión, tiene por objeto la emisión de un informe acerca de la fiabilidad de la información económica financiera auditada; no limitándose, pues, a la mera comprobación de que los saldos que figuran en sus anotaciones contables concuerdan con los ofrecidos en el balance y en la cuenta de resultados, ya que las técnicas de revisión y verificación aplicadas permiten, con un alto grado de certeza y sin la necesidad de rehacer el proceso contable en su totalidad, dar una opinión técnica e independiente sobre la contabilidad en su conjunto y, además, sobre otras circunstancias que, afectando a la vida de la empresa, no estuvieran recogidas en dicho proceso.

La auditoría de cuentas es, por tanto, un servicio que se presta a la entidad auditada y que afecta e interesa no sólo a ésta, sino también a terceros que se relacionen o puedan relacionarse con la misma, habida cuenta que todos ellos, entidad y terceros, pueden conocer la calidad de la información económico-contable sobre la cual versa la opinión emitida por el auditor de cuentas, sin que, por ende, pueda limitarse su uso y distribución.

El tiempo transcurrido desde la entrada en vigor de la citada Directiva 84/253/CEE, los cambios acaecidos en el entorno económico y financiero con mayores cuotas de globalización e internacionalización, y la falta de un planteamiento armonizado de la auditoría en el ámbito de la Unión Europea, principalmente, en materia de supervisión pública, hicieron imprescindible acometer un proceso de reforma en dicho ámbito, que ha culminado con la aprobación y publicación de 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, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo y se deroga la Directiva 84/253/CEE del Consejo.

Esta nueva Directiva supone un importante paso para alcanzar una mayor armonización de los requisitos que se exigen para el ejercicio de la actividad de auditoría en el ámbito de

la Unión Europea, así como de los principios que deben regir el sistema de supervisión pública en dicho ámbito, habida cuenta de que esta actividad desempeña una función de interés público al existir un conjunto amplio de personas e instituciones que confían en la actuación del auditor de cuentas, siendo así que su correcta y adecuada ejecución constituyen factores que coadyuvan al correcto funcionamiento de los mercados al incrementar la integridad y la eficacia de los estados financieros en cuanto vehículos de transmisión de información.

A tal fin, y frente a la Directiva derogada, que contenía normas básicas de autorización, independencia del auditor y de publicidad, la Directiva 2006/43/CE regula aspectos relacionados con: la autorización y registro de los auditores y sociedades de auditoría, incluidos los de otros Estados miembros de la Unión Europea y de terceros países; la formación continuada, las normas de ética profesional, independencia y objetividad, la confidencialidad y el secreto profesional que deben observar los auditores y sociedades de auditoría; la realización de las auditorías de acuerdo con las normas internacionales de auditoría que adopte la Unión Europea; la responsabilidad plena del auditor que realice la auditoría de estados financieros consolidados; el control de calidad de los auditores y sociedades de auditoría; los sistemas efectivos de investigación y sanciones; la designación y cese de auditores y sociedades de auditoría; la obligatoria inscripción en un registro público de los auditores y sociedades de auditoría; y la cooperación con las autoridades competentes de Estados miembros de la Unión Europea y de terceros países.

II

Por medio de la presente Ley y con el fin de adaptar la legislación interna española a la Directiva 2006/43/CE en lo que no se ajusta a ella, se introducen determinadas modificaciones en la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas. Al mismo tiempo, se aprovecha la reforma para modificar ciertos aspectos de la regulación contenida en dicha Ley que deben adaptarse a los cambios acaecidos en la legislación mercantil, y para incorporar las mejoras de carácter técnico aconsejadas por la experiencia y la práctica desarrollada desde su entrada en vigor. La reforma que se aborda sigue teniendo presente la consideración de servicio público que presta la actividad de auditoría de cuentas, dada su relevancia pública, por los efectos que despliega frente a la entidad auditada y los terceros que se relacionan o pueden relacionarse con ésta.

En particular, se modifica el artículo 1, relativo a la definición de auditoría de cuentas, para dar cabida a los nuevos documentos contables que, según el artículo 34 del Código de Comercio, en la redacción dada por la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, integran las cuentas anuales, que son el estado que recoge los cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo. Dichos documentos han de ser igualmente auditados.

El artículo 2 se modifica para recoger la nueva configuración del contenido mínimo del informe de auditoría más acorde con el contemplado en los artículos 51 bis de la Directiva 78/660/CEE relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad y 37.2 de la VII Directiva 83/349/CEE, relativa a las cuentas anuales consolidadas. Con esta actuación se ajusta dicho contenido al modelo de informe de auditoría que adopte la Unión Europea, al amparo de la Directiva 2006/43/CE, que favorezca la comparabilidad en el entorno económico internacional. Entre otros aspectos, se suprimen las menciones expresas en la opinión del informe de auditoría relativas tanto al cumplimiento del principio de uniformidad como a las circunstancias que afectan con carácter general al principio de empresa en funcionamiento, las cuales deberán incluirse en el informe de auditoría únicamente en determinadas situaciones y de acuerdo con la norma de informe que a tal efecto se adopte.

La modificación de este artículo se completa con la introducción de la referencia al marco normativo de información financiera, cuyo significado a los efectos de la Ley de Auditoría de Cuentas se incorpora en el artículo 1.

Se modifica la redacción del artículo 4 con el fin de incorporar la responsabilidad plena que debe asumir el auditor de cuentas del grupo en relación con las cuentas anuales o estados financieros consolidados, de acuerdo con el mandato de la Directiva 2006/43/CE, no pudiendo el auditor de cuentas del grupo delimitar su responsabilidad sólo para aquellas sociedades del grupo que hubiera auditado. Asimismo, se precisan las obligaciones de los auditores que realizan auditorías de cuentas o documentos contables consolidados con relación al trabajo realizado por quienes auditan las cuentas o documentos de entidades consolidadas.

Por otra parte, en el artículo 5 se precisa el sistema de fuentes jurídicas al que debe sujetarse la realización de la actividad de auditoría, constituido por los tres grupos de normas, objeto de regulación separada en la Directiva 2006/43/CE: las normas de auditoría, las normas de ética y las normas que regulan el sistema de control de calidad interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría. Para los dos últimos grupos de normas, contenidas en la actualidad en las vigentes normas técnicas de auditoría, se mantiene el mismo régimen competencial y procedimental de elaboración hasta ahora existente.

En lo que a las normas de auditoría se refiere, de acuerdo con el mandato de la Directiva 2006/43/CE, se introducen las normas internacionales de auditoría que sean adoptadas por la Unión Europea. En este punto, se establece la vigencia de las normas técnicas de auditoría en tanto que no se adopten las normas internacionales de auditoría e, incluso, cuando sean adoptadas, en aquellos aspectos o materias no reguladas expresamente por ellas. Asimismo se establece la posibilidad de que las normas técnicas de auditoría actualmente existentes y las de nueva emisión puedan imponer requisitos adicionales a los contemplados en normas internacionales de auditoría adoptadas por la Unión Europea, según la Directiva 2006/43/CE. Además, se prevé, con carácter excepcional, la posibilidad de que no sean aplicables las normas internacionales de auditoría adoptadas, en aquellos aspectos que entren en contradicción con el régimen legal que configura los aspectos básicos de la actividad auditora.

Asimismo, se reduce de seis meses a dos meses el período de información pública al que deben someterse las normas técnicas de auditoría con anterioridad a su publicación por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. En ningún caso esta reducción supone merma alguna a las garantías de terceros interesados dada la aplicación de las nuevas tecnologías de información.

Se da nueva redacción al artículo 6, de acuerdo con la Directiva 2006/43/CE, referente al Registro Oficial de Auditores de Cuentas, en el que han de estar inscritos quienes estén autorizados para el ejercicio de la actividad de auditoría, al objeto de detallar la información pública que ha de contener sobre los auditores de cuentas y sociedades de auditoría y de prever su accesibilidad por medios electrónicos.

Al objeto de incorporar el derecho establecido en la Directiva 2006/43/CE de ejercer la actividad de auditoría por quienes estén autorizados en otro Estado de la Unión Europea, así como de que puedan ser autorizados e inscritos en un registro público los auditores procedentes de terceros países, se modifican los artículos 7 y 10, de acuerdo con los criterios de reciprocidad y de requisitos equivalentes contemplados en la Directiva 2006/43/CE.

Por otra parte, y sin perjuicio de lo que disponga la normativa de la Unión Europea, se prevé en los artículos citados la obligatoria inscripción en el Registro Oficial citado de dichos auditores de cuentas y sociedades de auditoría que emitan informes de auditoría en relación con las cuentas anuales o consolidadas de ciertas sociedades domiciliadas fuera de la Unión Europea, cuyos valores estén admitidos a negociación en España, previo cumplimiento de requisitos equivalentes a los que se exige a los auditores de cuentas nacionales. En línea con la Directiva citada, se incorpora la previsión de que la falta de inscripción conlleva la carencia de efectos jurídicos de los informes de auditoría emitidos por aquellos auditores y sociedades. Asimismo, se establece que en el Registro Oficial se especificará la condición con que han de figurar tales auditores, y que esta modalidad de inscripción no autoriza para el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas en España.

En todo caso, en lo que se refiere al régimen de autorización para el ejercicio de la actividad de auditoría, la relevancia pública exige de quien realiza esta actividad el cumplimiento de un conjunto de requisitos y condiciones, por lo que la presentación de declaraciones responsables o de comunicaciones previas por auditores o sociedades de auditoría no permiten por sí mismas el inicio de dicha actividad. Por la misma razón, no cabe entender estimada por silencio la petición que en su caso se realice.

Igualmente, en relación con las sociedades de auditoría, se modifica el artículo 10, para incorporar lo dispuesto en la Directiva 2006/43/CE, relativa a la posibilidad, hasta ahora no prevista, de que puedan ser socios otras sociedades de auditoría autorizadas en cualquier Estado miembro. También se modifica para exigir que la mayoría de los derechos de voto (ya no de capital social) y de los miembros del órgano de administración o gestión (no de directores) sean sociedades de auditoría o personas físicas que cumplan con los requisitos para estar autorizadas como auditores de cuentas o sociedades de auditoría en cualquier Estado miembro. Se precisa igualmente que las personas físicas que, sin ser socios, firmen informes de auditoría en nombre de una sociedad de auditoría estén autorizadas para ejercer la actividad de auditoría de cuentas en España, de acuerdo con la posibilidad contemplada en la Directiva 2006/43/CE.

El artículo 8 contiene el régimen del deber de independencia que han de observar los auditores de cuentas en el ejercicio de su actividad, el cual se basa, 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, y 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.

Este régimen se enmarca en la regulación contenida en la Directiva 2006/43/CE, así como en la Recomendación de la Comisión de la Unión Europea de 16 de mayo de 2002 sobre «La independencia de los auditores de cuentas en la Unión Europea: principios fundamentales», en la que se inspiró la reforma de la Ley de Auditoría de Cuentas efectuada mediante la Ley 44/2002, de 22 noviembre, de Medidas de Reforma del Sistema Financiero. En dicha Recomendación, la Comisión podrá basarse, según la Directiva citada, para adoptar medidas de ejecución relativas a la independencia. Esta Directiva, de un lado, recoge, como principios generales a asegurar por los Estados miembros, el de ser independiente, el de no participar en el proceso de toma de decisiones y el de aplicación por el auditor de sistemas de salvaguarda para atenuar las amenazas (autorrevisión, abogacía, interés propio, familiaridad o confianza o intimidación) que pudieran comprometer la independencia y, en su caso, abstenerse de realizar la auditoría. De otro lado, obliga 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 comprometan la independencia del auditor.

Así, se modifica este artículo para incorporar legalmente la obligación de documentar y establecer los sistemas de salvaguarda en los términos previstos en la Directiva. Si estas amenazas son de tal importancia que comprometen la independencia, los auditores deben abstenerse de realizar la auditoría. En todo caso, debe evitarse cualquier situación o relación que pudiera aparentar una posible participación en la entidad auditada o una relación con ésta. Asimismo, se modifican determinadas situaciones o servicios que generan incompatibilidad para realizar la auditoría, y se reduce el período de cómputo temporal de las situaciones de incompatibilidad de tres a dos años.

Las modificaciones incorporadas en dichas situaciones o servicios no significan, en modo alguno que, cuando concurren las situaciones modificadas o suprimidas, no constituyan o no puedan constituir amenazas a la independencia, respecto a las cuales el auditor debe establecer el oportuno sistema de salvaguarda para su evaluación y, en su caso, eliminación. Tampoco significa que el auditor pueda realizar el trabajo de auditoría en el caso de que estas circunstancias persistan y sean de tal importancia o entidad que

comprometan su independencia en relación con la entidad auditada. Lo mismo debe entenderse para el caso de que se produzcan situaciones distintas de las definidas como causas de incompatibilidad que, por su naturaleza y momento de realización, puedan suponer una amenaza que comprometa, pese a las salvaguardas establecidas, la independencia del auditor.

Por razones de mejora expositiva, se desglosa el actual artículo 8 en varios preceptos. Así, el artículo 8 bis regula el período de cómputo temporal al que se entiende que se extiende el deber de independencia y las causas de incompatibilidad contempladas en el artículo 8. En el artículo 8 quáter se contienen las normas de contratación y del deber de rotación.

La Directiva 2006/43/CE establece que puede 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. Se incorpora en el artículo 8 ter el concepto de red, a la que pertenece el auditor o sociedad de auditoría, basado en la unidad de decisión, y en la existencia de relaciones de control y de influencia significativa, de suerte que las personas o entidades que formen parte de esta red que incurran 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, con las particularidades establecidas en la Ley. En el ámbito de extensión subjetiva que se regula en el citado artículo se incluye también, entre otros, a quienes estén vinculados por determinadas relaciones de parentesco, por cuanto que se considera 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 para determinados supuestos.

Finalmente se regula en el nuevo artículo 8 quinquies, de forma separada a las causas de incompatibilidad, el régimen de prohibiciones que rige 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 concurran 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. En concreto, se reduce el actual período de prohibiciones de tres años a dos años; se delimitan los sujetos a los que alcanzan las prohibiciones, distinguiéndolos de aquéllos a los que se aplican las causas de incompatibilidad; se excluyen como causas de prohibición determinados supuestos de adquisición de interés financiero, y se precisa que, en caso de incurrir en prohibición un socio de una sociedad de auditoría, únicamente podrá exigirse responsabilidad a ésta por falta de independencia si realizara la auditoría en los dos años siguientes al incumplimiento de la prohibición, como consecuencia de su previa vinculación con el citado socio, pero no por la vulneración de la prohibición por el socio.

