



## **BOICAC Nº110/2017 CONSULTA 2**

Sobre la aplicación de la circunstancia prevista en el artículo 4.2 del Reglamento (UE) nº 537/2014, del Parlamento Europeo y del Consejo de 16 de abril de 2014, referida al porcentaje límite del 70% que no deben superar los honorarios por servicios distintos de auditoría percibidos durante 3 o más ejercicios consecutivos respecto a la media de los honorarios derivados de la realización de la auditoría a que se refiere dicho artículo en entidades de interés público, así como sobre cuál es el primer ejercicio en que dicha circunstancia resulta de aplicación.

### **Respuesta**

#### ***Situación planteada:***

Las dudas planteadas se refieren a lo siguiente:

- a) Por un lado, a la aplicación práctica de la circunstancia establecida en el artículo 4.2 del Reglamento (UE) nº 537/2014, del Parlamento Europeo y del Consejo de 16 de abril de 2014, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de entidades de interés público (RUE, en adelante); en particular, a los distintos factores a tener en cuenta en la determinación del porcentaje del 70% que no deben superar los honorarios por servicios distintos de auditoría percibidos durante 3 o más ejercicios consecutivos respecto a la media de los honorarios derivados de la realización de la auditoría a que se refiere dicho artículo y cuál es el ejercicio en que no debe superarse tal porcentaje.
- b) Por otro lado, a cuál es el primer ejercicio en que resulta de aplicación la circunstancia prevista en el citado artículo 4.2 del RUE, según las dos opciones planteadas, concretamente a si:
  - i) es aplicable en el primer ejercicio de entrada en vigor del RUE (por ejemplo, el ejercicio 2017, en el caso de que



éste fuese el primer ejercicio de aplicación del RUE), en el supuesto de entidades en las que ya se hubiesen realizado trabajos de auditoría y distintos de auditoría con anterioridad a dicho ejercicio, o si por el contrario

- ii) no resulta aplicable hasta el ejercicio 2020 (en el caso del mismo ejemplo anterior, en que el primer ejercicio de aplicación del RUE fuese el ejercicio 2017), una vez que hayan finalizado los tres ejercicios que comiencen a partir de 17 de junio de 2016 a tener en cuenta a efectos de calcular la media de los honorarios de auditoría requerida para determinar el porcentaje.

### ***Consideraciones generales:***

1.- El artículo 4 del RUE, en sus apartados 2 y 4, establece lo siguiente:

*"Artículo 4.- Honorarios de auditoría  
1 (..)*

*2. Cuando el auditor legal o la sociedad de auditoría preste a la entidad auditada, a su empresa matriz o a las empresas que controle servicios ajenos a la auditoría distintos de los mencionados en el artículo 5, apartado 1, del presente Reglamento, durante un período de tres o más ejercicios consecutivos, los honorarios totales percibidos por estos servicios no podrán exceder del 70 % de la media de los honorarios satisfechos en los tres últimos ejercicios consecutivos por la auditoría o auditorías legales de la entidad auditada y, cuando corresponda, de su empresa matriz, de las empresas que controle y de los estados financieros consolidados de dicho grupo de empresas.*

*A los efectos de los límites especificados en el párrafo primero, quedarán excluidos los servicios ajenos a la auditoría distintos de a los que se refiere el artículo 5, apartado 1, exigidos por la legislación nacional o de la Unión.*



*Los Estados miembros podrán disponer que una autoridad competente esté facultada para permitir que un auditor legal o sociedad de auditoría quede exento de los requisitos establecidos en el párrafo primero con respecto a una entidad auditada durante un período no superior a dos ejercicios, con carácter excepcional y previa solicitud del auditor o sociedad de auditoría interesado.*

3 (..)

*4. Los Estados miembros podrán aplicar requisitos más estrictos que los establecidos en el presente artículo".*

A su vez, el artículo 44 de dicho Reglamento, en la que se regula su entrada en vigor, establece:

*"Artículo 44. Entrada en vigor*

*El presente Reglamento entrará en vigor a los veinte días de su publicación en el Diario Oficial de la Unión Europea.*

*El presente Reglamento será aplicable a partir del 17 de junio de 2016.*

*No obstante lo anterior, el artículo 16, apartado 6, se aplicará a partir del 17 de junio de 2017."*

Por otra parte, debe tenerse en cuenta que la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC, en adelante), en su artículo 41, en el que se regula esta materia sobre honorarios, se remite para su aplicación a lo establecido en el artículo 4.2 del RUE, sin que se haya hecho uso de las facultades previstas para los Estados miembros, en el tercer párrafo del artículo 4.2, de permitir un período excepcional no superior a dos años sin cumplir la limitación impuesta en dicho artículo, o en el artículo 4.4, de imponer a estos efectos requisitos más estrictos a los previstos en dicho artículo 4.

