



## CONSULTAS RECIBIDAS DURANTE 2020 EN RELACION CON LA DURACION DEL ENCARGO DE AUDITORIA Y LA OBLIGACION DE ROTACION Y RESUMEN DE LAS CONTESTACIONES EMITIDAS POR EL ICAC

### A) NORMATIVA APLICABLE

La normativa reguladora del plazo máximo de duración de auditores de cuentas de entidades EIP está contenida en los artículos 17 y 41 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 las entidades de interés público (RUE) y en el artículo 40 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC).

Así, el artículo 17 del RUE establece lo siguiente:

*“1. Toda entidad de interés público designará a un auditor legal o sociedad de auditoría para un encargo inicial cuya duración mínima será de un año y que podrá renovarse.*

*Ni el encargo inicial de un auditor legal o sociedad de auditoría determinado, ni el encargo inicial combinado con sus renovaciones podrán exceder de una duración máxima de diez años.*

*2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, los Estados miembros podrán:*

- a) exigir que el encargo inicial a que se refiere el apartado 1 tenga una duración superior a un año;*
- b) establecer una duración inferior a diez años para los encargos a que se refiere el párrafo segundo del apartado 1.*

*3. Una vez transcurrido el período de duración máxima de los encargos contemplado en el apartado 1, párrafo segundo, o en el apartado 2, letra b), o una vez transcurrido el período de los encargos con sus prórrogas de conformidad con los apartados 4 o 6, ni el auditor legal o sociedad de auditoría ni, en su caso, ninguno de los miembros de las redes de estos dentro de la Unión, podrán realizar la auditoría legal de la misma entidad de interés público hasta que hayan transcurrido cuatro años.*

*4. No obstante lo dispuesto en el apartado 1 y en el apartado 2, letra b), los Estados miembros podrán establecer que los períodos de duración máxima a que se refieren el apartado 1, párrafo segundo, y el apartado 2, letra b), puedan ampliarse hasta una duración máxima de:*

- a) veinte años si, una vez transcurrido el período de duración máxima contemplado en el apartado 1, párrafo segundo, y en el apartado 2, letra b), se realiza una convocatoria pública de ofertas para la auditoría legal de conformidad con lo dispuesto en el artículo 16, apartados 2 a 5, o*
- b) veinticuatro años si, una vez transcurrido el período de duración máxima contemplado en el apartado 1, párrafo segundo, y en el apartado 2, letra b), se ha contratado simultáneamente a más de un auditor legal o sociedad de auditoría, siempre que la auditoría legal dé lugar a la presentación del informe conjunto de auditoría a que se refiere el artículo 28 de la Directiva 2006/43/CE.*

*5. Los períodos de duración máxima mencionadas en el apartado 1, párrafo segundo, y en el apartado 2, letra b), solo podrán prorrogarse si, por recomendación del comité de auditoría, el órgano de administración o supervisión,*



de conformidad con el Derecho nacional, propone una prórroga del encargo a la junta general de accionistas y la propuesta es aprobada.

6. Una vez transcurrido el período de duración máxima del encargo contemplado en el apartado 1, párrafo segundo, en el apartado 2, letra b), o en el apartado 4, según corresponda, la entidad de interés público, con carácter excepcional, podrá solicitar que la autoridad competente a que se refiere el artículo 20, apartado 1, otorgue una prórroga con el fin de volver a designar al auditor legal o sociedad de auditoría para un nuevo encargo, siempre que se cumplan las condiciones establecidas en el apartado 4, letras a) y b). La duración de este encargo adicional no excederá de dos años.

7. Los principales socios auditores responsables de la realización de la auditoría legal deberán dejar de participar en la auditoría legal de la entidad auditada, a más tardar, a los siete años de la fecha de su designación. No podrán participar de nuevo en la auditoría legal de esa entidad antes de que hayan transcurrido tres años desde la fecha en que cesó su participación.

No obstante, los Estados miembros podrán exigir que los principales socios auditores responsables de la realización de la auditoría legal dejen de participar en la auditoría legal de la entidad auditada antes de que hayan transcurrido siete años desde la fecha de su respectiva designación.