La modificación del régimen de independencia se completa con la incorporación del artículo 8 sexies en el que se contienen los principios que han de observarse en los honorarios que se perciben por la prestación de los servicios de auditoría de cuentas.

En cuanto a la responsabilidad civil de los auditores, la Directiva 2006/43/CE no impone obligación alguna a los Estados miembros en relación al régimen que la regula, limitándose a ordenar a la Comisión Europea que se emita, previa consulta pública, un informe sobre el impacto de las normas nacionales vigentes en esta materia en la realización de auditorías sobre los mercados europeos de capitales y sobre los regímenes de seguro de los auditores. A raíz de este informe, la Comisión ha emitido la Recomendación de 5 de junio de 2008, en la que aconseja a los Estados miembros que se limite la responsabilidad de los auditores que realicen la auditoría de las sociedades cotizadas, salvo en los casos de incumplimiento deliberado, tanto frente a la auditada como frente a terceros, sin impedir que las partes perjudicadas obtengan un resarcimiento justo. De acuerdo con esta Recomendación, y teniendo en cuenta la especial incidencia que tiene la actividad auditora en el tráfico mercantil y en los intereses de terceros y las normas generales del Código

Civil, en virtud de las cuales, todos responden de los daños causados con todos sus bienes presentes y futuros, se incorpora expresamente en el artículo 11 de esta Ley la mención de que los auditores únicamente responden por los daños que les sean imputables, siempre y cuando no se impida el resarcimiento justo del perjudicado. Por otra parte, el plazo para exigir responsabilidad al auditor se equipara al establecido para los socios gerentes y administradores de las entidades mercantiles. Finalmente, en cuanto al artículo 12, que regula la obligación de asegurar la responsabilidad, se modifica su inciso inicial, con carácter meramente aclaratorio, al estar ya regulado el régimen de responsabilidad de los auditores en el artículo anterior, por lo que, al no alterarse dicho régimen, tampoco supone dicha modificación que la responsabilidad en que puedan incurrir se limite a la cifra que se asegure.

Se modifica el artículo 13 de la Ley de Auditoría de Cuentas, para hacer extensivo el deber de secreto a todos aquellos que intervienen en la realización de la auditoría de cuentas. Por otra parte, se introducen modificaciones en el artículo 14 para permitir el acceso a la documentación relativa a cada auditoría de cuentas al auditor del grupo y al auditor sucesor y a las autoridades con competencias en materia de cooperación internacional, de modo que el deber de secreto no sea un obstáculo para el cumplimiento de las obligaciones previstas en la Directiva 2006/43/CE.

Con el fin de reforzar el cumplimiento de las obligaciones incorporadas en la Ley de Auditoría de Cuentas derivadas de la transposición de la Directiva 2006/43/CE, se introducen ciertas modificaciones en el régimen de infracciones y sanciones contenido en los artículos 15 a 17. Así, se tipifican, como nuevas infracciones, la falta de aplicación y la aplicación insuficiente del sistema de salvaguardas para detectar o eliminar las amenazas a la independencia, así como la falta de cumplimiento de las normas relativas a la percepción de honorarios; el incumplimiento de la obligación de debida custodia de la documentación referente a cada auditoría; la falta de seguimiento de las recomendaciones o requerimientos que pudieran formularse en el ejercicio del control de calidad; el incumplimiento de la obligación de publicar, o de hacerlo de forma sustancialmente incorrecta, el informe anual de transparencia por parte de los auditores de cuentas o sociedades de auditoría de entidades de interés público, así como los de terceros países; la resistencia o negativa por las sociedades que formen parte de la red del auditor o sociedad a las actividades de comprobación e investigación por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, al objeto de velar por el adecuado deber de independencia; así como la falta de aplicación de los sistemas de control de calidad interno por parte de los auditores. Asimismo, dada la especial consideración contenida en la Directiva, en relación a la obligación de seguir cursos o realizar actividades de formación continuada, se eleva de leve a grave la calificación de la infracción por su incumplimiento.

Por otra parte, se modifica la definición de ciertas conductas constitutivas de infracción: así, entre otros, se equipara el incumplimiento de la obligación de realizar una auditoría contratada en firme con la que ha sido aceptada cuando existe designación judicial o del Registrador Mercantil; se introduce como nueva infracción la remisión de información al Registro Oficial de Auditores de Cuentas de forma sustancialmente incorrecta, así como la falta de comunicación de la inobservancia de los requisitos exigidos para el acceso al Registro Oficial de Auditores de Cuentas, cuando se siga ejerciendo la actividad; y se modifica la redacción del tipo de infracción por identificación como auditor de cuentas en un trabajo, distinto de la auditoría de cuentas, cuya realización no esté atribuida legalmente a un auditor de cuentas.

En el régimen de sanciones, contenido en el artículo 17, se introducen ciertas modificaciones al objeto de corregir los efectos que en la práctica se producían con la aplicación del actual régimen, incorporando normas especiales para aquellos casos en los que concurre en la entidad auditada la condición de entidad de interés público. Asimismo, se tipifican las sanciones que han de ser impuestas como consecuencia de las infracciones cometidas por los nuevos sujetos infractores incorporados, como son las personas o entidades de la red del auditor, el socio no auditor y el auditor no socio que actúa en nombre de la sociedad de auditoría.

La Directiva establece que las sanciones impuestas deben tener la oportuna difusión pública. En este sentido, se modifica el artículo 18 al objeto de regular de forma homogénea el régimen de publicidad actualmente vigente de las Resoluciones sancionadoras firmes.

III

Como se ha expuesto, la Directiva 2006/43/CE establece como uno de los principios rectores del régimen que regula el de que los Estados miembros deban organizar un sistema efectivo de supervisión pública, el cual debe cumplir necesariamente con los siguientes principios: ha de estar regido por personas distintas de quienes ejercen la actividad de auditoría de cuentas, con buenos conocimientos de las áreas relacionadas con la auditoría de cuentas; debe tener la responsabilidad última de la autorización y el registro de los auditores y sociedades de auditoría, de la adopción de normas de ética profesional y de control de calidad interno de las sociedades de auditoría, así como de la formación continuada, control de calidad externo y de los sistemas de investigación y disciplinario; debe ser transparente en lo que a los programas de trabajo e informes de actividad se refiere, y ha de tener una financiación adecuada, libre de cualquier influencia indebida por parte de los auditores y sociedades de auditoría.

De acuerdo con la Directiva que se transpone, se delimitan el alcance y finalidad de la actividad de control de la auditoría de cuentas, diferenciando según dicha Directiva, entre el control de calidad externo, de carácter regular y procedimental, del que pueden derivar la formulación de recomendaciones o requerimientos, cuya falta de seguimiento se tipifica como infracción grave; y el sistema de investigaciones, en el que se incardina el actual control técnico, al objeto de detectar y corregir la ejecución inadecuada de un concreto trabajo de auditoría o actividad del auditor. Las actuaciones de control siguen participando de la naturaleza de actuaciones previas de información, de las contempladas en el artículo 69.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, del Régimen jurídico de las Administraciones públicas y del Procedimiento administrativo común. Finalmente, atendiendo al mandato de la Directiva 2006/43/CE, mediante la disposición adicional octava se autoriza al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas para publicar los planes de actuación, los informes de actividad del sistema de supervisión, así como los resultados generales alcanzados en la realización del control de calidad.

Los principios de supervisión pública exigidos en la Directiva 2006/43/CE exigen atribuir de forma exclusiva al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en cuanto Organismo público de supervisión, la competencia actualmente no prevista relativa a la cooperación internacional y la referida al control de calidad, sin perjuicio de la posibilidad contemplada de acordar con terceros las tareas relacionadas con la ejecución del control de calidad contenida en la disposición adicional quinta que se añade, siempre y cuando se respeten los requisitos exigidos en dicha disposición, de acuerdo con los criterios establecidos en la Directiva 2006/43/CE, y los desarrollados por la Unión Europea. Entre dichos terceros se encuentran incluidas las Corporaciones representativas de auditores de cuentas. Por otra parte, mediante la adición a la Ley de Auditoría de cuentas de la disposición adicional séptima, se autoriza al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas para desarrollar los criterios a seguir en relación con la ejecución del control de calidad.

Por otra parte, se extiende el conjunto de sujetos respecto a los cuales el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas puede recabar información y realizar actividades de investigación o inspección. Dicha extensión se justifica por la especial obligación atribuida al Instituto de Contabilidad y Auditoría de velar por el deber de independencia, lo que requiere dotar a este Instituto de especiales competencias en relación con las personas y entidades que formen parte de la red del auditor, extensión incorporada en la Directiva citada. Dichas competencias se confieren, debe precisarse, a los solos efectos de dar cumplimiento a las competencias atribuidas a este Instituto en relación al deber de independencia, soporte fundamental de demostración de la objetividad con que ha de ser verificada la información auditada.

En definitiva, con la regulación que se incorpora, el ejercicio de las actuaciones de control encomendadas al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, ha de permitir alcanzar 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.

Además, el sistema de supervisión pública debe comprender los mecanismos adecuados que permitan una cooperación efectiva a escala comunitaria entre las actividades de supervisión de los Estados miembros, en cuanto factor encaminado a asegurar una calidad elevada y homogénea de la auditoría en la Unión Europea. A fin de transponer a la legislación española estos mecanismos, se introduce un nuevo artículo, el 24, para reconocer 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 sobre la base del reconocimiento mutuo de los acuerdos reguladores que se pueden adoptar por los Estados miembros, así como el deber de colaboración con los Estados miembros de la Unión Europea, lo que exige la utilización de medios que aseguren el intercambio de información, la exigencia de comunicación de ciertos hechos, así como la posibilidad de realizar investigaciones a petición de los Estados miembros.

Asimismo, la Directiva 2006/43/CE pone de manifiesto 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. A tal efecto, se incorpora un nuevo artículo 25, en el que se regulan las competencias de control atribuidas al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas sobre los auditores y sociedades de auditoría de terceros países, teniendo en cuenta los criterios que desarrolle la Unión Europea, de acuerdo con lo previsto en la Directiva citada.

Al objeto de hacer efectiva dicha cooperación se prevé, siempre que haya reciprocidad y los acuerdos reguladores así lo establezcan, el acceso por las autoridades de terceros países a los papeles de trabajo y a otros documentos referidos a los trabajos de auditoría realizados en relación a sociedades domiciliadas en España pero cuyos valores se emitan en el tercer país de que se trate, o respecto a sociedades que formen parte del grupo cuyas cuentas anuales consolidadas se divulguen en ese tercer país.

IV

La Directiva 2006/43/CE pone de manifiesto la necesidad de que se apliquen a quienes auditan entidades de interés público requisitos más estrictos que los exigidos en otras situaciones como consecuencia de la mayor relevancia económica que presentan estas auditorías.

En virtud de lo anterior y para estos auditores, por una parte, se les impone la obligación de publicar un informe anual de transparencia, lo que justifica la adición del nuevo artículo 14 bis, que se exige también para las sociedades de auditoría de terceros países; se especifica que a estos auditores se les aplican los mecanismos de coordinación regulados en la disposición final primera de la Ley que se modifica, así como la obligación de rotación actualmente existente, respecto a la cual se introducen modificaciones relacionadas con los sujetos obligados y los parámetros utilizados para determinar la obligación de rotación. Igualmente, se incorporan unas cuantías de mínimos de multa cualificadas que resultan de aplicación para aquellos casos en que estas infracciones se cometan en relación con la auditoría de una entidad de interés público.

Por otra parte, de acuerdo con la facultad contemplada en la Directiva de poder eximir de los requisitos referidos a las entidades de interés público que no han emitido valores negociables admitidos a cotización en un mercado regulado, se modifica la composición y funciones del Comité de auditoría de las entidades de interés público que emiten los referidos valores, en particular las relativas a sus relaciones con los auditores de cuentas, mediante la disposición final cuarta de esta Ley. A los efectos de este régimen especial, se incorpora en la Ley de Auditoría de Cuentas, mediante la disposición adicional novena, la definición de entidad de interés público, en la misma línea y de acuerdo con la habilitación

contenida en la Directiva, así como la enumeración de los requisitos que deben reunir quienes auditen las cuentas anuales de las entidades de interés público.

Finalmente, mediante la disposición adicional sexta que se añade a la Ley de Auditoría de Cuentas, se prevé un mecanismo de derivación de responsabilidad administrativa, a los efectos de hacer efectiva la responsabilidad administrativa declarada o que pudiera declararse en relación a aquellos supuestos en que se producen modificaciones societarias que persiguen la extinción de dicha responsabilidad. Asimismo, mediante la disposición final quinta de esta Ley se modifica la regulación contenida en el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, relativa a la remuneración de los auditores y al informe de auditoría, para someterse a la que establezca la Ley de Auditoría de Cuentas, habida cuenta de que la distinta forma jurídica que adopta una sociedad no constituye justificación que aconseje un régimen específico y distinto al respecto.

Artículo único. *Modificación de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.*

La Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, queda modificada como sigue:

Uno. El artículo 1 queda redactado de la siguiente manera:

«Artículo 1. *Ámbito de aplicación.*

1. La presente Ley tiene por objeto la regulación de la actividad de auditoría de cuentas, tanto obligatoria como voluntaria, mediante el establecimiento de las condiciones y los requisitos de necesaria observancia para su ejercicio, así como la regulación del sistema de supervisión pública y los mecanismos de cooperación internacional en relación con dicha actividad.

2. Se entenderá por auditoría de cuentas la actividad consistente en la revisión y verificación de las cuentas anuales, así como de otros estados financieros o documentos contables, elaborados con arreglo al marco normativo de información financiera que resulte de aplicación, siempre que aquella tenga por objeto la emisión de un informe sobre la fiabilidad de dichos documentos que pueda tener efectos frente a terceros.

3. La auditoría de las cuentas anuales consistirá en verificar y dictaminar si dichas cuentas expresan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad auditada, de acuerdo con el marco normativo de información financiera que le sea aplicable; también comprenderá, en su caso, la verificación de la concordancia del informe de gestión con dichas cuentas.