2.- Las dudas planteadas deben resolverse a la luz de los criterios de interpretación contemplados en el artículo 3.1 del Código Civil,



en particular, teniendo en cuenta *“el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas”*.

3.- En relación con la primera cuestión planteada, apartado a), sobre la determinación del porcentaje entre los honorarios derivados de la prestación de servicios distintos de auditoría y los honorarios derivados de la realización de la auditoría y en qué ejercicio no debe superarse el porcentaje del 70% de acuerdo con lo establecido en el artículo 4.2 del RUE, hay que señalar lo siguiente:

a.- En primer lugar, hay que tener en cuenta que la limitación impuesta en el artículo 4.2 del RUE, de no sobrepasar el porcentaje del 70% obtenido de la comparación entre los honorarios derivados de la prestación de servicios distintos de auditoría y los correspondientes a la realización de auditoría de cuentas, viene motivada por el hecho de considerar que la estructura de los honorarios procedentes de una misma entidad (es decir, la proporción entre honorarios de auditoría y de otros servicios) puede afectar a la independencia del auditor en el desarrollo de su trabajo de auditoría, como así se manifiesta en el considerando 7 del RUE. Y ello es así hasta el punto de llevar a que se fije por norma un porcentaje a partir del cual se entiende que tal circunstancia (la falta de independencia) se produce en todo caso por entender que las amenazas denominadas de interés propio y/o, en su caso, de intimidación, son tan significativas que no pueden aplicarse medidas de salvaguarda que pudieran mitigarlas o reducirlas, siendo la única opción posible *ope legis* -en cuanto norma prohibitiva- la no realización de servicios distintos de auditoría por un importe que supere el límite establecido.

Y lo anteriormente señalado lo es sin perjuicio de que dicha circunstancia, las amenazas a la independencia del auditor respecto a la entidad auditada derivada de la proporción de honorarios percibidos de dicha entidad por servicios de auditoría y



distintos a estos, tendrá que ser evaluada en cualquier trabajo de auditoría de cuentas y examinada con la Comisión de Auditoría de dicha entidad, con independencia de que no se llegue a superar el citado límite de honorarios, de acuerdo con lo establecido en la normativa reguladora de auditoría de cuentas y en el artículo 6 del RUE.

En este sentido, ha de significarse que las amenazas a la independencia del auditor, que se desprenden del desequilibrio entre los honorarios correspondientes a servicios distintos de los de auditoría en relación con los de auditoría, podrían mermar su objetividad en el trabajo de auditoría, bien porque los auditores deben realizar simultánea o posteriormente el trabajo de auditoría cuando están prestando muchos otros servicios distintos del de auditoría a la entidad auditada, de modo que el resultado de la auditoría pudiera verse determinado por la influencia o existencia de dichos servicios o las relaciones que pudieran derivarse de los mismos, o bien porque el auditor firmante puede verse sometido a presiones o amenazas de pérdida de ingresos de su facturación proveniente de dichos servicios (amenazas de interés propio e incluso de intimidación).

Teniendo en cuenta lo establecido a efectos del deber de independencia en los artículos 14 y siguientes y 39 de la LAC, la situación descrita es susceptible de generar la amenaza de interés propio entendida como *"la existencia de un conflicto financiero o de otro tipo, incluido el motivado por la existencia de relaciones o intereses económicos comunes"*, e incluso de intimidación *"por la posibilidad de ser disuadido o condicionado por presión inapropiada causada por la entidad auditada"*, según lo dispuesto en el artículo 44.2 del Reglamento de desarrollo del Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre (RAC, en adelante).

b.- En cuanto a la determinación del porcentaje del 70% entre honorarios derivados de servicios distintos de auditoría y del



servicio de auditoría, a que se refiere el artículo 4.2 del RUE, deben tenerse en cuenta atendiendo a lo establecido en dicho artículo, las siguientes reglas de cómputo:

i) Temporal.- El primer factor a considerar es que el auditor de cuentas de una entidad debe prestar servicios de auditoría y distintos a éstos a dicha entidad auditada, a su empresa matriz o a las empresas que controle durante un período de tres o más ejercicios consecutivos. En el caso de que no se diese dicha circunstancia (prestar servicios de auditoría y distintos de auditoría durante un período de tres o más ejercicios consecutivos) no resultaría de aplicación lo dispuesto en el citado artículo 4.2 del RUE.

