



BOICAC Nº 103/2015 CONSULTA 2

Sobre el régimen transitorio aplicable para tener la consideración de entidad de interés público, conforme a la nueva regulación establecida en el artículo 15 del Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, modificado por el Real Decreto 877/2015, de 2 de octubre.

RESPUESTA

La consulta formulada se refiere a cuál es el ejercicio en el que se entiende que entra en vigor la nueva definición de entidades de interés público, ya sea por actividad ya sea por tamaño, en función de si el ejercicio de las entidades de interés público se corresponde con el año natural o no, y en éste último caso, en función de si la fecha de cierre del ejercicio es anterior o posterior a la fecha de entrada en vigor del Real Decreto 877/2015, de 2 de octubre.

1.- El texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (TRLAC), aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, en su artículo 2.5, define las entidades que tienen la condición de entidad de interés público (EIP), a efectos de lo previsto en dicha norma legal. Dicho artículo fue desarrollado por el artículo 15 del Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo del TRLAC.

La Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC), en su artículo 3.5, a su vez, delimita el concepto de entidad de interés público, y en su disposición final octava, habilita al Gobierno para que determine, en el plazo máximo de un año a partir de la publicación de la LAC, las condiciones que deben cumplir las entidades para tener la consideración de EIP en razón de diversas circunstancias referidas en el citado artículo 3.5.b) de la LAC. La entrada en vigor de la nueva LAC, a este respecto, es el 17 de junio de 2016, conforme a su disposición final decimocuarta.

A estos efectos, el Real Decreto 877/2015, de 2 de octubre, da una nueva redacción al artículo 15 del Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre (RAC), por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (TRLAC). El propósito de esta modificación normativa ha sido el de adecuar lo antes posible la delimitación del concepto de EIP prevista en nuestra normativa nacional a la existente en el resto de los Estados miembros de la Unión Europea, dado el mayor número de entidades con la consideración de EIP existentes en España. Y lo anterior, con la finalidad de anticipar dicha modificación por razones de seguridad jurídica y para evitar las dudas que podrían plantearse con motivo de la entrada en vigor de la LAC y del Reglamento (UE) nº 537/2014, de 16 de abril, del Parlamento Europeo y del



Consejo, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público (RUE).

En este sentido, en relación con el régimen de EIP el Real Decreto 877/2015, de 2 de octubre, ha tenido por objeto, en lo que aquí interesa:

- a) Incorporar a la definición de EIP las nuevas entidades previstas en el artículo 3.5 de la LAC (en la letra a) que anteriormente no lo estaban, como son las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en el mercado alternativo bursátil pertenecientes al segmento de empresas en expansión; así como la modificación del concepto de grupo EIP introducido por la letra c) del citado artículo 3.5 de la LAC, que afecta al artículo 15.1.f) del RAC, al definirse como tal sólo los grupos de sociedades en los que la sociedad dominante sea una EIP.
- b) Modificar la delimitación de EIP en atención a su importancia pública significativa por la naturaleza de su actividad, su tamaño o por su número de empleados. Así:
 - Se han modificado los parámetros a tener en cuenta a la hora de determinar si una entidad es o no EIP, en relación con las entidades a que se refieren las letras b), c) y e) del artículo 15.1 del RAC. En general, se han elevado de forma significativa dichos parámetros.
 - Se han suprimido algunas entidades por razón de la actividad (las sociedades de garantía recíproca) y se han incorporado otras (las fundaciones bancarias).

Al objeto de facilitar el paso al nuevo régimen se establece el siguiente régimen transitorio:

“Disposición transitoria segunda. Requisitos exigibles a las entidades de interés público.

A efectos de determinar, en el ejercicio en el que entra en vigor esta norma, el cumplimiento durante dos ejercicios consecutivos de los requisitos a que se refieren las letras b), c) y e) del apartado 1 y el apartado 2 del artículo 15 del Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, en la redacción dada por la disposición final primera, se tendrán en cuenta los nuevos parámetros correspondientes al último ejercicio social cuyo cierre se haya producido con anterioridad a la entrada en vigor de este real decreto así como al inmediatamente anterior.”