4. La auditoría de cuentas tendrá necesariamente que ser realizada por un auditor de cuentas o una sociedad de auditoría, mediante la emisión del correspondiente informe y con sujeción a los requisitos y formalidades establecidos en la presente Ley.

5. A los efectos de lo establecido en esta Ley, se considerará el marco normativo de información financiera el establecido en:

- a) La normativa de la Unión Europea relativa a las cuentas consolidadas, en los supuestos previstos para su aplicación.
- b) El Código de Comercio y la restante legislación mercantil.
- c) El Plan General de Contabilidad y sus adaptaciones sectoriales.
- d) Las normas de obligado cumplimiento que apruebe el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en desarrollo del Plan General de Contabilidad y sus normas complementarias.
- e) El resto de la normativa contable española que resulte de aplicación.

6. A los efectos de la presente Ley, se aplicarán las siguientes definiciones:

a) Auditoría obligatoria: auditoría de las cuentas anuales o de las cuentas consolidadas, siempre que sea exigida por el Derecho comunitario o la legislación nacional.

b) Auditor de cuentas: persona física autorizada para realizar auditorías por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, con arreglo a lo previsto en la presente Ley, inscrita 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.

c) Sociedad de auditoría: persona jurídica, independientemente de la forma societaria adoptada, autorizada por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas para realizar auditorías, inscrita 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.

d) A efectos de lo establecido en el artículo 11 de esta Ley, se entenderá por tercero cualquier persona física o jurídica, pública o privada, que acredite que actuó o dejó de actuar tomando en consideración el informe de auditoría, siendo éste elemento esencial y apropiado para formar su consentimiento, motivar su actuación o tomar su decisión.»

Dos. El artículo 2 queda redactado como sigue:

«Artículo 2. *Informe de auditoría de cuentas.*

1. El informe de auditoría de las cuentas anuales es un documento mercantil que contendrá, al menos, los siguientes datos:

a) Identificación de la entidad auditada, de las cuentas anuales que son objeto de la auditoría, del marco normativo de información financiera que se aplicó en la preparación de estas cuentas, de las personas físicas o jurídicas que encargaron el trabajo, y en su caso, de las personas a quienes vaya destinado; así como la referencia a que las cuentas anuales han sido formuladas por el órgano de administración de la entidad auditada.

b) Una descripción general del alcance de la auditoría realizada, con referencia a las normas de auditoría conforme a las cuales ésta se ha llevado a cabo y, en su caso, de los procedimientos previstos en ellas que no haya sido posible aplicar como consecuencia de cualquier limitación puesta de manifiesto en el desarrollo de la auditoría. Asimismo, se informará sobre la responsabilidad del auditor de expresar una opinión sobre las citadas cuentas en su conjunto.

c) Una opinión técnica, que recogerá de forma clara y precisa la opinión del auditor en cuanto a si las cuentas anuales ofrecen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad auditada, de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

La opinión del auditor podrá ser favorable, con salvedades, desfavorable o denegada.

Cuando no existan reservas la opinión será favorable.

En el caso de que existan tales reservas, se deberán poner de manifiesto todas ellas en el informe y la opinión técnica será con salvedades, desfavorable o denegada.

d) Una opinión sobre la concordancia o no del informe de gestión con las cuentas anuales correspondientes al mismo ejercicio, en el caso de que el citado informe de gestión acompañe a las cuentas anuales.

e) Fecha y firma de quien o quienes lo hubieran realizado. La fecha del informe de auditoría será aquella en que el auditor de cuentas ha completado los

procedimientos de auditoría necesarios para formarse una opinión sobre las cuentas anuales.

2. El informe de auditoría deberá ser emitido por los auditores de cuentas o las sociedades de auditoría de conformidad con la carta de encargo suscrita entre las partes. La no 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 siguientes circunstancias:

a) Existencia de amenazas que pudieran comprometer de forma grave la independencia u objetividad del auditor, de acuerdo con lo dispuesto en el Capítulo siguiente.

b) Imposibilidad absoluta de realizar el trabajo encomendado al auditor o sociedad de auditoría por circunstancias no imputables a éstos.

En los anteriores supuestos, cuando se trate de auditorías obligatorias, deberá informarse razonadamente, tanto al Registro Mercantil del domicilio de la sociedad auditada, como al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de las circunstancias determinantes de la no emisión del informe o la renuncia a continuar con el contrato de auditoría, en la forma y plazos que se determine reglamentariamente.

3. El informe de auditoría de cuentas anuales será emitido bajo la responsabilidad de quien o quienes lo hubieran realizado, y deberá estar firmado por éstos.

4. En ningún caso el informe de auditoría de cuentas anuales podrá ser publicado parcialmente o en extracto, ni de forma separada a las cuentas anuales auditadas.

Cuando el informe sea público podrá hacerse mención a su existencia, en cuyo caso, deberá hacerse referencia al tipo de opinión emitida.

5. El informe de auditoría de cuentas anuales deberá ir acompañado de la totalidad de documentos que componen las cuentas objeto de auditoría y, en su caso, del informe de gestión.

6. Cuando el informe no se refiera a las cuentas anuales, le será de aplicación, en su caso, lo dispuesto para dichas cuentas.»

Tres. El artículo 4 queda redactado del siguiente modo:

«Artículo 4. *Auditoría de cuentas consolidadas.*

1. La presente Ley será de aplicación a la auditoría de cuentas a la que se refiere el artículo 1 de esta Ley también cuando se trate de cuentas anuales consolidadas, así como de otros estados financieros o documentos consolidados.

2. El auditor de cuentas que realice la auditoría de cuentas o de documentos contables consolidados asume la plena responsabilidad del informe de auditoría emitido, aun cuando la auditoría de las cuentas anuales de las sociedades participadas haya sido realizada por otros auditores.

3. Quien o quienes emitan la opinión sobre las cuentas anuales consolidadas u otros estados financieros o documentos contables consolidados, vendrán obligados a recabar la información necesaria, en su caso, a quienes hayan realizado la auditoría de cuentas de las entidades consolidadas, que estarán obligados a suministrar cuanta información se les solicite.

4. El auditor de cuentas que realice la auditoría de cuentas anuales consolidadas u otros estados financieros o documentos contables consolidados efectuará una revisión y guardará la documentación de su evaluación del trabajo de auditoría realizado por otros auditores, incluidos los de la Unión Europea y de terceros países, en relación con las auditorías de entidades consolidadas.

5. En el caso de que una entidad significativa, medida en términos de importancia relativa, que forme parte del conjunto consolidable sea auditada por

auditores de terceros países con los que no exista acuerdo sobre la base de reciprocidad, el auditor que realice la auditoría de cuentas o documentos contables consolidados será responsable de haber aplicado los procedimientos que reglamentariamente se determinen para facilitar que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas pueda tener acceso a la documentación del trabajo de auditoría realizado por el auditor del tercer país, incluidos los papeles de trabajo pertinentes para la auditoría del grupo, pudiendo a tal efecto conservar una copia de esa documentación o acordar por escrito con el auditor del tercer país un acceso adecuado e ilimitado para que el auditor del grupo lo remita al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, cuando éste lo requiera. Si existieran impedimentos legales o de otro tipo que impidieran la transmisión de los papeles de trabajo de auditoría de un tercer país al auditor que realice la auditoría de cuentas o documentos consolidados, la documentación conservada por este auditor incluirá la prueba de que ha aplicado los procedimientos adecuados para obtener acceso a la documentación relativa a la auditoría y, en caso de impedimentos distintos de los legales derivados de la legislación nacional, la prueba que demuestre tales impedimentos.

6. Lo dispuesto en este artículo será de aplicación también a la sociedad de auditoría que realice la auditoría de cuentas anuales consolidadas u otros estados financieros o documentos contables consolidados, así como a los auditores de cuentas que la realicen en nombre de dicha sociedad.»

Cuatro. El artículo 5 queda redactado de la siguiente manera:

«Artículo 5. *Régimen jurídico aplicable.*

1. La actividad de auditoría de cuentas se realizará con sujeción a las prescripciones de esta Ley, de su Reglamento de desarrollo, a las normas de auditoría, a las normas de ética y a las normas de control de calidad interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría.

2. Las normas de auditoría son las contenidas en esta Ley, en su Reglamento de desarrollo, en las normas internacionales de auditoría adoptadas por la Unión Europea y en las normas técnicas de auditoría, en aquellos aspectos no regulados por las normas internacionales de auditoría citadas.

3. Las normas de ética incluyen, al menos, los principios de su función de interés público, competencia profesional, diligencia debida, integridad y objetividad, sin perjuicio de lo establecido en los artículos 8 a 8 sexies de esta Ley.

4. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado anterior, las normas técnicas de auditoría, las normas de ética y las normas de control de calidad interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría se elaborarán, adaptarán o revisarán, debiendo estar de acuerdo con los principios generales y práctica comúnmente admitida en los Estados miembros de la Unión Europea así como con las normas internacionales de auditoría adoptadas por la Unión Europea, 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 por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en su Boletín Oficial.

5. En casos excepcionales, podrá establecerse que no sean aplicables parte de las normas internacionales de auditoría adoptadas por la Unión Europea a que se refiere el presente artículo, cuando así resulte del régimen legal relativo al alcance de la auditoría, siempre que se cumplan los requisitos y procedimiento de comunicación previstos en el artículo 26, apartados 2 y 3, de 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, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo y se deroga la Directiva 84/253/CEE del Consejo.

Podrán imponerse requisitos adicionales a los establecidos en las normas internacionales de auditoría hasta el plazo establecido en el artículo 26, apartado 4 de la Directiva 2006/43/CE a que se refiere el párrafo anterior. Dichos requisitos adicionales podrán establecerse mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en la que se declare la vigencia de los apartados correspondientes de las normas técnicas 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 técnicas de auditoría limitadas a los referidos requisitos adicionales.»

Cinco. El artículo 6 queda redactado del siguiente modo:

«Artículo 6. *Registro Oficial de Auditores de Cuentas.*

1. Podrán realizar la actividad de auditoría de cuentas las personas físicas o jurídicas que, reuniendo los requisitos a que se refieren los artículos siguientes, figuren inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

2. El Registro Oficial de Auditores de Cuentas será público y contendrá la siguiente información:

a) Nombre, dirección, número de registro y situación en la que se encuentren inscritos los auditores de cuentas.

b) Si el auditor de cuentas está inscrito en situación de ejerciente, se indicará el domicilio profesional, dirección de Internet, y número de registro de la sociedad o sociedades de auditoría con las que está relacionado.

c) Todas las demás inscripciones como auditor de cuentas ante las autoridades competentes de otros Estados miembros y como auditor en terceros países, con indicación, de las autoridades competentes para la inscripción, y en su caso, los números de registro.

3. En el caso de las sociedades de auditoría inscritas, será pública la siguiente información:

a) Nombre, domicilio social, forma jurídica, dirección de cada oficina en la que realice su actividad, número de registro y dirección de Internet.

b) Nombre, apellidos, dirección y número de registro de cada uno de los socios, con indicación de quien o quienes ejerzan las funciones de administración o de dirección.

c) Nombre, apellidos, dirección y número de registro de los auditores de cuentas al servicio de la sociedad de auditoría, con identificación de los que estén designados expresamente para realizar auditorías y firmar informes de auditoría en nombre de la sociedad y del periodo de vigencia de dicha designación.

d) Si la sociedad está vinculada a las entidades a que se refiere el artículo 8 ter, c) u 8 ter, d) de esta Ley, deberá aportar información de los nombres y direcciones de dichas entidades, o indicación de donde puede obtenerse públicamente dicha información.

e) Todas las demás inscripciones como sociedad de auditoría ante las autoridades competentes de otros Estados miembros y de terceros países, con indicación de la autoridad competente para la inscripción y, en su caso, el número de registro.

4. En el caso de auditores de cuentas y sociedades de auditoría de terceros países, deberán figurar de forma separada, debiendo en todo caso identificarse como tales aquellos a que se refieren respectivamente el artículo 7.11 y el último párrafo del artículo 10.5 de esta Ley, con la mención de que no están autorizados para el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas en España.

5. La información que figure en el Registro será accesible por medios electrónicos.

6. La inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas no facultará para el ejercicio profesional de otras actividades distintas a las previstas en el artículo 1 de la presente Ley, que requerirán las condiciones de titulación y colegiación exigidas por la legislación aplicable en cada caso.

7. Los auditores de cuentas inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, salvo aquellos a los que se refiere el artículo 7.11 de esta Ley, deberán seguir cursos y realizar actividades de formación continuada, los cuales podrán ser impartidos, en la forma y condiciones que se establezcan reglamentariamente, por las corporaciones representativas de los auditores de cuentas, las entidades docentes autorizadas u otras entidades.»

Seis. Se añade título al artículo 7, se modifican sus apartados 1, 3 y 4 y se añaden los apartados 9, 10, 11 y 12 al mismo, que quedan redactados como sigue:

«Artículo 7. *Autorización e inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.*

1. Para ser inscrito en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas se requerirá:

- a) Ser mayor de edad.
- b) Tener la nacionalidad española o la de alguno de los Estados miembros de la Unión Europea, sin perjuicio de lo que disponga la normativa sobre el derecho de establecimiento.
- c) Carecer de antecedentes penales por delitos dolosos.
- d) Haber obtenido la correspondiente autorización del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.»

«3. La formación práctica deberá extenderse por un período mínimo de tres años en trabajos realizados en el ámbito financiero y contable, y se referirá especialmente a cuentas anuales, cuentas consolidadas o estados financieros análogos. Al menos, dos años de dicha formación práctica se deberán realizar con un auditor de cuentas o una sociedad de auditoría, que estén autorizados para la auditoría de cuentas, y en el ejercicio de esta actividad en cualquier Estado miembro de la Unión Europea.

4. El examen de aptitud profesional, que estará encaminado a la comprobación rigurosa de la capacitación del candidato para el ejercicio de la auditoría de cuentas, deberá cumplir las condiciones y versar sobre las siguientes materias: marco normativo de información financiera; análisis financiero; contabilidad analítica de costes y contabilidad de gestión; gestión de riesgos y control interno; auditoría de cuentas y normas de acceso a ésta; normativa aplicable al control de la auditoría de cuentas y a los auditores de cuentas y sociedades de auditoría; normas internacionales de auditoría; así como normas de ética e independencia. Asimismo, el citado examen deberá cubrir, en la medida en que se requieran para el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas, las siguientes materias: derecho de sociedades, de otras entidades y gobernanza; derecho concursal, fiscal, civil y mercantil; derecho del trabajo y de la seguridad social; tecnología de la información y sistemas informáticos; economía general, economía de la empresa y economía financiera; matemáticas y estadística, y principios fundamentales de gestión financiera de las empresas.