El auditor legal o la sociedad de auditoría establecerá un mecanismo adecuado de rotación gradual del personal de mayor antigüedad involucrado en la auditoría legal, que incluirá al menos a las personas registradas como auditores legales. El mecanismo de rotación gradual se aplicará de manera escalonada a los miembros del equipo, y no a la totalidad del equipo que realiza el encargo. Guardará proporción con la escala y la complejidad de las actividades del auditor legal o la sociedad de auditoría.

El auditor legal o la sociedad de auditoría deberá ser capaz de demostrar a la autoridad competente que este mecanismo se aplica eficazmente y que se ajusta a la escala y la complejidad de sus actividades.

8. A efectos del presente artículo, la duración del encargo de auditoría se calculará a partir de la fecha del primer ejercicio cubierto por el contrato de auditoría en el que se haya designado por primera vez al auditor legal o sociedad de auditoría para que realice auditorías legales consecutivas de la misma entidad de interés público.

A efectos del presente artículo, una sociedad de auditoría incluirá a las demás sociedades que esta haya adquirido o con las que se haya fusionado.

En caso de existir incertidumbre acerca de la fecha en que el auditor legal o la sociedad de auditoría empezó a realizar auditorías legales consecutivas para la entidad de interés público, por ejemplo por haberse producido fusiones, adquisiciones o cambios en la estructura de propiedad, el auditor legal o la sociedad de auditoría las comunicará de inmediato a la autoridad competente, que determinará en última instancia la fecha pertinente a efectos del párrafo primero.”

Por otro lado, el artículo 41 del RUE determina lo siguiente:

“1. A partir del 17 de junio de 2020, una entidad de interés público no asumirá ni prorrogará un encargo de auditoría con un auditor legal o una sociedad de auditoría si dicho auditor o dicha sociedad de auditoría han estado prestando servicios de auditoría a la citada entidad de interés público durante 20 años o más consecutivos en la fecha de entrada en vigor del presente Reglamento.

2. A partir del 17 de junio de 2023, una entidad de interés público no asumirá ni prorrogará un encargo de auditoría con un auditor legal o una sociedad de auditoría si dicho auditor o dicha sociedad de auditoría han estado prestando servicios de



*auditoría a la citada entidad de interés público durante 11 años o más, pero menos de 20, consecutivos en la fecha de entrada en vigor del presente Reglamento.*

*3. Sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados 1 y 2, los encargos de auditoría asumidos antes del 16 de junio de 2014 pero que sigan vigentes a 17 de junio de 2016, podrán seguir siendo aplicables hasta que finalice el período de duración máxima mencionado en el artículo 17, apartado 1, párrafo segundo, o en el artículo 17, apartado 2, letra b), será aplicable el artículo 17, apartado 4.*

*4. El artículo 16, apartado 3, solo se aplicará a los encargos de auditoría una vez finalizado el período indicado en el artículo 17, apartado 1.”*

Por último, el artículo 40 de la LAC establece lo siguiente:

*“1. En relación con la duración del contrato de auditoría, se aplicará lo establecido en el artículo 17 del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril, en particular lo dispuesto en los apartados 3, 5, 6 y 8. Adicionalmente, la duración mínima del período inicial de contratación de auditores de cuentas en entidades de interés público no podrá ser inferior a tres años, no pudiendo exceder el período total de contratación, incluidas las prórrogas, de la duración máxima de diez años establecida en el artículo 17 del citado Reglamento. No obstante, una vez finalizado el período total de contratación máximo de diez años de un auditor o sociedad de auditoría, podrá prorrogarse dicho período adicionalmente hasta un máximo de cuatro años, siempre que se haya contratado de forma simultánea al mismo auditor o sociedad de auditoría junto a otro u otros auditores o sociedades de auditoría para actuar conjuntamente en este período adicional.*

*Durante el período inicial, o del período de prórroga del contrato inicial, no podrá rescindirse el contrato sin que medie justa causa, no pudiendo ser consideradas como tales las divergencias de opiniones sobre tratamientos contables o procedimientos de auditoría. En todo caso, los auditores de cuentas y la entidad auditada deberán comunicar al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la rescisión del contrato de auditoría.*