2.- De acuerdo con lo dispuesto en la citada modificación normativa, la consideración de EIP en los ejercicios 2015 y 2016 para las distintas entidades se determinará atendiendo a los siguientes criterios:

a.- Las entidades a que se refiere el artículo 15.1.a) del RAC (*“Las entidades de crédito, las entidades aseguradoras, así como las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores o en el mercado alternativo bursátil pertenecientes al segmento de empresas en expansión”*). La novedad radica en las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en el mercado alternativo bursátil pertenecientes al segmento de empresas en expansión, como consecuencia de su incorporación a la LAC. Estas nuevas entidades, atendiendo a lo dispuesto en la disposición final decimocuarta de la LAC sobre la entrada en vigor, no podrán tener tal consideración hasta el 17 de junio de 2016, fecha a partir de la cual serán exigibles los requisitos específicos que exige el Reglamento (UE) nº 537/2014 para los auditores de EIP. Afectará dicha condición a las primeras cuentas o estados que se correspondan con ejercicios cerrados con posterioridad a dicha fecha.

b.- Las entidades a que se refieren las letras b), c) y e) del artículo 15.1 del RAC¹, cuya consideración de EIP viene determinada por el cumplimiento de determinados parámetros cuantitativos, los cuales han sido modificados por el Real Decreto 877/2015, de 2 de octubre, se regirán de acuerdo con el transcrito régimen transitorio establecido para el ejercicio de entrada en vigor de dicho Real Decreto, al precisar que la determinación del cumplimiento de los parámetros se hará *“en el ejercicio en el que entra en vigor esta norma”*.

De acuerdo con dicha disposición transitoria, procedería distinguir si el ejercicio de la EIP se corresponde o no con el año natural.

En el primer caso, en que el ejercicio se corresponda con el año natural o tenga como fecha de cierre del 31 de diciembre, se tendrá en cuenta lo siguiente:

¹ *“b) Las empresas de servicios de inversión y las instituciones de inversión colectiva que, durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, tengan como mínimo 5.000 clientes, en el primer caso, o 5.000 partícipes o accionistas, en el segundo caso, y las sociedades gestoras que administren dichas instituciones.*

c) Los fondos de pensiones que, durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, tengan como mínimo 10.000 partícipes y las sociedades gestoras que administren dichos fondos.

d) Las fundaciones bancarias, las entidades de pago y las entidades de dinero electrónico.

e) Aquellas entidades distintas de las mencionadas en los párrafos anteriores cuyo importe neto de la cifra de negocios y plantilla media durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, sea superior a 2.000.000.000 de euros y a 4.000 empleados, respectivamente.”



1. En el ejercicio 2015, para determinar si en ese ejercicio una entidad es o no EIP se considerarán los nuevos parámetros establecidos en el Real Decreto 877/2015, de 2 de octubre, en relación con los datos correspondientes a los ejercicios 2014 y 2013, conforme a lo dispuesto en la disposición transitoria segunda del citado Real Decreto, al ser éstos los últimos cerrados a la entrada en vigor de este Real Decreto (4 de octubre de 2015).
2. En el ejercicio 2016, se aplicará ya el nuevo régimen general establecido en el artículo 15 del RAC, por lo que se tendrán en cuenta los datos correspondientes a los ejercicios 2015 y 2016.

En el segundo caso, en que el ejercicio no se corresponda con el año natural o tenga una fecha de cierre distinta al 31 de diciembre, la aplicación del régimen transitorio vendrá determinada por si la fecha del cierre del ejercicio es anterior o posterior a la fecha de entrada en vigor del Real Decreto 877/2015 -que es el 4 de octubre-, debiendo aplicarse dicho régimen transitorio al primer ejercicio que se cierre con posterioridad a la citada fecha de entrada en vigor.

Así las cosas, si la fecha de cierre del ejercicio es posterior al 4 de octubre de 2015, el régimen aplicable para ese ejercicio será idéntico al indicado para el ejercicio que se corresponde con el año natural. Es decir, para el ejercicio 2014-2015 (sería el caso del ejercicio que cierra, por ejemplo, el 31 de octubre de 2015) se tendrán en cuenta los datos de los dos ejercicios anteriores (2012-13 y 2013-14) por cuanto que aquel ejercicio es el que se corresponde con “el ejercicio en que entra en vigor esta norma” (según disposición transitoria transcrita). Para el ejercicio 2015-2016 (sería el caso del ejercicio que cierra el 31 de octubre de 2016), ya se tendrán en cuenta los datos correspondientes a cada uno de dichos ejercicios (2014-15 y 2015-16).

En el supuesto de que la fecha de cierre del ejercicio fuese anterior al 4 de octubre, el régimen aplicable a dicho ejercicio (2014-2015, con cierre, por ejemplo, el 31 de agosto de 2015) será el anterior al Real Decreto 877/2015, de 2 de octubre, puesto que, no sólo a dicha fecha no se había aprobado y publicado dicho Real Decreto, sino que este no prevé que el nuevo régimen pueda aplicarse con carácter retroactivo. Por tanto, el régimen transitorio se aplicará al primer ejercicio en que se encuentre incluida la fecha de entrada en vigor del Real Decreto, que será el correspondiente al ejercicio 2015-16 (con cierre 31 de agosto de 2016), en el que se tendrán en cuenta los datos correspondientes a los dos ejercicios anteriores a la citada fecha de entrada en vigor (2013-14 y 2014-15). Para el ejercicio 2016-2017, ya se aplicará el régimen general, debiendo tenerse en cuenta los datos correspondientes a cada uno de dichos ejercicios.