Quienes posean una titulación universitaria de carácter oficial y validez en todo el territorio nacional, de las reguladas en la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades, quedarán dispensados en el examen de aptitud profesional de aquellas materias que hayan superado en los estudios requeridos para la obtención de dichos títulos.»

«9. Podrán inscribirse en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas los auditores de cuentas autorizados en otros Estados miembros de la Unión Europea, en los términos que reglamentariamente se determinen.

Para obtener la autorización del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas deberán superar una prueba de aptitud sobre la normativa española aplicable a la auditoría cuyo conocimiento no se hubiese acreditado en el Estado miembro en que el auditor de cuentas esté autorizado.

10. Podrán inscribirse en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas los auditores de cuentas de terceros países, en condiciones de reciprocidad, que cumplan con requisitos equivalentes a los exigidos en los apartados 2, letras a) y b), 3 y 4 de este artículo, así como con la obligación de formación continuada a que se refiere el artículo 6.7 de esta Ley.

Para obtener la autorización del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas deberán acreditar, al menos, el cumplimiento de los requisitos establecidos en el apartado 1, letras a) y c), superar una prueba de aptitud equivalente a la que se refiere el apartado anterior, en los términos que reglamentariamente se determinen, y disponer de domicilio o establecimiento permanente en España o designar a un representante con domicilio en España.

11. Sin perjuicio de lo dispuesto en la normativa de la Unión Europea, deberán en todo caso inscribirse en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas los auditores de cuentas de 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, excepto cuando la entidad auditada emita exclusivamente obligaciones, bonos u otros títulos de deuda negociables, cuyo valor nominal por unidad sea al menos de 50.000 euros o de un importe equivalente a éste. Esta excepción no se aplicará cuando la entidad emita valores que sean equiparables a las acciones de sociedades o que, si se convierten o si se ejercen los derechos que confieren, den derecho a adquirir acciones o valores equiparables a acciones.

Los auditores de cuentas a que se refiere este apartado deberán cumplir con requisitos equivalentes a los exigidos en los apartados 1, letras a) y c), 2, letras a), b) y c), 3 y 4 de este artículo, así como designar a un representante con domicilio en España.

La inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas de estos auditores de cuentas no les faculta para el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas en relación con entidades domiciliadas en España.

Sin perjuicio de lo que disponga la normativa de la Unión Europea, los informes de auditoría emitidos por auditores de cuentas de terceros países no registrados en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas no tendrán efecto jurídico en España.

12. La presentación de una declaración responsable o una comunicación previa no permitirá el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas. No podrá entenderse estimada por silencio administrativo la petición de acceso al Registro Oficial de Auditores de Cuentas y, por tanto, de autorización para el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas.»

Siete. El artículo 8 queda redactado del siguiente modo y se incorporan los artículos 8 bis, 8 ter, 8 quáter, 8 quinquies y 8 sexies:

«Artículo 8. *Independencia.*

1. 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 los estados financieros u otros documentos contables pudiera verse comprometida.

Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría deberán abstenerse de participar en el proceso de toma de decisiones de la entidad auditada en los términos previstos en el apartado 3 de este artículo.

Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría, para asegurar su independencia, deberán establecer las medidas de salvaguarda que permitan detectar las amenazas a la citada independencia, evaluarlas, reducirlas y, cuando proceda, eliminarlas. En cualquier caso, las medidas de salvaguarda serán adecuadas a la dimensión de la actividad de auditoría o de la sociedad de auditoría.

Estas medidas de salvaguarda serán objeto de revisión periódica y se aplicarán de manera individualizada para cada trabajo de auditoría, debiendo documentarse en los papeles de trabajo de cada auditoría de cuentas.

Las amenazas a la independencia podrán proceder de factores como la autorrevisión, interés propio, abogacía, familiaridad o confianza, o intimidación. Si la importancia de estos factores 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.

2. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas es el organismo encargado de velar por el adecuado cumplimiento del deber de independencia, así como de valorar en cada trabajo concreto la posible falta de independencia de un auditor de cuentas o sociedad de auditoría.

3. En todo caso, se considerará que el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría no goza de la suficiente independencia en el ejercicio de sus funciones respecto de una empresa o entidad, además de en los supuestos de incompatibilidad previstos en otras leyes, cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias en el auditor de cuentas firmante del informe de auditoría:

a) La condición de cargo directivo o de administración, el desempeño de puestos de empleo o de supervisión interna en la entidad auditada, o el otorgamiento a su favor de apoderamientos con mandato general por la entidad auditada.

b) Tener interés financiero directo o indirecto en la entidad auditada si, en uno u otro caso, es significativo para cualquiera de las partes.

c) La existencia de vínculos de matrimonio, de consanguinidad o afinidad hasta el primer grado, o de consanguinidad colateral hasta el segundo grado, incluidos los cónyuges de aquellos con quienes mantengan éstos últimos vínculos, con los empresarios, los administradores o los responsables del área económica-financiera de la entidad auditada.

d) La llevanza material o preparación de los estados financieros u otros documentos contables de la entidad auditada.

e) La prestación a la entidad auditada de servicios de valoración que conduzcan a la evaluación de cantidades significativas, 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.

f) La prestación de servicios de auditoría interna a la entidad auditada, salvo que el órgano de gestión de la empresa o entidad auditada sea responsable del sistema global de control interno, de la determinación del alcance, riesgo y frecuencia de los procedimientos de auditoría interna, de la consideración y ejecución de los resultados y recomendaciones proporcionados por la auditoría interna.

g) La prestación de servicios de abogacía para la entidad auditada, simultáneamente para el mismo cliente, salvo que dichos servicios se presten por personas jurídicas distintas y con consejos de administración diferentes, y sin que puedan referirse a la resolución de litigios sobre cuestiones que puedan tener una incidencia significativa, medida en términos de importancia relativa, en los estados financieros correspondientes al período o ejercicio auditado.

h) La percepción de honorarios derivados de la prestación de servicios de auditoría y distintos del de auditoría a la entidad auditada, siempre que éstos constituyan un porcentaje significativo del total de los ingresos anuales del auditor de cuentas o sociedad de auditoría, considerando la media de los últimos tres años.

i) La prestación a un cliente de auditoría de servicios de diseño y puesta en práctica de sistemas de tecnología de la información financiera, utilizados para generar los datos integrantes de los estados financieros de dicho cliente, salvo que el cliente asuma la responsabilidad del sistema global de control interno o el servicio se preste siguiendo las especificaciones establecidas por el cliente, el cual debe asumir también la responsabilidad del diseño, ejecución, evaluación y funcionamiento del sistema.»

«Artículo 8 bis. *Periodo de cómputo temporal.*

A los efectos de lo dispuesto en el artículo anterior, el periodo de cómputo para las incompatibilidades comprenderá desde el inicio del primer año anterior al ejercicio al que correspondan los estados financieros u otros documentos contables auditados, hasta la fecha en que el auditor de cuentas o sociedad de auditoría finalice el trabajo de auditoría correspondiente a dichos estados o documentos.

No obstante el párrafo anterior, en el supuesto de que se trate de incompatibilidades derivadas de la letra b) del apartado 3 del artículo anterior, deberá resolverse la situación de incompatibilidad con anterioridad a la aceptación del nombramiento como auditor de cuentas.

El periodo de cómputo a que se refiere este artículo será de aplicación en los supuestos a que se refiere el artículo 8 ter, con las particularidades que en éste se contemplan.»

«Artículo 8 ter. *Extensiones subjetivas de las causas de incompatibilidad.*

A los efectos de lo dispuesto en los artículos anteriores:

a) Las menciones a la entidad auditada se extenderán a aquellas otras entidades con las que, en algún momento desde el inicio del ejercicio al que se refieren los estados financieros u otros documentos contables auditados hasta la fecha del informe de auditoría, esté vinculada directa o indirectamente mediante la existencia de una relación de control de las contempladas en el artículo 42 del Código de Comercio, 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, o mediante la existencia de influencia significativa, en los términos previstos en el artículo 47 del Código de Comercio.

b) Se considerará que el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría no goza de la suficiente independencia en el ejercicio de sus funciones respecto a una entidad auditada, cuando concurren, además de las circunstancias previstas en otras leyes, las contempladas en el apartado 3 del artículo 8 de la presente Ley en el cónyuge del auditor firmante del informe de auditoría y en aquellos con los que éste tenga vínculos de consanguinidad o afinidad hasta el primer grado, o vínculos de consanguinidad colateral hasta el segundo grado, incluidos los cónyuges de aquellos con quienes mantengan éstos últimos vínculos.

A los efectos de lo previsto en el párrafo anterior, se tendrán en cuenta las siguientes particularidades:

1.^a Lo dispuesto en el apartado a) de este artículo, a efectos de considerar a una entidad como vinculada a la entidad auditada, será de aplicación con carácter general.

2.^a El desempeño de cargos de empleo ha de afectar a la elaboración de información significativa, medida en términos de importancia relativa, contenida en los estados financieros u otros documentos contables de la entidad auditada.

3.^a En los supuestos en que se tenga la condición de cargos directivos, o se ocupen cargos de empleo o supervisión interna, previstos en el apartado 3 a) del artículo 8 de esta Ley, y en los supuestos contemplados en las letras b), e), f), g) e i) del mismo apartado 3 del artículo 8, se observarán las siguientes normas:

– El artículo 8 ter a) no se aplicará en el caso de que se trate de una entidad respecto de la cual la entidad auditada ejerza control o influencia significativa y esa entidad no sea, en términos de importancia relativa, significativa para la entidad auditada.

– El periodo de cómputo para las incompatibilidades comenzará desde el inicio del ejercicio al que se refieren los estados financieros u otros documentos contables auditados hasta la fecha en que finalice el correspondiente trabajo de auditoría.

4.^a No será de aplicación el supuesto contemplado en el apartado 3.c) del artículo 8 a los sujetos a los que se refiere el primer párrafo de esta letra b).

c) Se considerará que el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría no goza de la suficiente independencia en el ejercicio de sus funciones respecto a una entidad auditada, cuando concurren, además de las circunstancias previstas en otras leyes, las contempladas en el apartado 3 del artículo 8 en las siguientes personas o entidades:

1.º Los auditores de cuentas o sociedades de auditoría con los que tuvieran cualquier vinculación directa o indirecta. A los efectos de considerar la existencia de vinculación directa o indirecta con los auditores de cuentas o sociedades de auditoría, se aplicarán los criterios contenidos en el apartado a) de este artículo.

En el caso de que las citadas personas concudiesen en el supuesto contemplado en el apartado 3 c) del artículo 8 de esta Ley, solo se considerará que el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría no goza de la suficiente independencia en el ejercicio de sus funciones cuando, por razón de la estructura y dimensión de la sociedad de auditoría, pueda existir relación con posibles efectos o influencia en el resultado del trabajo de auditoría.

2.º Las personas con capacidad para influir en el resultado final de la auditoría de cuentas, incluidos los socios, auditores o no, que tengan responsabilidad de supervisión o gestión en la realización del trabajo de auditoría y puedan influir directamente en su valoración y resultado final.

Lo dispuesto en el apartado a) de este artículo, a efectos de considerar a una entidad como vinculada a la entidad auditada, será de aplicación con carácter general.

d) Se considerará que el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría no goza de la suficiente independencia en el ejercicio de sus funciones respecto a una entidad auditada, cuando concurren, además de las circunstancias previstas en otras leyes, las contempladas en el apartado 3 del artículo 8 en las personas o entidades, excluidas las personas o entidades a que se refiere la letra anterior, con las que el auditor de cuentas firmante del informe de auditoría o la sociedad de auditoría en cuyo nombre se realice la auditoría formen una misma red.

Se entenderá por red la estructura que:

a) Tenga por objeto la cooperación y a la que pertenece un auditor o una sociedad de auditoría, y

b) Tenga claramente por objetivo compartir beneficios o costes, o que comparte propiedad, control o gestión comunes, políticas y procedimientos de control de

calidad comunes, una estrategia empresarial común, el uso de un nombre comercial común, o una parte significativa de sus recursos profesionales.

En todo caso, se entenderá que forman parte de una misma red 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.

A los efectos de lo previsto en este apartado, se tendrán en cuenta las siguientes particularidades:

1.^a La condición de cargos directivos o el desempeño de puestos de empleo contemplados en el apartado 3.a) del artículo 8 de esta Ley ha de afectar o estar relacionada con la elaboración de información significativa contenida en los estados financieros u otros documentos contables de la entidad auditada.

2.^a La concurrencia de las circunstancias contempladas en los apartados 3.b) y 3.c) del artículo 8, se tendrá en cuenta respecto de aquellas personas que, en las entidades vinculadas, posean la condición de socio, administrador, secretario del órgano de administración o apoderado con mandato general y solo se considerará que el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría no goza de la suficiente independencia en el ejercicio de sus funciones cuando, por razón de la estructura y dimensión conjunta de la sociedad de auditoría y de las entidades vinculadas con ésta, pueda existir relación con posibles efectos o influencia en el resultado del trabajo de auditoría.

3.^a Lo dispuesto en el apartado a) de este artículo, a efectos de considerar a una entidad como vinculada a la entidad auditada, será de aplicación general. No obstante, en los supuestos en los que se tenga la condición de cargo directivo, o se ocupen cargos de empleo o supervisión interna previstos en el apartado 3 a) del artículo 8, y en los supuestos contemplados en las letras b), e), f), g) e i) del apartado 3 del artículo 8, no se aplicará en el caso de que se trate de una entidad respecto de la cual la entidad auditada ejerza control o influencia significativa y esa entidad no sea, en términos de importancia relativa, significativa para la entidad auditada.»

«Artículo 8 quáter. *Contratación y rotación.*

Los auditores serán contratados por un período de tiempo determinado inicial, que no podrá ser inferior a tres años ni superior a nueve a contar desde la fecha en que se inicie el primer ejercicio a auditar, pudiendo ser contratados por periodos máximos sucesivos de tres años una vez que haya finalizado el periodo inicial. Si a la finalización del periodo de contratación inicial o de prórroga del mismo, ni el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría ni la entidad auditada manifestaren su voluntad en contrario, el contrato quedará tácitamente prorrogado por un plazo de tres años.