A tales efectos, se entiende que los ejercicios referidos son los que corresponden a la entidad a la que prestan los servicios de auditoría y distintos de auditoría, y no al auditor o sociedad de auditoría. Es decir, los honorarios a computar serán los correspondientes a la prestación de tales servicios y respecto a dichos ejercicios.

ii) Entidades afectadas.- Los honorarios a computar tanto por servicios de auditoría como por otros servicios se referirán a los servicios prestados no sólo a la entidad auditada sino también, en su caso, a las entidades vinculadas a ésta por una relación de control en los términos del artículo 3.16 de la LAC (a la empresa matriz de la entidad auditada y a las vinculadas a ésta por una relación de control). Es decir, los honorarios a computar serán todos los derivados de servicios de auditoría y distintos a éstos prestados a la entidad auditada o a las entidades vinculadas a ésta por una relación de control.

iii) Honorarios por servicios distintos de los de auditoría de cuentas.- Los honorarios a computar por servicios distintos a auditoría no incluirán los servicios prestados cuando se exija por la legislación nacional o de la Unión Europea que se presten por el auditor o sociedad de auditoría de la entidad.



A los efectos de computar los servicios distintos a los de auditoría, habrá que estar a lo que se define en los artículos 1 y 4 de la LAC así como 1, 2 y 3 del RAC (vigente en tanto no se opone a aquella), de modo que se excluirían de tal cómputo los honorarios correspondientes a servicios que tuvieran la naturaleza de cualquiera de las modalidades de auditoría de cuentas definidas por la normativa.

Frente al artículo 2 del RAC en el que se especifican las modalidades que puede revestir la auditoría de cuentas, en el artículo 3 se delimita el ámbito de aplicación de dicha actividad en sentido negativo, es decir, todas aquellos trabajos que aun realizándose por auditores de cuentas no tienen la consideración de auditoría de cuentas.

Por tanto, a efectos de delimitación de los honorarios correspondientes, habrá que estar a la naturaleza del servicio que resulte de la normativa citada, cualquiera que sea la práctica habitual de que el servicio correspondiente fuera realizado por el auditor de la entidad auditada o deriven de su posición como tales, del origen del encargo y cualquiera que sea el lugar de su prestación.

iv) El límite máximo de honorarios por servicios distintos a los de auditoría en el cuarto ejercicio y siguientes vendrá determinado por el resultado de aplicar el 70% a la cifra resultante de la media de los honorarios por servicios de auditoría correspondientes a los tres últimos ejercicios anteriores a dicho ejercicio, de tal forma que en ningún caso podrá superarse el importe límite así obtenido en dicho cuarto ejercicio.

Por ejemplo, el importe máximo por la prestación de servicios distintos a los de auditoría en el ejercicio X vendrá determinado por la aplicación del 70% a la cifra correspondiente a la media de honorarios por servicios de auditoría correspondientes a los tres ejercicios anteriores al ejercicio X. Es decir, si por servicios de auditoría los honorarios hubiesen sido de: 305 (en el X-1); 300 (en el X-2); y 295 (en el X-3), la media sería 300, por lo que el



importe máximo de los honorarios correspondientes a la prestación de servicios distintos a los de auditoría en el ejercicio X no podría superar la cifra de 210 (el 70% de la media).

4.- Respecto a la segunda cuestión planteada, apartado b), sobre cuál es el primer ejercicio en que la limitación impuesta en el artículo 4.2 del RUE resulta de aplicación, si en el primer ejercicio en que se aplique el RUE o debe esperarse a que hayan finalizado los tres ejercicios inmediatos siguientes a la entrada en vigor de dicha norma, debe indicarse lo siguiente:

Tal y como se señalaba en el apartado 4 anterior, la limitación establecida en el artículo 4.2 del RUE, de no sobrepasar el porcentaje del 70% obtenido de la comparación entre honorarios derivados de la prestación de servicios distintos a la auditoría y los derivados de la realización de la auditoría de cuentas a una misma entidad, tiene como finalidad preservar la independencia del auditor en la realización de los trabajos de auditoría de las cuentas de entidades de interés público, considerando a estos efectos que cuando se supere tal límite la independencia del auditor se ve afectada en todo caso.

Asimismo, debe tenerse en cuenta que dicha limitación, establecida en el artículo 4.2 del RUE, entra en vigor de acuerdo con el artículo 44 de dicha norma. Es decir, dicha disposición entra en vigor a los 20 días de su publicación en el Diario Oficial de la Unión Europea (fue publicado el 27 de mayo de 2014), si bien resultarán de aplicación a partir del 17 de junio de 2016.

