

## **Consulta**

**Sobre la aplicación de la disposición transitoria que la Ley 12/2010, de 30 de junio, incorpora a la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas**

## **Respuesta**

La disposición transitoria incorporada en la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas (en adelante, Ley de Auditoría de Cuentas), en la redacción dada por el artículo 23 de 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 Real Decreto Legislativo 1564/1989, para su adaptación a la normativa comunitaria, presenta el siguiente contenido:

*“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."*

Las dudas planteadas se refieren a la interpretación de lo previsto en dicha Disposición Transitoria, en relación, en particular, con un conjunto de cuestiones que tienen por objeto precisar a qué concretos trabajos de auditoría sobre cuentas consolidadas les será exigible el cumplimiento de las obligaciones impuestas en el artículo 4 de la Ley de Auditoría de Cuentas, según su nueva redacción, por cuanto que en la citada disposición transitoria se establece que éstas no serán exigibles hasta el ejercicio posterior a aquél en que entre en vigor la Ley 12/2010. Las cuestiones suscitadas a este respecto se refieren, en síntesis, a:

- Cuál es el ejercicio posterior en el que será exigible plenamente lo dispuesto en el artículo 4 de la Ley de Auditoría de Cuentas según su nueva redacción.
- A qué ejercicio posterior se refiere: al del auditor de cuentas o sociedad de auditoría o al de la entidad auditada.
- Si la demora en la exigencia de las nuevas obligaciones se refiere a todos los aspectos que tienen lugar durante la realización y desarrollo efectivo del trabajo de auditoría relacionados con la auditoría de las cuentas anuales consolidadas o sólo se establece para el momento de emisión del informe de auditoría sobre estas cuentas.

En primer lugar, hay que recordar que las dudas planteadas deben resolverse conforme a los criterios de interpretación contenidos en el artículo 3 del Código Civil; es decir, según el sentido propio de sus palabras, el contexto y antecedentes históricos y legislativos, de modo que el resultado de la tarea interpretativa sea coherente y consistente con la finalidad y espíritu que persigue la nueva norma.

En este sentido, de la lectura de dicha disposición transitoria y en relación con las cuestiones planteadas, este Instituto considera que:

- El ejercicio posterior al que se refiere la disposición transitoria transcrita, en el que ya será exigible plenamente lo dispuesto en el

nuevo artículo 4, **debe ser el ejercicio económico que se inicie con posterioridad al 2 de julio de 2010**, que es la fecha de entrada en vigor de la Ley 12/2010. Esta es la interpretación que se desprende de la literalidad de lo dispuesto en la citada disposición, respecto a la expresión "*no será exigible hasta el ejercicio posterior a aquél en que entre en vigor la Ley*", sin que quepa otra distinta.

- En cuanto a si el ejercicio posterior se refiere al del auditor o al de la entidad auditada, hay que tener en cuenta que el artículo 4 de la Ley de Auditoria de Cuentas incorpora la obligación legal del auditor del grupo de asumir plenamente la responsabilidad del informe de auditoría que emita en relación con las cuentas anuales consolidadas o de otros documentos contables, en el sentido de que no cabe delimitar la responsabilidad en relación con alguna de las cuentas anuales individuales de las entidades que se consolidan. A tal efecto, el artículo 4 que se modifica regula la actuación del auditor del grupo, imponiendo determinadas obligaciones en relación con la revisión y evaluación del trabajo de auditoría realizado por los auditores de cuentas de las entidades que forman parte del grupo cuyas cuentas o documentos consolidados se auditan. Por tanto, atendiendo a la finalidad y contexto en que se aprueba la disposición transitoria, en la medida en que ésta disposición difiere el comienzo de la exigibilidad de estas obligaciones y que éstas se refieren al trabajo de auditoria realizado sobre las cuentas anuales consolidadas formuladas, ha de concluirse que **el ejercicio** al que se refiere la disposición transitoria **es el de la entidad o grupo de sociedades cuyas cuentas consolidadas se auditan**. Así, este Instituto entiende que la disposición transitoria se refiere a este respecto al ejercicio posterior de la entidad o grupo auditado, y, en consecuencia, la nueva regulación del artículo 4 de la Ley de Auditoria de Cuentas debe aplicarse a los trabajos de auditoría sobre cuentas consolidadas correspondientes **a los ejercicios económicos de la entidad o grupo auditado que se inicien con posterioridad al 2 de julio de 2010**.

Cualquier otra interpretación que llevara a entender que la expresión "*ejercicio*" se refiere al del auditor o sociedad de auditoría carecería de sentido y razón de ser, si se atiende a los citados criterios interpretativos, toda vez que el diferimiento de la responsabilidad a asumir con la emisión del informe y el de las obligaciones en relación con el trabajo realizado por quienes auditan las cuentas que se integran en las cuentas anuales o documentos consolidados tiene su justificación en la necesidad de facilitar el tránsito al régimen previsto

en el artículo 4 nuevo, esto es, el tránsito de un régimen dónde el auditor o sociedad de auditoría podía, en las auditorías de cuentas o documentos consolidados, no asumir la referida responsabilidad así como determinadas obligaciones, a un régimen en que se imponen ex novo dichos deberes, lo que afecta a la planificación y a la concreta realización efectiva de los trabajos de auditoría sobre dichos estados.

- Asimismo, en relación con la última cuestión planteada, -si la demora en la exigencia de las nuevas responsabilidades y obligaciones se refiere al momento de realización y transcurso del trabajo de auditoría o sólo al momento de la emisión del informe de auditoría-, de conformidad con la finalidad de la norma respecto al cual se establece un régimen transitorio, debe entenderse que se refiere a todos los aspectos del desarrollo del trabajo de auditoría sobre cuentas consolidadas, que evidentemente incluye también el informe de auditoría, puesto que, conforme a lo indicado en el inciso anterior, el artículo 4 de la Ley de Auditoría de Cuentas regula la actuación del auditor en distintos aspectos del desarrollo de este tipo de trabajos de auditoría de cuentas, todos ellos, como se ha dicho, encaminados a servir de soporte y base a la asunción de plena responsabilidad del informe de auditoría emitido.

Por último, debe advertirse que la disposición transitoria, dada la naturaleza y fin al que responde este tipo de disposiciones, viene a demorar en el tiempo la aplicación de lo contenido en la nueva regulación de esta materia durante un determinado período, y tiene por objeto, facilitar el tránsito en la aplicación de las obligaciones y deberes que se incorporan o se modifican en la nueva regulación. Por dicha razón, esta norma transitoria no puede entenderse aplicable para aquellas obligaciones o disposiciones, contenidas en la Ley de Auditoría de Cuentas, que no fueron modificadas o incorporadas al no existir cambio normativo que justifique el régimen transitorio .