Durante el periodo inicial, o antes de que finalice cada uno de los trabajos para los que fueron contratados una vez finalizado el periodo 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. En tal caso, los auditores de cuentas y la sociedad auditada deberán comunicar al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la rescisión del contrato de auditoría.

Tratándose de entidades de interés público, o de sociedades cuyo importe neto de la cifra de negocios sea superior a 50.000.000 de euros, una vez transcurridos siete años desde el contrato inicial, será obligatoria la rotación del auditor de cuentas firmante del informe de auditoría, debiendo transcurrir en todo caso un plazo de dos años para que dicha persona pueda volver a auditar a la entidad correspondiente.

Será obligatoria dicha rotación cuando en el séptimo año o, en su defecto, en los años siguientes, la entidad auditada tenga la condición de entidad de interés público o su importe neto de la cifra de negocios fuese superior a 50.000.000 de euros con independencia de que, durante el transcurso del referido plazo, la entidad objeto de auditoría de cuentas no hubiese cumplido durante algún período de tiempo alguna de las circunstancias mencionadas en este párrafo.

No obstante, cuando las auditorías de cuentas no fueran obligatorias, no serán de aplicación las limitaciones establecidas en los párrafos anteriores.»

«Artículo 8 quinquies. *Prohibiciones.*

Durante los dos años siguientes a la finalización del trabajo de auditoría de cuentas correspondiente, los auditores de cuentas firmantes del informe de auditoría y las sociedades de auditoría en cuyo nombre se realice la auditoría no podrán formar parte de los órganos de administración o de dirección de la entidad auditada, de las entidades del grupo a que la auditada pertenezca según se define en el artículo 42 del Código de Comercio, ni de las entidades 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, ni ocupar puesto de trabajo, ni tener interés financiero directo o indirecto en dichas entidades si, en cualquiera de los casos, es significativo para cualquiera de las partes.

Esta prohibición se extenderá a los socios, auditores o no, de la sociedad de auditoría que tengan responsabilidad de supervisión o gestión en la realización del trabajo de auditoría y puedan influir directamente en su valoración y resultado final.

También se extenderá a los socios de la sociedad de auditoría y a los auditores designados para realizar auditorías en nombre de ésta que no hayan intervenido o tenido capacidad de influir en el trabajo de auditoría, salvo que dejen de tener cualquier vinculación o interés con la sociedad de auditoría antes de entrar a formar parte de los referidos órganos, de ocupar puesto de trabajo en la entidad auditada o antes de tener interés financiero y siempre y cuando la objetividad no pueda verse comprometida por la existencia de posibles influencias recíprocas entre dichos socios y el auditor firmante o la sociedad de auditoría.

El incumplimiento de la prohibición llevará aparejada la incompatibilidad de los auditores de cuentas firmantes del informe y de las sociedades de auditoría en cuyo nombre se realizó la auditoría, así como de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría vinculados, directa o indirectamente, a los auditores de cuentas y a las sociedades de auditoría a los que se refiere este artículo, para la realización de los trabajos de auditoría de la entidad o de las sociedades que forman parte del grupo en los términos del artículo 42 del Código de Comercio, a partir del momento en que se incumpla dicha prohibición y en los dos años siguientes.

A efectos de considerar la existencia de vinculación con los auditores de cuentas y con las sociedades de auditoría en cuyo nombre se realizó la auditoría de cuentas, a los que se refiere este artículo, se aplicarán los criterios contenidos en el apartado a) del artículo 8 ter.

Lo establecido en este artículo no será de aplicación cuando el interés financiero derive de causas sobrevenidas no imputables al auditor de cuentas, o se adquiera en condiciones normales de mercado por el auditor de cuentas, o por el socio de la sociedad de auditoría o auditor designado para realizar auditorías en nombre de ésta, siempre que, en estas situaciones, haya dejado de tener cualquier vinculación o tipo de interés en la sociedad de auditoría.»

«Artículo 8 sexies. *Honorarios.*

Los honorarios correspondientes a los servicios de auditoría se fijarán, en todo caso, antes de que comience el desempeño de sus funciones y para todo el período en que deban desempeñarlas. Los citados honorarios no podrán estar influidos o determinados por la prestación de servicios adicionales a la entidad auditada, ni

podrán basarse en ningún tipo de contingencia o condición distinta a cambios en las circunstancias que sirvieron de base para la fijación de los honorarios. Por el ejercicio de dicha función, los auditores de cuentas o las sociedades de auditoría no podrán percibir ninguna otra remuneración o ventaja.»

Ocho. El artículo 9 queda redactado de la siguiente manera:

«Artículo 9. *Baja en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.*

Los auditores de cuentas causarán baja temporal o definitiva, según los casos, en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, en los siguientes supuestos:

- a) Por incumplimiento de cualquiera de los requisitos establecidos en el artículo 7 de esta Ley. Dicho incumplimiento deberá ser comunicado por los auditores de cuentas al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- b) Por renuncia voluntaria.
- c) Por no mantener las garantías previstas en esta Ley.
- d) Por sanción.»

Nueve. El artículo 10 queda redactado de la siguiente manera:

«Artículo 10. *Sociedades de auditoría.*

1. Podrán inscribirse en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas las sociedades de auditoría de cuentas que cumplan los siguientes requisitos:

a) Que las personas físicas que realicen los trabajos y firmen los informes de auditoría en nombre de una sociedad de auditoría estén autorizadas para ejercer la actividad de auditoría de cuentas en España.

b) Que la mayoría de los derechos de voto correspondan a auditores de cuentas o sociedades de auditoría autorizados en cualquier Estado miembro de la Unión Europea.

c) Que una mayoría de los miembros del órgano de administración de la sociedad sean socios auditores de cuentas o sociedades de auditoría autorizados en cualquier Estado miembro de la Unión Europea. En caso de que el órgano de administración no tenga más que dos miembros, al menos uno de ellos deberá cumplir las condiciones establecidas en el presente apartado.

Será de aplicación a las sociedades de auditoría lo dispuesto en el artículo 7.12.

2. Lo establecido en el artículo 8 de esta Ley se aplicará también a las sociedades de auditoría cuando incurra en incompatibilidad alguno de sus socios, salvo cuando expresamente se exceptúe dicha extensión en el citado artículo.

3. La dirección y firma de los trabajos de auditoría realizados por una sociedad de auditoría de cuentas corresponderá, en todo caso, a uno o varios de los socios auditores de cuentas o a auditores de cuentas que pueden ejercer la actividad de auditoría en España y que estén designados por la sociedad de auditoría para realizar la auditoría en nombre de dicha sociedad.

4. Además de por los mismos supuestos que se indican en el artículo 9 de esta Ley, causarán baja temporal o definitiva, según los casos, en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, las sociedades que incumplan alguno de los requisitos establecidos en el apartado 1 del presente artículo.

Las sociedades de auditoría deberán comunicar al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas el incumplimiento de los requisitos exigidos en este artículo para su inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

Dicho incumplimiento dará lugar a la baja en dicho Registro cuando se produzca durante un tiempo superior a tres meses.

No obstante lo anterior, antes de que transcurran los tres meses, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá efectuar requerimientos para la

subsanación o cumplimiento de los requisitos exigidos en el presente artículo en un plazo determinado, que de no ser atendidos, podrán dar lugar a la baja en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

5. En todo caso deberán estar inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas las sociedades de auditoría de terceros países que emitan informes de auditoría en relación a las cuentas anuales a que se refiere el artículo 7.11 de esta Ley. En estos casos, se exigirá a quienes firmen los informes en nombre de la sociedad el cumplimiento de los requisitos establecidos en el citado apartado.

Estas sociedades de auditoría para estar inscritas en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, deberán cumplir los siguientes requisitos:

a) Que el auditor de cuentas que firme el informe de auditoría en nombre de éstas y la mayoría de los miembros de su órgano de administración cumplan con los requisitos equivalentes a los exigidos en los apartados 1. letras a) y c), 2. letras a), b) y c), 3 y 4 del artículo 7 de esta Ley.

b) Que los informes de auditoría a que se refiere este apartado se realicen con arreglo a las normas internacionales de auditoría y a lo estipulado en los artículos 8 a 8 sexies de esta Ley, o en su caso, con arreglo a las normas y requisitos declarados equivalentes por la Unión Europea.

c) Que designen un representante con domicilio en España.

d) Que tengan publicado en sus páginas de Internet el informe anual de transparencia a que se refiere el artículo 14 bis de esta Ley, o un informe que cumpla requisitos equivalentes de información.

Los informes de auditoría emitidos por las sociedades de auditoría no inscritas, no tendrán efecto jurídico en España, sin perjuicio de lo que disponga la normativa de la Unión Europea.

La inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas de estas sociedades de auditoría no les faculta para el ejercicio de la actividad de auditoría.»

Diez. El artículo 11 queda redactado como sigue:

«Artículo 11. *Responsabilidad civil.*

1. Los auditores de cuentas y sociedades de auditoría responderán por los daños y perjuicios que se deriven del incumplimiento de sus obligaciones según las reglas generales del Código Civil, con las particularidades establecidas en el presente artículo.

2. La responsabilidad civil de los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría será exigible de forma proporcional a la responsabilidad directa por los daños y perjuicios económicos que pudieran causar por su actuación profesional. La responsabilidad civil del auditor de cuentas será exigible en forma personal e individualizada, con exclusión del daño o perjuicio causado por la propia entidad auditada o por un tercero.

3. Cuando la auditoría de cuentas se realice por un auditor de cuentas en nombre de una sociedad de auditoría, responderán solidariamente, dentro de los límites señalados en el apartado precedente, tanto el citado auditor que haya firmado el informe de auditoría como la sociedad.

4. La acción para exigir la responsabilidad contractual del auditor y de la sociedad auditadora prescribirá a los cuatro años de la fecha del informe.»

Once. El artículo 12 queda redactado como sigue:

«Artículo 12. *Fianza.*

Sin perjuicio de la responsabilidad civil regulada en el artículo anterior, para responder de los daños y perjuicios que pudieran causar en el ejercicio de su actividad, los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría de cuentas estarán

obligados a prestar fianza, en forma de depósito en efectivo, títulos de deuda pública, aval de entidad financiera o seguro de responsabilidad civil, por la cuantía y en la forma que establezca el Ministerio de Economía y Hacienda. La cuantía, en todo caso, será proporcional a su volumen de negocio. Reglamentariamente se fijará la fianza para el primer año de ejercicio de la actividad.»

Doce. El artículo 13 queda redactado como sigue:

«Artículo 13. *Deber de secreto.*

El auditor de cuentas firmante del informe de auditoría, la sociedad de auditoría así como los socios de ésta, los auditores de cuentas designados para realizar auditorías en nombre de la sociedad de auditoría y todas las personas que hayan intervenido en la realización de la auditoría estarán obligados a mantener el secreto de cuanta información conozcan en el ejercicio de su actividad, no pudiendo hacer uso de la misma para finalidades distintas de las de la propia auditoría de cuentas, sin perjuicio del deber de denuncia contemplado en el artículo 262 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal.»

Trece. El artículo 14 queda redactado de la siguiente forma:

«Artículo 14. Deber de conservación y acceso a la documentación.

1. Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría de cuentas conservarán y custodiarán durante el plazo de cinco años, a contar desde la fecha del informe de auditoría, la documentación referente a cada auditoría de cuentas por ellos realizada, incluidos los papeles de trabajo del auditor que constituyan las pruebas y el soporte de las conclusiones que consten en el informe.

2. Sin perjuicio de lo que se establezca en las cláusulas del contrato de auditoría podrán, en todo caso, acceder a la documentación referente a cada auditoría de cuentas, quedando sujetos a la obligación establecida en el artículo anterior:

a) El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, tanto en el ejercicio de las funciones legalmente atribuidas de control y disciplina del ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas, como a efectos de la cooperación internacional prevista en los artículos 24 y 25 de esta Ley.

b) Quienes resulten designados por resolución judicial.

c) Quienes estén autorizados por ley.

d) El Banco de España, la Comisión Nacional del Mercado de Valores y la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, así como los órganos autonómicos competentes en materia de supervisión y control de las entidades aseguradoras, exclusivamente a los efectos del ejercicio de las competencias relativas a las entidades sujetas a su supervisión y control, en casos especialmente graves, de acuerdo con lo establecido en la disposición final primera de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, y siempre que no hubieran podido obtener de tales entidades la documentación concreta a la que precisen acceder. Asimismo, los órganos que tengan atribuidas por Ley competencias de control interno y externo de la gestión económica-financiera del sector público, respecto de las auditorías realizadas a entidades públicas de sus respectivos ámbitos de competencia. Dichos órganos y organismos podrán requerir del auditor la información de la que disponga sobre un asunto concreto, en relación con la auditoría de cuentas de la entidad auditada y con la aclaración, en su caso, del contenido de los papeles de trabajo.

e) Las corporaciones representativas de los auditores de cuentas a los exclusivos efectos de verificar la observancia de las prácticas y procedimientos internos de actuación de sus miembros en el ejercicio de su actividad de auditoría de cuentas.

f) Los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, además de en el caso previsto en el artículo 4 de esta Ley, en el supuesto de sustitución de auditor de cuentas o sociedad de auditoría de la entidad. En este supuesto de sustitución, el auditor de cuentas o sociedad de auditoría predecesora permitirá el acceso por parte del auditor de cuentas o sociedad de auditoría sucesora a toda la información relacionada con la entidad auditada.

g) Las autoridades competentes de los Estados miembros de la Unión Europea y de terceros países en el ámbito a que se refieren, respectivamente, los artículos 24 y 25 de esta Ley.»