*2. En relación con la rotación de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 17.7 del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril, en particular lo establecido en los párrafos tercero y cuarto. Adicionalmente, una vez transcurridos cinco años desde el contrato inicial, será obligatoria la rotación de los auditores principales responsables del trabajo de auditoría, debiendo transcurrir en todo caso un plazo de tres años para que dichas personas puedan volver a participar en la auditoría de la entidad auditada, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 17.7, párrafo primero, del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril.*

*(...)”*

## **B) CRITERIOS EMITIDOS POR LA COMISION EUROPEA**

La Comisión Europea, en particular, la Dirección General de Estabilidad Financiera, Servicios Financieros y Unión de Mercados de Capital, en su documento de 31 de mayo de 2016, “Additional Q&A- Implementación of the New Statutory Audit Framework” incluye interpretaciones sobre la aplicación de distintos aspectos de la normativa europea en esta materia, si bien matiza que su criterio no es vinculante.

En el número 1 de dicho documento se indica, en relación con la duración de los encargos de auditoría de entidades de interés público, que “una entidad debe considerarse de interés



*público a estos efectos desde el momento en que cumple los requisitos previstos para ello bien por la normativa europea o bien por la normativa nacional, e independientemente de cuando fue incorporada tal definición a la citada normativa.”*

### **C) CRITERIOS EMITIDOS POR LA COMISION DE ORGANOS EUROPEOS DE SUPERVISION DE AUDITORES (COESA)**

La guía publicada por COESA “Duration of the audit engagement”, en la que se recogen criterios interpretativos sobre la aplicación de lo establecido en los artículos 17 y 41 del RUE, si bien dichos criterios no tienen carácter de obligatorios, establece lo siguiente (traducción no oficial):

#### **“1. ¿Cómo se calcula la duración del encargo de auditoría? ¿Cómo debe considerarse a la red del auditor o sociedad de auditoría en la duración del encargo de auditoría?**

*La duración del encargo de auditoría se calcula desde el primer ejercicio incluido en la carta de encargo en el que el auditor o sociedad de auditoría (en adelante, auditor) fue inicialmente nombrado para llevar a cabo auditorías consecutivas de una misma EIP.*

*Siguiendo la interpretación literal del artículo 17.8, esta duración se interrumpirá si el auditor deja de auditar a la EIP o si la entidad deja de tener la condición de EIP. Si la duración del encargo se interrumpe, volverá a contar desde el principio y no continuará cuando vuelva a nombrarse al auditor o cuando la entidad adquiere otra vez la condición de EIP, excepto – cuando sea aplicable- en los casos en que la sociedad de auditoría es adquirida o se fusiona con otra entidad de auditoría que continúe prestando el servicio de auditoría a dicha entidad (ver pregunta 8)*

*Si se nombra a más de un auditor el cálculo se aplicará a cada auditor de forma separada.*

*La duración máxima del encargo de auditoría se aplica solo a la EIP individual y al auditor y no afecta a otras entidades de la red. Sin embargo, tras la finalización de la duración máxima del encargo, ni el auditor ni un miembro de su red dentro de la Unión Europea podrá asumir la auditoría legal de la misma EIP durante el periodo de enfriamiento de cuatro años.*

*En relación con ambos, el cálculo de la duración máxima del encargo y el periodo de enfriamiento, se anima a las autoridades nacionales a vigilar de cerca el cumplimiento por los auditores con la intención y espíritu de los requerimientos de rotación y enfriamiento, dentro de lo establecido por la legislación nacional. Esto incluye centrarse en auditores, sociedades de auditoría o redes que puedan ser parte de una construcción legal que tenga por objeto eludir estas obligaciones.*

*Considerando el espíritu y el propósito del Reglamento de evitar la amenaza de familiaridad al implementar los requisitos de rotación, se recomienda considerar que si un auditor deja de prestar servicios de auditoría para una EIP durante un periodo más corto que cuatro años (denominado periodo de enfriamiento) y es nombrado otra vez para prestar servicios de auditoría a la misma EIP tras la interrupción, el cálculo de la duración máxima no debe volver a contar desde el inicio. Por el contrario, el número de años durante los que el auditor ha estado prestando*



servicios a la EIP antes de la interrupción debería añadirse a los años de prestación de servicios de auditoría a la misma EIP tras la interrupción.”