A este respecto interesa resaltar que el RUE no contiene ninguna disposición que contemple alguna salvedad o periodo transitorio en la aplicación de la norma a que se refiere la consulta, a diferencia por ejemplo de las obligaciones de rotación derivadas de periodos de contratación prolongada con la misma entidad, en las que sí se ha previsto un régimen transitorio en su artículo 41; o a la hora del cálculo de la duración máxima de los encargos de auditoría en una misma entidad, establecido el artículo 17.8 del RUE, en el que se prevé que se tengan en cuenta los contratos de auditoría en el



que se haya designado por primera vez al auditor en la entidad, lo cual implica que se consideren a estos efectos encargos de auditoría efectuados con anterioridad a la vigencia del RUE.

Por otra parte, debe tenerse en cuenta que lo establecido en el artículo 4.2 del RUE tiene por objeto fijar un límite de honorarios por servicios ajenos a los de auditoría en relación o proporcional a éstos que no puede sobrepasarse en cada ejercicio, siempre que se den las condiciones exigidas de haber prestado servicios de auditoría y distintos a éstos en los tres ejercicios anteriores, por entender que la superación de dicho límite afecta a la necesaria independencia del auditor.

A tal efecto, para determinar este límite en cada ejercicio se tomarán en consideración datos de ejercicios anteriores al ejercicio de que se trate referentes a los honorarios del auditor, tal y como se ha indicado en el apartado 3 anterior, por lo que si se utilizasen datos anteriores a la fecha en que resulte de aplicación el RUE (17 de junio de 2016), es decir, los correspondientes a los ejercicios 2014, 2015 y 2016, se podría producir una cierta aplicación retroactiva de la norma, al tener incidencia o efectos sobre la esfera jurídica o derechos anteriores que pudieran existir a la citada fecha de aplicación del RUE. Por ejemplo, las decisiones del auditor sobre la prestación de servicios distintos a los de auditoría en ejercicios anteriores al ejercicio en cuestión (2017 en el caso planteado), podrían haber sido distintas si hubiese conocido que iban a tener relevancia posteriormente a la hora de fijar un límite de honorarios por servicios distintos a los de auditoría; o en el caso de que la entidad auditada se viese obligada por esta circunstancia a revocar al auditor nombrado con la consiguiente necesidad de elegir a un nuevo auditor en un ejercicio social ya iniciado (para cuya elección debe tenerse en cuenta el periodo de vigencia de incompatibilidades, que comprende también y para algunos casos, el ejercicio anterior al auditado).

En consecuencia, por ausencia de disposición expresa que contemple un régimen de tránsito (como el que se contempla para el periodo de duración máxima o rotación externa), por motivos de



seguridad jurídica y para permitir una adecuada aplicación de la norma, debe entenderse que es a partir del primer ejercicio de aplicación del RUE cuando se inicia el período de cómputo para determinar el porcentaje límite de honorarios por servicios distintos de auditoría respecto a éstos, requiriéndose los datos de los tres ejercicios consecutivos siguientes a la fecha de aplicación del RUE (ejercicios 2017, 2018 y 2019 en el ejemplo planteado) para determinar dicho porcentaje correspondiente al cuarto ejercicio (el ejercicio 2020 en el ejemplo), en el que será de aplicación efectiva por primera vez tal limitación.

### **Conclusión**

5.- Por lo anterior, este Instituto respecto a las cuestiones planteadas considera lo siguiente:

- a) La determinación del porcentaje del 70% que no deben superar los honorarios por servicios distintos de auditoría, respecto a los de auditoría, a que se refiere el artículo 4.2 del RUE, se realizará conforme a las reglas indicadas en el apartado 3, en el que se detallan los aspectos a tener en cuenta a la hora de efectuar tal determinación para su aplicación en cada ejercicio.
- b) El primer ejercicio social en que resulta de aplicación el artículo 4.2 del RUE será el cuarto ejercicio que se inicie a partir del 17 de junio de 2016 (en el ejemplo planteado el ejercicio 2020), dado que los datos a tener en cuenta para determinar el porcentaje del 70% de honorarios serán los correspondientes a los tres primeros ejercicios que se inicien a partir de la citada fecha (ejercicios 2017, 2018 y 2019 en el ejemplo).

6.-. El criterio expuesto por este Instituto en la presente consulta habrá de ser considerado sin perjuicio del pronunciamiento que pueda realizar la Comisión Europea a este respecto, así como de los dictámenes o las directrices que pueda emitir la Comisión de Órganos Europeos de Supervisión de Auditores (COESA) acerca de esta cuestión.



MINISTERIO  
DE ECONOMÍA,  
INDUSTRIA  
Y COMPETITIVIDAD

INSTITUTO DE CONTABILIDAD  
Y AUDITORÍA DE CUENTAS

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