Catorce. Se añade un nuevo artículo 14 bis con la siguiente redacción:

«Artículo 14 bis. *Informe anual de transparencia.*

1. Los auditores de cuentas y sociedades de auditoría que realicen la auditoría de cuentas de entidades de interés público, así como las sociedades de auditoría de terceros países, deberán dar a conocer a través de sus páginas de Internet un informe anual de transparencia en los tres meses siguientes a la finalización del ejercicio económico, que incluya al menos la siguiente información:

a) Descripción de la forma jurídica y de los propietarios de la entidad, cuando se trate de una sociedad de auditoría.

b) Cuando la sociedad de auditoría o el auditor de cuentas estén vinculados a las entidades o personas a que se refiere el artículo 8 ter.c) y d) de esta Ley, una descripción de dichas entidades y personas, así como de los acuerdos o cláusulas estatutarias que regulen dicha vinculación.

c) Descripción de los órganos de gobierno de la sociedad de auditoría.

d) Descripción del sistema de control de calidad interno del auditor o sociedad de auditoría, y una declaración del órgano de administración o de gestión sobre la eficacia de su funcionamiento, con indicación de cuándo tuvo lugar el último control de calidad.

e) Relación de las entidades de interés público para las que han realizado trabajos de auditoría en el último ejercicio.

f) Información sobre los procedimientos o protocolos de actuación seguidos por el auditor o sociedad de auditoría para garantizar su independencia, y mención a las revisiones internas del cumplimiento del deber de independencia realizadas.

g) Información sobre la política seguida respecto a la formación continuada de los auditores.

h) Información sobre el volumen total de negocios, con desglose de los ingresos según procedan de la actividad de auditoría o de la prestación de otros servicios distintos a dicha actividad.

i) Información sobre las bases para la remuneración de los socios.

2. El informe de transparencia será firmado por el auditor de cuentas o, en el caso de sociedades de auditoría, por quienes tengan atribuida su representación.»

Quince. El artículo 15 queda redactado como sigue:

«Artículo 15. *Potestad sancionadora.*

Corresponderá al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la potestad sancionadora respecto de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, así como en relación a las personas y entidades a que se refiere el artículo 8 ter. c) y d) de esta Ley y a los sujetos no auditores a los que alcanzan las prohibiciones establecidas en los artículos 8 quinquies y 13 de esta Ley, respecto de las infracciones tipificadas en esta Ley, y la ejercerá de conformidad con lo establecido en el artículo 21 de esta Ley.

La responsabilidad civil o penal en la que, en su caso, puedan incurrir les será exigible en la forma que establezcan las leyes.»

Dieciséis. El artículo 16 queda redactado del siguiente modo:

«Artículo 16. Infracciones.

1. Las infracciones cometidas por los auditores de cuentas, las sociedades de auditoría de cuentas en el ejercicio de sus funciones, las personas y entidades a que se refiere el artículo 8 ter. c) y d), de esta Ley y por los sujetos no auditores a los que alcanzan las prohibiciones establecidas en los artículos 8 quinquies y 13 de esta Ley, se clasificarán en muy graves, graves y leves.

2. 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 8.1, 8.3 y 8 ter de la presente Ley, en relación con el deber de independencia de los auditores de cuentas, siempre que hubiese mediado dolo o negligencia especialmente grave e inexcusable.

c) La negativa o resistencia 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 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.

d) El incumplimiento del deber de secreto establecido en el artículo 13 de esta Ley.

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 17.13 de la presente Ley.

g) El incumplimiento del deber de custodia establecido en el artículo 14 de esta Ley, salvo que concurran causas de fuerza mayor no imputables al auditor de cuentas o a la sociedad de auditoría.

3. 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 2.2 de esta Ley para la no 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 de las normas de auditoría que pudiera tener un efecto significativo sobre el resultado de su trabajo y, por consiguiente, en su informe.

c) El incumplimiento de lo dispuesto en los artículos 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.

d) La no 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.

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 técnicas de auditoría de cuentas.

f) El incumplimiento de lo establecido en la disposición final primera de la presente Ley.

g) La emisión de un informe, identificándose como auditor de cuentas, en un trabajo distinto a los que se regulan en el artículo 1 de 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.

h) 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.

i) El incumplimiento de lo establecido en el artículo 8.1 de esta Ley, en relación con las medidas de salvaguarda aplicadas, cuando estas sean insuficientes o no se hayan establecido.

j) La falta de cumplimiento en plazo de los requerimientos formulados en el control de calidad a que se refiere el artículo 22.5 de esta Ley.

k) El incumplimiento de la obligación de publicar el informe anual de transparencia o cuando el informe publicado contenga información sustancialmente incorrecta o incompleta, de acuerdo con el contenido previsto en el artículo 14 bis de esta Ley.

l) La negativa o resistencia por parte de los sujetos no auditores a que se refiere el artículo 8 ter. c) o d) de esta Ley, 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 el artículo 22 de la presente Ley.

ll) 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.

m) La no comunicación del incumplimiento 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.

n) El incumplimiento de lo dispuesto en el artículo 6.7 de esta Ley en cuanto al seguimiento de formación continuada.

ñ) 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.

o) 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.

4. Se considerarán infracciones leves:

a) Cualesquiera acciones y omisiones que supongan incumplimiento de las normas de auditoría y que no estén incluidas en los apartados anteriores.

b) La no remisión al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de aquellas informaciones, de carácter periódico o circunstancial, exigidas legal o

reglamentariamente, dentro de los plazos establecidos para ello, siempre y cuando no hayan transcurrido tres meses desde la finalización de estos plazos.

5. No se considerará incumplimiento de las normas de auditoría el que derive de una discrepancia jurídica o técnica razonablemente justificada. A estos efectos, y con el fin de posibilitar la verificación de la razonabilidad de la interpretación de las Normas Técnicas de Auditoría efectuada por el auditor o la sociedad de auditoría, éstos deberán documentar la razonabilidad de la interpretación realizada.»

Diecisiete. Se añade título al artículo 17, se modifican sus apartados 1, 2, 4, 5, 6, 7, 9, 10, 11 y 12, y se añaden dos nuevos apartados, 13 y 14, al mismo artículo 17, que quedan redactados de la siguiente manera:

«Artículo 17. Sanciones.

1. Por la comisión de infracciones muy graves se impondrá al infractor, cuando se trate de un auditor de cuentas individual, una de las siguientes sanciones:

a) Retirada de la autorización y baja definitiva en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

b) Suspensión de la autorización y baja temporal por plazo de dos años y un día a cinco años en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

c) Multa por importe de seis a nueve veces la cantidad facturada por el trabajo de auditoría en el que se haya cometido la infracción, sin que pueda, en ningún caso, ser inferior a 18.001 euros, ni superior a 36.000 euros. Este máximo no será de aplicación en aquellos casos en que la infracción se refiera a un trabajo de auditoría de cuentas de una entidad de interés público.

Cuando la infracción no se haya cometido en relación con un trabajo concreto de auditoría, se impondrá al auditor de cuentas una sanción de multa de un importe mínimo de 18.001 euros y máximo de 36.000 euros.

2. Por la comisión de infracciones graves se impondrá al infractor, cuando se trate de un auditor de cuentas individual, una de las siguientes sanciones:

a) Suspensión de la autorización y baja temporal por plazo de hasta dos años en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

b) Multa por importe de dos a cinco veces la cantidad facturada por el trabajo de auditoría en el que se haya cometido la infracción, sin que pudiera, en ningún caso, ser inferior a 6.001 euros, ni superior a 12.000 euros.

Cuando la infracción no se haya cometido en relación con un concreto trabajo de auditoría, se impondrá al auditor una sanción de multa de un importe mínimo de 6.001 euros y máximo de 12.000 euros.

4. Por la comisión de infracciones muy graves se impondrá a la sociedad de auditoría infractora una de las siguientes sanciones:

a) Retirada de la autorización y baja definitiva en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

b) Multa por un importe entre el tres y el seis por ciento de los honorarios facturados por actividad de auditoría de cuentas en el último ejercicio cerrado con anterioridad a la imposición de la sanción, sin que la sanción resultante pueda ser inferior a 24.000 euros.

Cuando la infracción no se haya cometido en relación con un concreto trabajo de auditoría, se impondrá a la sociedad de auditoría una sanción de multa de un importe entre el tres y el seis por ciento de los honorarios facturados por actividad de auditoría de cuentas en el último ejercicio cerrado con anterioridad a la imposición de la sanción, sin que la sanción resultante pueda ser inferior a 24.000 euros.

5. Al socio o auditor de cuentas, designado al efecto, que realice la auditoría de cuentas en nombre de una sociedad de auditoría corresponsable de la infracción muy grave cometida por dicha sociedad de auditoría se le impondrá una de las siguientes sanciones:

- a) Retirada de la autorización y baja definitiva en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.
- b) Suspensión de la autorización y baja temporal por plazo de dos años y un día a cinco años en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.
- c) Multa por importe mínimo de 12.001 euros y máximo de 24.000 euros.

6. Por la comisión de infracciones graves se impondrá a la sociedad de auditoría infractora una sanción de multa por un importe de hasta el tres por ciento de los honorarios facturados por actividad de auditoría de cuentas en el último ejercicio cerrado con anterioridad a la imposición de la sanción, sin que la sanción resultante pueda ser inferior a 12.000 euros.

Cuando la infracción no se haya cometido en relación con un concreto trabajo de auditoría, se impondrá a la sociedad de auditoría una sanción de hasta el tres por ciento de los honorarios facturados por actividad de auditoría de cuentas en el último ejercicio cerrado con anterioridad a la imposición de la sanción, sin que la sanción resultante pueda ser inferior, en ningún caso, a 12.000 euros.

Por la comisión de la infracción grave contemplada en el artículo 16.3.m) se impondrá a la sociedad auditora la suspensión o retirada de la autorización y baja en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, o una sanción de multa por importe de hasta el tres por ciento de los honorarios facturados por actividad de auditoría de cuentas en el último ejercicio cerrado con anterioridad a la imposición de la sanción.

7. Al socio o persona que firme en nombre de una sociedad de auditoría corresponsable de la infracción grave cometida por dicha sociedad de auditoría se le impondrá una de las siguientes sanciones:

- a) Multa por importe mínimo de 3.000 euros y máximo de 12.000 euros.
- b) Suspensión de la autorización y baja temporal por plazo de hasta dos años en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

9. Al socio o auditor de cuentas, designado al efecto, que realice la auditoría de cuentas en nombre de una sociedad de auditoría corresponsable de la infracción leve cometida por dicha sociedad se le impondrá una sanción de amonestación privada.

10. Las sanciones aplicables en cada caso por la comisión de infracciones se determinarán teniendo en cuenta los siguientes criterios:

- a) La naturaleza e importancia de la infracción.
- b) La gravedad del perjuicio o daño causado o que pudiera causar.
- c) La existencia de intencionalidad.
- d) La importancia de la entidad auditada, medida en función del total de las partidas de activo, de su cifra anual de negocios o del número de trabajadores.
- e) Las consecuencias desfavorables para la economía nacional.
- f) La conducta anterior de los infractores.
- g) La circunstancia de haber procedido a realizar por iniciativa propia actuaciones dirigidas a subsanar la infracción o a minorar sus efectos.
- h) La condición de entidad de interés público de la entidad auditada.

11. Se considerarán, en todo caso, responsables de las infracciones cometidas por las sociedades de auditoría, a los auditores de cuentas, socios o no, que hayan realizado la auditoría en nombre de aquéllas, cuando la infracción se derive de un determinado trabajo de auditoría.

12. En el supuesto de la infracción muy grave contemplada en el artículo 16.2.d), cuando la infracción se haya cometido por sujetos no auditores se impondrá una multa por importe mínimo de 18.001 euros y máximo de 36.000 euros.

En el supuesto de la comisión por sujetos no auditores de la infracción prevista en el artículo 16.3.c), por incumplimiento de la prohibición establecida en el artículo 8 quinquies, se les impondrá la multa establecida en la letra b) del apartado 7 de este artículo. En este caso no se considerará responsable a la sociedad de auditoría por el referido incumplimiento, sin perjuicio de su obligación de no realizar la auditoría a que se refiere el artículo 8 quinquies.

Por la comisión de la infracción grave, por los sujetos no auditores, contemplada en el artículo 16.3.l), se impondrá una multa por importe mínimo de 6.000 euros y máximo de 18.000 euros.

13. Cuando la imposición de una sanción por infracción muy grave o grave sea consecuencia de un trabajo de auditoría de cuentas a una determinada entidad, dicha sanción llevará aparejada la prohibición al auditor de cuentas o sociedad de auditoría de realizar la auditoría de cuentas de la mencionada entidad correspondiente a los tres primeros ejercicios que se inicien con posterioridad a la fecha en que la sanción adquiera firmeza en vía administrativa.

14. La comisión de cualquiera de las infracciones señaladas en esta Ley deducida de un solo hecho, únicamente podrá dar lugar a la imposición de una única sanción por el mismo hecho por el que se haya apreciado la infracción al socio firmante del informe de auditoría y una única sanción a la sociedad de auditoría de la que dicho socio forme parte.»

Dieciocho. El artículo 18 queda redactado del siguiente modo:

«Artículo 18. *Resoluciones.*

1. Las resoluciones mediante las que se impongan cualquiera de las sanciones enumeradas en el artículo 17 sólo serán ejecutivas cuando hubieren ganado firmeza en vía administrativa. Cuando se trate de infracciones muy graves o graves se publicará e inscribirá su parte dispositiva en el «Boletín del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas» y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente. Asimismo, cuando se trate de infracciones leves, excepto las amonestaciones privadas, se inscribirá su parte dispositiva en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

2. En los casos de baja temporal o definitiva en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, el auditor de cuentas adoptará las medidas necesarias para la salvaguarda de la documentación referente a aquellas auditorías de cuentas que, hubiera realizado y sepa incursas en alguna demanda de responsabilidad civil por parte de un tercero.»

Diecinueve. El artículo 22 queda redactado como sigue:

«Artículo 22. *Control de la actividad de auditoría de cuentas.*

1. Todos los auditores de cuentas y sociedades de auditoría quedan sometidos al sistema de supervisión pública, objetivo e independiente.

2. El sistema de supervisión pública estará regido por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

3. En particular, el sistema de supervisión pública tendrá la responsabilidad última de:

a) La autorización e inscripción en el Registro Oficial de Auditoría de Cuentas de los auditores legales y sociedades de auditoría.

b) La adopción de normas en materia de ética profesional y control de calidad interno en la actividad de auditoría, así como la supervisión de su adecuado cumplimiento.

c) La formación continuada de los auditores de cuentas.

d) El control de calidad, sistemas de investigación y régimen disciplinario.