#### **“5. ¿Cuándo adquiere una entidad la condición de EIP?**

A efectos de la Directiva y el Reglamento, las entidades son EIP desde que cumplen el criterio de entidad cotizada, institución de crédito o entidad aseguradora establecido en la legislación europea. En la práctica esto implica, por ejemplo, que una entidad cotizada adquiere la condición de EIP desde el momento en que sus acciones están admitidas a cotización en un mercado regulado de la Unión Europea, con independencia de cuando se hayan definido como EIP en la normativa europea.

Además, los Estados miembros pueden designar otras entidades como EIP según la legislación nacional. Estas entidades se considerarán EIPs cuando cumplan los criterios establecidos por dicho Estado miembro.

En el caso particular de una entidad que adquiere la condición de EIP durante un ejercicio financiero, por ejemplo, por la admisión de sus valores a cotización en un mercado regulado, el cálculo de la duración máxima del encargo de auditoría comenzará el primer ejercicio en que la entidad era EIP en la fecha de información, es decir en la fecha de cierre de los estados financieros.”

**“6 ¿Cuáles son las condiciones para la rotación del socio auditor clave?  
¿Pueden los socios de auditoría clave después de su cese convertirse en revisores de control de calidad del trabajo para el mismo trabajo de auditoría?  
¿Se requiere que los revisores de control de calidad del compromiso roten?**

El artículo 2.16 de la Directiva define socios clave de auditoría de la siguiente manera:

- A) El (los) auditor (es) legal (es) designado (s) por una firma de auditoría para un trabajo de auditoría particular como el principal responsable de llevar a cabo la auditoría legal en nombre de la firma de auditoría; o
- B) En el caso de una auditoría de grupo, al menos la auditoría legal a nivel del grupo y los auditores legales designados como los principales responsables a nivel de filiales importantes; o
- C) Los auditores legales que firman el informe de auditoría.

El socio auditor clave cesará su participación en la auditoría legal de la entidad auditada a más tardar siete años después de la fecha del nombramiento. No es necesario incluir años de participación del socio auditor clave en la auditoría antes de que la entidad calificada como PIE.

Los Estados miembros pueden aplicar términos más estrictos para el cese del socio auditor clave.

El socio auditor clave no deberá participar en la auditoría legal de la entidad auditada antes de que hayan transcurrido tres años después de su cese.”

**“8. ¿Cómo afectan las fusiones y adquisiciones al cálculo de la duración máxima del encargo de auditoría?**



*El segundo párrafo del artículo 17.8 del Reglamento trata de evitar la elusión de los requerimientos de rotación. Sin tener en cuenta los cambios en la forma de la entidad legal del auditor como consecuencia de fusiones o adquisiciones debe prestarse atención a la continuidad económica o real del auditor. Este enfoque asegura la efectividad de la legislación europea y alcanza la razón fundamental de los requerimientos de rotación, que es, la promoción de la independencia y la ausencia de conflictos de interés derivados de la amenaza de familiaridad. Esta razón fundamental es también consistente con el enfoque de fondo sobre forma, de acuerdo con el cual el fondo económico y sus efectos concretos preceden al diseño formal y legal (de fusiones o adquisiciones previas).*

*De esta manera, la duración del encargo en caso de fusiones y adquisiciones de sociedades de auditoría debería contar desde que el encargo original de auditoría se ha llevado a cabo por una de las entidades fusionadas, es decir, sin considerar el efecto de la fusión o como si la fusión no hubiera tenido lugar.*