c.- Las entidades a que se refieren la letras d) del artículo 15.1 del RAC (“*d) Las fundaciones bancarias, las entidades de pago y las entidades de dinero electrónico.*”). En la letra d) se suprime del concepto de EIP a las sociedades de garantía recíproca y se incorpora a las fundaciones bancarias, respecto a las cuales procedería entender lo siguiente:

1. Las sociedades de garantía recíproca, al haber dejado de ser consideradas EIP por el nuevo reglamento, en el ejercicio 2015 ya no tendrán la consideración de EIP, siempre que dicho ejercicio se cierre con posterioridad a la entrada en vigor del Real Decreto 877/2015 (4 de octubre de 2015).
2. Respecto a las fundaciones bancarias, que se incorporan como nuevas EIP por el Real Decreto 877/2015, de 2 de octubre, hay que atender al contexto y antecedentes en que se modifica la definición de EIP y la finalidad que persigue la norma, según lo señalado en el apartado 2.a) anterior y los criterios de interpretación contemplados en el artículo 3 del Código Civil (que no sólo atiende al sentido propio de sus palabras, sino también al contexto y antecedentes históricos y legislativos), de modo que el resultado de la tarea interpretativa que se alcance sea coherente y consistente con la finalidad y espíritu que persigue la norma. Por ello, el resultado no puede ser el de anticipar la aplicación de requisitos más estrictos en relación con las EIP, que son exigibles a partir del 17 de junio de 2016, al haberse ejercido una habilitación reglamentaria precisamente para este nuevo régimen.

A este respecto, no puede olvidarse que a efectos de la normativa de auditoría de cuentas la declaración de entidad EIP tiene relevancia significativa en distintos aspectos relacionados con la realización del trabajo de auditoría de cuentas, (tales como la contratación, organización interna, planificación, rotación, informes, etc.) así como con las obligaciones impuestas a las propias EIP (como por ejemplo de requisitos de contratación, creación de Comisión de Auditoría, etc.), las cuales sólo serán exigibles a partir del 17 de junio de 2016 de acuerdo con el Reglamento comunitario citado.

Dicha conclusión es igualmente coherente con el hecho de que la disposición transitoria contempla una anticipación de los requisitos a verificar únicamente para las EIP cuya definición está referida al cumplimiento de parámetros cuantitativos y no al resto de EIP, que lo son por su naturaleza o actividad, como las fundaciones bancarias.



d.- Los grupos de sociedades en los que la sociedad dominante sea una EIP, conforme a lo establecido en el artículo 15.1.f) del RAC, a tenor de la modificación introducida por el artículo 3.5.c) de la LAC. La citada modificación legal radica en que algunos grupos de sociedades en los que la sociedad dominante no sea EIP dejarán de tener tal consideración, a diferencia del régimen anterior que exigía como condición únicamente que en el grupo estuviese integrada una sociedad EIP. Ahora bien, tal como se ha expuesto en el apartado a) anterior, este nuevo régimen ha sido introducido por la propia LAC, por lo que, atendiendo a lo dispuesto en la disposición final decimocuarta de la LAC, de entrada en vigor, dicho régimen será aplicable a partir del 17 de junio de 2016, fecha a partir de la cual serán exigibles los requisitos específicos establecidos en el Reglamento (UE) nº 537/2014 para los auditores de EIP. Por lo que el nuevo régimen será aplicable a las primeras cuentas o estados que se correspondan con ejercicios cerrados con posterioridad a dicha fecha.

3. Por último, debe tenerse en cuenta lo indicado anteriormente sobre el ejercicio en el cual una entidad tiene o no la consideración de EIP en relación tanto con la información que sobre estas entidades los auditores o sociedades de auditoría de cuentas deben remitir al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de conformidad con el artículo 79 del RAC al cumplimentar los modelos 02 y 03 aprobados mediante Resolución de este Instituto, como en el informe anual de transparencia que deben publicar cuando entre las entidades auditadas se encuentra alguna EIP.

En estos casos, lo que determinará su inclusión o no como EIP será si durante los doce meses anteriores al mes de octubre, en el caso de la información anual a remitir al ICAC, o en el ejercicio económico del auditor o sociedad de auditoría, en el caso del informe anual de transparencia, se han realizado y emitido informes de auditoría de entidades que tienen la condición de EIP, conforme a los criterios indicados en los apartados anteriores.

4. Conforme a lo establecido en la Disposición Adicional Novena del Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, la presente contestación tiene carácter de información, no pudiéndose entablar recurso alguno contra la misma.