4. Corresponde al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, además de las funciones que legalmente tiene atribuidas, el control de la actividad de auditoría de cuentas que será realizado de oficio así como el ejercicio de la potestad disciplinaria de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría de cuentas, y la cooperación internacional en el ámbito de la actividad de auditoría de cuentas. Dependerá del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

5. El control de la actividad de auditoría de cuentas se realizará mediante inspecciones e investigaciones de las actuaciones de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría y comprenderá fundamentalmente las actuaciones de control técnico y de control de calidad.

El control técnico consistirá en la investigación de determinados trabajos de auditoría de cuentas o aspectos de la actividad de auditoría, al objeto de determinar 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 esta Ley, su Reglamento y normativa que regula la actividad de auditoría de cuentas.

El control de calidad consistirá en la inspección o revisión periódica de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, cuyo objetivo es mejorar la calidad de los trabajos de auditoría, principalmente mediante la formulación de requerimientos de mejora. 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.

6. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá recabar de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, y de las entidades a que se refiere el artículo 8 ter, c) y d) de esta Ley, cuantas informaciones estime necesarias para el adecuado cumplimiento de las competencias que tiene encomendadas. Con el fin de obtener dichas informaciones o de confirmar su veracidad, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá realizar cuantas investigaciones o inspecciones considere necesarias. Las personas físicas y jurídicas comprendidas en este apartado quedan obligadas a poner a disposición del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas cuantos libros, registros y documentos, sea cual fuere su soporte, ésta considere precisos, incluidos los programas informáticos y los archivos magnéticos, ópticos o de cualquier otra clase.

Las actuaciones de control de la actividad de auditoría podrán desarrollarse, a elección del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas:

a) En cualquier despacho, oficina o dependencia del auditor o sociedad de auditoría, y de las entidades a que se refiere el artículo 8 ter, c) y d) de esta Ley.

b) En los propios locales del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Cuando las actuaciones se desarrollen en los lugares señalados en la letra a) anterior, se observará la jornada laboral de los mismos, sin perjuicio de que pueda actuarse de común acuerdo en otras horas y días.

7. Contra las resoluciones que dicte el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en el ejercicio de las competencias que le atribuye la presente Ley podrá interponerse recurso de alzada ante el Ministro de Economía y Hacienda, cuya resolución pondrá fin a la vía administrativa.»

Veinte. Se añaden los artículos 24 y 25 con la siguiente redacción.

«Artículo 24. *Supervisión de auditores y entidades de auditoría autorizados en Estados miembros de la Unión Europea y deber de colaboración con los Estados miembros de la Unión Europea.*

1. Los auditores de cuentas y entidades de auditoría autorizados originariamente en un Estado miembro de la Unión Europea e inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas quedarán sujetos, en relación con los trabajos de auditoría realizados respecto a las cuentas de entidades con domicilio social en España, a las competencias de control atribuidas al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en el artículo 22 de esta Ley, sin perjuicio de lo que establezcan los acuerdos reguladores que se pudieran celebrar con los Estados miembros de la Unión Europea.

2. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas colaborará con las autoridades de los Estados miembros de la Unión Europea que tengan competencias atribuidas en materia de autorización, registro, control de calidad, investigación y régimen disciplinario de la actividad de auditoría de cuentas pudiendo, a tal efecto, intercambiar toda la información que sea precisa, y realizar tanto una investigación a petición de un Estado miembro de la Unión Europea como permitir que su personal acompañe al personal del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en el trascurso de la investigación, así como solicitar a un Estado miembro la realización de una investigación en las mismas condiciones.

En los supuestos en que un auditor de cuentas o sociedad de auditoría deje de estar inscrito en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas lo comunicará a las autoridades de los Estados miembros a que se refiere el apartado anterior, en los que el auditor o la sociedad estuviesen autorizados para el ejercicio de la actividad auditora, junto con las razones que lo justifiquen.

3. El intercambio de información previsto en el apartado anterior se realizará con la celeridad y la diligencia debida, debiendo, en caso de no poder suministrar la información en tales condiciones, comunicar los motivos a la autoridad solicitante.

Las autoridades competentes de los Estados miembros citados, así como el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, deberán observar el secreto, a que se refieren los artículos 13 y 14.2 de esta Ley, de la información a que hayan tenido acceso de acuerdo con el apartado anterior. Dicha información sólo podrá ser utilizada para el ejercicio de las funciones contempladas en esta Ley, en el contexto de procedimientos administrativos relacionados con tales funciones y en los procedimientos judiciales, no pudiendo ser revelada salvo cuando lo exijan otras leyes.

4. Sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados anteriores, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá negarse a facilitar la información a las autoridades competentes de otros Estados miembros, a realizar una investigación solicitada por estas autoridades, o a que su personal esté acompañado por el personal de dichas autoridades, cuando el suministro de tal información o la realización de tal investigación pueda perjudicar a la soberanía, a la seguridad o al orden público, o se hubiesen iniciado ante autoridades españolas procedimientos judiciales o dictado por dichas autoridades sentencia firme en dichos procedimientos sobre los mismos hechos y contra los mismos auditores y sociedades de auditoría.

5. Cuando el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas llegue a la conclusión de que se están llevando o se han llevado a cabo en el territorio de otro Estado miembro actividades contrarias a las disposiciones nacionales por las que se haya transpuesto 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, lo comunicará a la autoridad competente de dicho Estado miembro.

Asimismo, cuando el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas reciba una comunicación de la autoridad competente de otro Estado miembro acerca de posibles actuaciones en España contrarias a esta Ley y a su normativa de desarrollo, deberá adoptar las medidas oportunas e informará a la autoridad competente que haya efectuado dicha comunicación del resultado de sus actuaciones y, en la medida de lo posible, de los progresos intermedios significativos.»

«Artículo 25. *Supervisión de auditores y entidades de auditoría de terceros países y coordinación con autoridades competentes de terceros países.*

1. Los auditores de terceros países inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas quedarán sometidos a las actuaciones de control atribuidas al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en el artículo 22 de esta Ley.

Los auditores de cuentas y sociedades de terceros países que emitan informes de auditoría sobre cuentas anuales o cuentas anuales consolidadas de una entidad de las referidas en los artículos 7.11 y 10.5 de esta Ley, se sujetarán a las actuaciones de control referidas en el párrafo anterior, de acuerdo con los principios de equivalencia y dispensas que se desarrollen reglamentariamente, según la declaración y evaluación de equivalencia que realice la Comisión de la Unión Europea.

2. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, atendiendo al principio de reciprocidad, podrá celebrar acuerdos de intercambio de información con las autoridades competentes de terceros países para el ejercicio de las funciones de control de calidad, investigaciones y supervisión pública, que sean declaradas adecuadas por la Comisión de la Unión Europea. Dichos acuerdos de intercambio de información garantizarán que las autoridades competentes de terceros países justifiquen cada petición, que las personas empleadas o anteriormente empleadas por las citadas autoridades competentes que reciben la información estén sujetas a obligaciones de secreto profesional y que dichas autoridades competentes de terceros países puedan utilizar dicha información sólo para el ejercicio de sus funciones de supervisión pública, control de calidad e investigaciones y sanciones equivalentes a las establecidas en esta Ley.

En particular, y en los términos en que se acuerden con las autoridades competentes de terceros países, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá permitir, previa justificación de la petición por la autoridad competente de un tercer país, el envío a dicha autoridad competente de papeles de trabajo u otros documentos que obren en poder de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, que se refieran a auditorías de sociedades con domicilio social en España y que hayan emitido valores en ese tercer país o de sociedades que formen parte de un grupo que publique las cuentas anuales consolidadas en dicho tercer país. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá transferir datos personales a terceros países de conformidad con la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá negarse a facilitar información a las autoridades competentes de terceros países cuando el suministro de tal información perjudique a la soberanía, a la seguridad o al orden público, o se hubiesen iniciado ante las autoridades españolas procedimientos judiciales o dictado por dichas autoridades sentencia firme en dichos procedimientos sobre los mismos hechos y contra los mismos auditores y sociedades de auditoría.

En casos excepcionales, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá permitir el envío de información directamente por los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, a las autoridades competentes de un tercer país, siempre que se hayan celebrado acuerdos de intercambio de información con dichas autoridades, éstas hayan iniciado investigaciones en dicho país y previamente informen razonadamente de

cada petición al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, y el envío de la información no perjudique las actuaciones de supervisión del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas a las que están sujetos los auditores de cuentas y sociedades de auditoría.

3. A la información en su caso suministrada con arreglo a este artículo le será de aplicación el deber de secreto a que se refieren los artículos 13 y 14.2 de esta Ley. Sin perjuicio de lo que disponga la normativa comunitaria, dicha información sólo podrá ser utilizada para el ejercicio de las funciones de supervisión reguladas en esta Ley, así como a las funciones equivalentes a éstas atribuidas a las autoridades a que se refiere el apartado anterior.»

Veintiuno. El apartado 3 de la disposición adicional primera de la Ley de Auditoría de Cuentas queda redactado como sigue:

«3. Lo previsto en esta disposición adicional no es aplicable a las entidades que formen parte del sector público estatal, autonómico o local, sin perjuicio de lo que disponga la normativa que regula dichas entidades del sector público. En todo caso, lo previsto en esta disposición adicional será aplicable a las sociedades mercantiles que formen parte del sector público estatal, autonómico o local.»

Veintidós. Se añaden las disposiciones adicionales quinta, sexta, séptima, octava y novena con el siguiente contenido.

«Disposición adicional quinta. *Ejecución del control de calidad.*

1. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá acordar la ejecución del control de calidad con las corporaciones representativas de los auditores, las cuales actuarán bajo la supervisión de dicho Organismo.

Asimismo, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá acordar con terceros, seleccionados mediante un procedimiento objetivo, la ejecución del control de calidad, siempre y cuando éstos cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que sean auditores de cuentas no ejercientes ni pertenezcan a sociedades de auditoría.
- b) Que sean independientes de los auditores de cuentas sometidos a control de calidad y estén libres de cualquier posible influencia o conflicto de intereses por parte de éstos.
- c) Que tengan la formación profesional apropiada y experiencia adecuada en auditoría de cuentas e información financiera, así como formación específica sobre controles de calidad.

En la ejecución del control de calidad podrán participar, igualmente, personas con conocimientos específicos en alguna de las materias o sectores especializados relacionados con la auditoría de cuentas, las cuales deberán cumplir los requisitos establecidos en la letra b) de este apartado.

Al objeto de lo establecido en esta disposición, quienes participen en la ejecución del control de calidad podrán acceder a la documentación que sea necesaria referente a los auditores de cuentas o sociedades de auditoría quedando sujetos al deber de secreto establecido en los artículos 13 y 14.2 de esta Ley.

2. Sin perjuicio de lo establecido en el apartado anterior, la supervisión y dirección del control de calidad serán realizadas por empleados públicos que presten sus servicios en el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.»

«Disposición adicional sexta. *Responsabilidad administrativa de sociedades de auditoría extinguidas.*

1. Las sanciones de multa impuestas por la comisión de las infracciones tipificadas en la Ley de Auditoría de Cuentas a las sociedades disueltas y liquidadas

en las que la Ley limite la responsabilidad patrimonial de los socios, partícipes o cotitulares se transmitirán a éstos, que quedarán obligados solidariamente hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que les corresponda.

Las sanciones de multa impuestas por la comisión de las infracciones tipificadas en la Ley de Auditoría de Cuentas a las sociedades disueltas y liquidadas en las que la Ley no limite la responsabilidad patrimonial de los socios, partícipes o cotitulares se transmitirán íntegramente a éstos, que quedarán obligados solidariamente a su cumplimiento.

Asimismo, las sanciones de baja o de incompatibilidad impuestas por las infracciones cometidas por las sociedades disueltas o extinguidas únicamente se transmitirán a las sociedades o entidades en las que participen y sean los mismos socios o los mismos partícipes que existían en las sociedades disueltas o extinguidas.

2. En los supuestos de extinción o disolución sin liquidación de sociedades, las sanciones de multa impuestas por la comisión de las infracciones tipificadas en la Ley de Auditoría de Cuentas se transmitirán a las personas o entidades que sucedan o que sean beneficiarias de la correspondiente operación.

Asimismo, únicamente se transmitirán las sanciones de baja o de incompatibilidad impuestas por las infracciones cometidas por las sociedades disueltas o extinguidas sin liquidación a las citadas sociedades que resulten de estas operaciones en aquellos casos en los que en estas últimas participen los mismos socios o los mismos partícipes que existían en las sociedades disueltas o extinguidas sin liquidación.

Lo dispuesto en este apartado será aplicable a cualquier supuesto de cesión global del activo y pasivo de una sociedad mercantil.

3. Lo dispuesto en los apartados anteriores será de aplicación en aquellos casos en que se produzca una disolución encubierta o meramente aparente. Se considera que, en todo caso, existe disolución encubierta o meramente aparente de la persona jurídica cuando se continúe con su actividad económica y se mantenga la identidad sustancial de clientes, proveedores y empleados, o de la parte más relevante de todos ellos. En tales casos, las sanciones se transmitirán a la sociedad o persona física en la que concurra la identidad a que se refiere el párrafo anterior.

4. En el caso de que no se hubiese iniciado el correspondiente expediente sancionador para declarar la responsabilidad administrativa por la comisión de infracciones previstas en esta Ley en el momento de producirse la extinción de la personalidad jurídica de la sociedad, se exigirán las sanciones que pudieran imponerse a los sucesores a que se refiere este artículo, pudiéndose entender las actuaciones con cualquiera de ellos. Lo mismo se entenderá cuando la responsabilidad no estuviera todavía declarada en el momento de producirse la extinción de la personalidad jurídica».

«Disposición adicional séptima. *Autorización al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.*

Sin perjuicio de la habilitación reglamentaria a que se refiere la disposición final tercera de esta Ley, se autoriza al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas para que, mediante Resolución, desarrolle los criterios a seguir relativos al alcance, ejecución y seguimiento del sistema de control de calidad, de acuerdo con lo dispuesto en 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, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo y se deroga la Directiva 84/253/CEE del Consejo.»

«Disposición adicional octava. *Transparencia y publicidad.*

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas deberá publicar con periodicidad anual un informe en el que se recojan, al menos, los programas o

planes de actuación realizados por el Instituto, una memoria de actividades y los resultados generales y conclusiones alcanzadas del sistema de control de calidad.»

«Disposición adicional novena. *Entidades de interés público.*

A los efectos de lo establecido en esta Ley, 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 empresas de seguros 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, así como a los organismos autonómicos con competencias de ordenación y supervisión de las entidades aseguradoras.