*En el caso de fusión de una EIP con otra u otras entidades, si el auditor de la entidad absorbente o de la nueva entidad creada tras la fusión era el auditor de alguna de las EIPs que han participado en la fusión, la duración del encargo debe contar desde el encargo inicial de las EIPs involucradas en la fusión. El mismo criterio se aplicará a adquisiciones, escisiones y otros cambios en la estructura de propiedad.*

*Sin embargo, en el caso de incertidumbres en el contexto de estas reestructuraciones, el auditor informará inmediatamente a la autoridad competente nacional de dichas incertidumbres, que debatirá y decidirá en última instancia la fecha de comienzo del encargo de auditoría a efectos de la duración máxima del encargo caso a caso y considerando el enfoque de fondo sobre forma.*

*Esto aplica tanto a los auditores como a las EIPs”.*

### **“9. ¿Cómo se aplican las disposiciones del artículo 41 del Reglamento?”**

*Los apartados 1 y 2 del artículo 41 establecen la duración máxima de ciertos encargos de auditoría. Estos apartados se aplican con independencia de las opciones ejercidas por los Estados Miembros respecto a la extensión de la duración del encargo de auditoría.*

*Por el contrario, según el apartado 3 del artículo 41, la extensión de la duración máxima del encargo de auditoría en caso de licitación pública (artículo 17.4.a) del Reglamento) o en caso de nombramiento de más de un auditor (artículo 17.4.b) del Reglamento) se considerará según lo previsto en la respectiva normativa nacional del Estado miembro.*

*La expresión “asumir” o “renovar” debe entenderse como el nombramiento del auditor siempre y cuando dicho nombramiento se refiera a los estados financieros correspondientes a un ejercicio económico que comience antes del 17 de junio de 2020 o de 2023, respectivamente.*

*El periodo de enfriamiento previsto en el artículo 17.3 del Reglamento será también de aplicación cuando se apliquen las disposiciones del artículo 41.*

*Para el cálculo de la duración máxima del encargo de auditoría de acuerdo con este artículo, las entidades se consideran EIP desde el momento en que cumplen los criterios de entidad cotizada, institución de crédito o entidad aseguradora*



*establecidos en la normativa europea, con independencia de cuando se ha definido como EIP bajo la normativa europea.*

*A los efectos de este artículo y para computar el número de años que el auditor ha estado prestando servicios de auditoría a la EIP, se considerarán los ejercicios económicos cerrados a la fecha de entrada en vigor del Reglamento.*

*a) Aplicación del artículo 41.1.*

*Se aplica a auditores que a la fecha de entrada en vigor del Reglamento (es decir, 16 de junio de 2014) han estado prestando servicios ininterrumpidos de auditoría a la EIP durante 20 años consecutivos o más.*

*Cuando el comienzo del primer ejercicio económico incluido en el encargo de auditoría sea anterior a o el 16 de junio de 1994, la entidad auditada no podrá renovar o asumir un encargo de auditoría con la sociedad de auditoría o el auditor para ejercicios que comiencen el 17 de junio de 2020 o más tarde.*

*b) Aplicación del artículo 41.2.*

*Se aplica a auditores que a la fecha de entrada en vigor del Reglamento (es decir, 16 de junio de 2014) han estado prestando servicios ininterrumpidos de auditoría a la EIP durante 11 años consecutivos o más y menos de 20.*

*Cuando el comienzo del primer ejercicio económico incluido en el encargo de auditoría sea entre el 17 de junio de 1994 y el 16 de junio de 2003, la entidad auditada no podrá renovar o asumir un encargo de auditoría con la sociedad de auditoría o el auditor para ejercicios que comiencen el 17 de junio de 2023 o más tarde*

*c) Aplicación del artículo 41.3.*

*Según se ha indicado anteriormente, la aplicación del artículo 41.3 del Reglamento considera la extensión de la duración máxima del encargo de auditoría en caso de licitación pública (artículo 17.4.a) del Reglamento) o en caso de auditoría conjunta (artículo 17.4.b) del Reglamento) adoptada por el correspondiente Estado miembro.*

