

## 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