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 se integren entidades contempladas en las letras a) y b) anteriores.

Veintitrés. Se suprimen las disposiciones transitorias primera a quinta de la Ley de Auditoría de Cuentas y se incorpora una nueva disposición transitoria:

«Disposición transitoria. *Régimen sobre el cumplimiento de las obligaciones del auditor de cuentas consolidadas u otros estados financieros o documentos contables consolidados.*

El cumplimiento por el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría que realicen la auditoría de cuentas anuales consolidadas u otros estados financieros o documentos contables consolidados, o los auditores de cuentas que la realicen en su nombre, de las obligaciones impuestas por el artículo 4 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, no será exigible hasta el ejercicio posterior a aquél en que entre en vigor la Ley por la que se modifica la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores y el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, para su adaptación a la normativa comunitaria, de fecha 30 de junio de 2010.

Los sujetos obligados a suministrar la información a que se refiere el artículo 4.3 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, no deberán suministrarla hasta el ejercicio posterior a aquél en que entre en vigor la Ley por la que se modifica la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores y el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, para su adaptación a la normativa comunitaria.

El incumplimiento de las obligaciones previstas en dicho artículo de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, no constituirá infracción de lo previsto en su artículo 16, durante el ejercicio en que entre en vigor la Ley por la que se modifica la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores y el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, para su adaptación a la normativa comunitaria.»

Veinticuatro. Se modifica la disposición final primera de la Ley de Auditoría de Cuentas.

«Disposición final primera. *Mecanismos de coordinación con Órganos o Instituciones Públicas con competencias de control o inspección.*

Cuando por disposiciones con rango de Ley se atribuyan a Órganos o Instituciones Públicas competencias de control o inspección sobre entidades que se sometan a auditoría de cuentas, el Gobierno, mediante Real Decreto, establecerá los sistemas, normas y procedimientos que hagan posible su adecuada coordinación, pudiendo recabar de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría cuanta información resulte necesaria para el ejercicio de las mencionadas competencias.

Los auditores de las cuentas anuales de las entidades 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, así como a los órganos autonómicos con competencias de ordenación y supervisión de las entidades aseguradoras, tendrán la obligación de comunicar rápidamente por escrito a los citados órganos o instituciones públicas competentes, según proceda, cualquier hecho o decisión, sobre la entidad o institución auditada del que hayan tenido conocimiento en el ejercicio de sus funciones y que pueda:

- a) Constituir una violación grave del contenido de las disposiciones legales, reglamentarias o administrativas que establezcan las condiciones de su autorización o que regulen de manera específica el ejercicio de su actividad.
- b) Perjudicar la continuidad de su explotación, o afectar gravemente a su estabilidad o solvencia.
- c) Implicar una opinión con salvedades, desfavorable o denegada, o impedir la emisión del informe de auditoría.

Sin perjuicio de la obligación anterior, la entidad auditada tendrá la obligación de remitir copia del informe de auditoría de las cuentas anuales a las autoridades supervisoras competentes anteriormente citadas. Si en el plazo de una semana desde la fecha de entrega del informe, el auditor no tuviera constancia fehaciente de que se ha producido dicha remisión, deberá enviar directamente el informe a las citadas autoridades.

La obligación de comunicación alcanzará también a los auditores de las cuentas anuales de las entidades ligadas por un vínculo de control, en el sentido que determina el artículo 4 de la Ley 24/1988, del Mercado de Valores, a alguna de las entidades o instituciones a que se refiere el párrafo primero.

Adicionalmente, los auditores de cuentas de las entidades dominadas que estén sometidas al régimen de supervisión, además de informar a las autoridades supervisoras competentes, según se establece en el párrafo primero, también informarán a los auditores de cuentas de la entidad dominante.

La comunicación de buena fe de los hechos o decisiones mencionados a las autoridades supervisoras competentes no constituirá incumplimiento del deber de secreto establecido en el artículo 13 de esta Ley, o del que pueda ser exigible contractualmente a los auditores de cuentas, ni implicará para éstos ningún tipo de responsabilidad.»

Disposición transitoria primera. *Rotación de auditores de entidades por razón de tamaño.*

Se entenderá incluido en el cómputo del plazo de siete años, a que se refiere el artículo 8 quáter de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, el número de años transcurridos hasta la fecha de entrada en vigor de esta Ley, siendo obligatoria la rotación siempre y cuando, al término de dicho plazo 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, no hubiese tenido dicha condición.

Disposición transitoria segunda. *Cooperación con Estados miembros.*

En tanto no se suscriban los acuerdos reguladores entre los Estados miembros de la Unión Europea o no se pongan en práctica los mecanismos de cooperación con los citados Estados miembros a que se refiere el artículo 36 de 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, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo y se deroga la Directiva 84/253/CEE del Consejo, se exigirá a los auditores y sociedades de auditoría autorizados en cualquier Estado miembro, para su inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, la designación de representante legal con domicilio en España, además de los requisitos exigidos en los artículos 7 y 10 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, respectivamente.

Disposición transitoria tercera. *Licenciados, Ingenieros, Profesores Mercantiles, Arquitectos o Diplomados universitarios.*

Quienes a la fecha de entrada en vigor de esta Ley posean los títulos de Licenciado, Ingeniero, Profesor Mercantil, Arquitecto o Diplomado universitario conservarán el derecho de dispensa en el examen de aptitud profesional, en aquellas materias que hayan superado en los estudios requeridos para la obtención de dichos títulos, en los términos establecidos mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Disposición transitoria cuarta. *Situaciones de incompatibilidad.*

1. Las situaciones de incompatibilidad previstas en los artículos 8.3 y 8 ter que modifican el régimen anterior y que existieran con anterioridad a la fecha de entrada en vigor de esta Ley, no conllevarán la falta de independencia de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría en relación con las auditorías de cuentas iniciadas antes de dicha fecha y que no hayan finalizado con la emisión del preceptivo informe de auditoría.

2. Asimismo y a los efectos de la obligación de observar el principio de independencia, no se tendrán en cuenta, durante los dos años siguientes a la entrada en vigor de esta Ley, aquellas situaciones de incompatibilidad que modifiquen el régimen anterior, que se hubiesen originado y concluido con anterioridad a aquella fecha.

Disposición derogatoria.

Quedan derogadas cuantas disposiciones de igual o inferior rango se opongan a lo dispuesto en esta Ley.

Disposición final primera. *Título competencial.*

Esta Ley se dicta al amparo de lo dispuesto en el artículo 149.1.6.^a de la Constitución, que atribuye al Estado competencia exclusiva sobre la legislación mercantil.

Disposición final segunda. *Habilitación normativa.*

1. Se autoriza al Gobierno para que en el plazo de 12 meses proceda a elaborar un texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, incluyendo la presente delegación legislativa la facultad de regularizar, aclarar y armonizar los textos legales que han de refundirse.

2. Se autoriza al Gobierno para que, a propuesta del Ministro de Economía y Hacienda, dicte las normas necesarias para el desarrollo de lo dispuesto en esta Ley.

3. Se autoriza al Ministro de Economía y Hacienda para que, a propuesta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, y mediante Orden ministerial modifique las materias a las que se refiere el artículo 7.4 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, al objeto de adaptarse a la normativa comunitaria.

Disposición final tercera. *Incorporación de derecho de la Unión Europea.*

Mediante esta Ley se incorpora al derecho español 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, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo y se deroga la Directiva 84/253/CEE del Consejo.

Disposición final cuarta. *Modificación de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.*

Uno. Modificación del artículo 117 de la Ley del Mercado de Valores.

1. Se añade un nuevo párrafo al apartado 2 del artículo 117 de la Ley del Mercado de Valores.

«En la página web de la sociedad se habilitará un Foro Electrónico de Accionistas, al que podrán acceder con las debidas garantías tanto los accionistas individuales como las asociaciones voluntarias que puedan constituir, con el fin de facilitar su comunicación con carácter previo a la celebración de las Juntas generales. En el Foro podrán publicarse propuestas que pretendan presentarse como complemento del orden del día anunciado en la convocatoria, solicitudes de adhesión a tales propuestas, iniciativas para alcanzar el porcentaje suficiente para ejercer un derecho de minoría previsto en la ley, así como ofertas o peticiones de representación voluntaria.»

2. Se añade un nuevo apartado cuarto en el artículo 117 de la Ley del Mercado de Valores, pasando a ser apartado quinto el actual cuarto.

«Los accionistas de cada sociedad cotizada podrán constituir Asociaciones específicas y voluntarias para el ejercicio de sus derechos y la mejor defensa de sus intereses comunes. Las Asociaciones de accionistas deberán inscribirse en un Registro especial habilitado al efecto en la Comisión Nacional del Mercado de Valores. Reglamentariamente se desarrollará el régimen jurídico de las Asociaciones de Accionistas que comprenderá, al menos, los requisitos y límites para su constitución, las bases de su estructura orgánica, las reglas de su funcionamiento, los derechos y obligaciones que les correspondan, especialmente en su relación con la sociedad cotizada.»

3. Se modifica el apartado cinco (anterior cuarto) del artículo 117 de la Ley del Mercado de Valores que pasa a tener la siguiente redacción:

«Asimismo, se faculta al Gobierno y, en su caso, al Ministerio de Economía y Hacienda y, con su habilitación expresa, a la Comisión Nacional del Mercado de Valores, para desarrollar las especificaciones técnicas y jurídicas necesarias respecto a lo establecido en este artículo.»

Dos. Los apartados 2 y 4 de la disposición adicional decimoctava de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores quedan redactados como sigue:

«2. Los miembros del Comité de Auditoría serán al menos en su mayoría consejeros no ejecutivos del Consejo de Administración o, en el caso de órgano equivalente al anterior, miembros del mismo que no posean funciones directivas o ejecutivas en la entidad, ni mantengan relación contractual distinta de la condición por la que se les nombre. Serán nombrados, en todo caso, por el Consejo de Administración u órgano equivalente, de acuerdo con la naturaleza jurídica de la entidad. Al menos uno de los miembros del comité de auditoría será independiente y será designado teniendo en cuenta sus conocimientos y experiencia en materia de contabilidad, auditoría o en ambas.

4. El número de miembros, las competencias y las normas de funcionamiento de dicho Comité se fijará estatutariamente o, en su caso, por las normas que rijan la entidad, y deberá favorecer la independencia de su funcionamiento. Entre sus competencias estarán, como mínimo, las siguientes:

1.^a Informar a la Junta General, Asamblea General u órgano equivalente de la entidad de acuerdo con su naturaleza jurídica sobre las cuestiones que se planteen en su seno en materia de su competencia.

2.^a Supervisar la eficacia del control interno de la sociedad, la auditoría interna, en su caso, y los sistemas de gestión de riesgos, así como discutir con los auditores de cuentas o sociedades de auditoría las debilidades significativas del sistema de control interno detectadas en el desarrollo de la auditoría.

3.^a Supervisar el proceso de elaboración y presentación de la información financiera regulada.

4.^a Proponer al órgano de administración para su sometimiento a la Junta General de Accionistas u órganos equivalentes de la entidad, de acuerdo con su naturaleza jurídica, al que corresponda, el nombramiento de los auditores de cuentas o sociedades de auditoría, de acuerdo con la normativa aplicable a la entidad.

5.^a Establecer las oportunas relaciones con los auditores de cuentas o sociedades de auditoría para recibir información sobre aquellas cuestiones que puedan poner en riesgo la independencia de éstos, para su examen por el Comité, y cualesquiera otras relacionadas con el proceso de desarrollo de la auditoría de cuentas, así como aquellas otras comunicaciones previstas en la legislación de auditoría de cuentas y en las normas de auditoría. En todo caso, deberán recibir anualmente de los auditores de cuentas o sociedades de auditoría la confirmación escrita de su independencia frente a la entidad o entidades vinculadas a ésta directa o indirectamente, así como la información de los servicios adicionales de cualquier clase prestados a estas entidades por los citados auditores o sociedades, o por las personas o entidades vinculados a éstos de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

6.^a Emitir anualmente, con carácter previo a la emisión del informe de auditoría de cuentas, un informe en el que se expresará una opinión sobre la independencia de los auditores de cuentas o sociedades de auditoría. Este informe deberá pronunciarse, en todo caso, sobre la prestación de los servicios adicionales a que hace referencia el apartado anterior.»

Disposición final quinta. *Modificación del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre.*

Uno. El apartado 2 del artículo 105 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, queda modificado como sigue:

«2. También podrán fijar con carácter general el número máximo de votos que puede emitir un mismo accionista o sociedades pertenecientes a un mismo grupo, salvo en el caso de las sociedades cotizadas, en las que serán nulas de pleno derecho las cláusulas estatutarias que, directa o indirectamente, establezcan dicha limitación.

Cuando se produzca la admisión a negociación en un mercado secundario oficial de valores de las acciones de una sociedad cuyos estatutos contengan cláusulas limitativas del máximo de votos, la sociedad deberá proceder a la adaptación de sus estatutos, eliminando dichas cláusulas, en el plazo máximo de un año contado a partir de la fecha de admisión. Si transcurriese ese plazo sin que la sociedad hubiese presentado en el Registro Mercantil la escritura de modificación de sus estatutos, las cláusulas limitativas del máximo de voto se tendrán por no puestas.»

Dos. El apartado 1 del artículo 207 y el artículo 209 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, quedan modificados como sigue:

Uno. El apartado 1 del artículo 207 queda redactado en los siguientes términos:

«1. La remuneración de los auditores de cuentas se fijará de acuerdo con lo establecido en la Ley de Auditoría de Cuentas.»

Dos. El artículo 209 queda redactado con la siguiente redacción:

«Artículo 209. *Informe.*

Los auditores de cuentas emitirán un informe detallado sobre el resultado de su actuación de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.»

Disposición final sexta. *Entrada en vigor.*

Esta Ley entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado», salvo la modificación introducida en el artículo 105.2 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, que entrará en vigor transcurrido un año desde la publicación de esta Ley en el BOE.

Por tanto,
Mando a todos los españoles, particulares y autoridades, que guarden y hagan guardar esta ley.

Madrid, 30 de junio de 2010.

JUAN CARLOS R.

El Presidente del Gobierno,
JOSÉ LUIS RODRÍGUEZ ZAPATERO