*Cualquier encargo que fuera asumido antes del 16 de junio de 2014 y que continúe en vigor el 17 de junio de 2016, distinto de los referidos en los apartados 1 y 2 del artículo 41, puede permanecer en vigor hasta la respectiva duración máxima nacional que podrá ser prolongada mediante licitación pública o mediante el nombramiento simultáneo de más de un auditor.”*



## **D) CONSULTAS RECIBIDAS**

### **1. CONSULTA SOBRE EL CÁMPUTO DEL PLAZO DEL ARTÍCULO 40 EN EL CASO DE TRANSFORMACIÓN DE UNA EIP.**

#### **Consulta planteada:**

La consulta se refiere a una Fundación Bancaria cuyas cuentas anuales han venido siendo auditadas desde el ejercicio 2010 hasta el ejercicio 2019, ambos incluidos, de forma ininterrumpida por el mismo auditor de cuentas, y que ha sufrido determinadas operaciones de transformación societaria en ese periodo.

La entidad hasta el ejercicio 2013 fue una Caja de Ahorros, inscribiéndose en los registros oficiales correspondientes el 2 de julio de 2013 como fundación de carácter especial y desde el 14 de julio de 2014 como fundación bancaria.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 3.5 de la LAC (definición de entidad de interés público – EIP, en adelante) y su normativa de desarrollo, las entidades de crédito y las fundaciones bancarias tienen la consideración de EIP, no así las fundaciones de carácter especial, las cuales no se encuentran incluidas en tal definición.

La cuestión planteada viene referida a si el ejercicio 2013, en el que la entidad era fundación de carácter especial y por tanto no EIP, a diferencia del resto de ejercicios que como entidad de crédito o fundación bancaria sí ostentaba tal consideración, podría descontarse del cómputo de los 10 años que comprende el período máximo de contratación establecido en el artículo 40.1 de la LAC.

#### **Contestación emitida:**

La entidad ha sufrido una transformación, en primer lugar, de caja de ahorros a fundación de carácter especial, y, posteriormente, en el siguiente ejercicio, a fundación bancaria, como consecuencia de la reestructuración bancaria operada en España en la época y de acuerdo con la normativa reguladora de esta materia.

La transformación de fundación de carácter especial a fundación bancaria obedece a la aplicación de lo exigido por la Ley 26/2013, de 27 de diciembre, de cajas de ahorro y fundaciones bancarias, pudiendo entenderse que existe continuidad en el paso de un tipo de fundación a otra, entre los ejercicios 2013 y siguientes.

No se ha producido una interrupción en la realización de la auditoría por parte del mismo auditor a lo largo de todo el período 2010 a 2019, siendo únicamente la entidad la que ha cambiado su forma jurídica derivada de una reestructuración societaria exigida legalmente. De forma que la entidad únicamente en el ejercicio 2013 dejó de tener formalmente la consideración de EIP, al no tener tal naturaleza de acuerdo con la normativa de auditoría de cuentas.

De la literalidad de lo dispuesto en el artículo 17.8 del RUE, tal y como se indica en la guía del CEAOB antes citada, podría entenderse que se produce una interrupción en la duración del encargo de auditoría al dejar la entidad de tener la consideración de EIP en el ejercicio 2013, lo que conllevaría que, cuando la entidad tuviese nuevamente dicha consideración de EIP, se



iniciase un nuevo periodo de contratación, desde cero, no que dejase de contar ese ejercicio en el cómputo del periodo máximo de contratación, como se indica por el consultante.

Sin embargo, la propia guía prevé excepciones a dicho criterio para los casos de interrupciones esporádicas o de transformaciones, fusiones o reestructuraciones societarias que se produzcan tanto por parte del auditor como de la entidad EIP. En estos casos, se señala que debe estarse al espíritu y objeto de la regulación sobre esta materia (limitación temporal contractual y rotación) cuya finalidad es evitar las amenazas de familiaridad por una relación prolongada que puedan comprometer la independencia de los auditores.

En este sentido, se recomienda en la guía CEAOB (Apartado A.1, último párrafo) que si un auditor que viene auditando una EIP deja de realizar la auditoría en dicha entidad por un periodo inferior a 4 años (periodo de enfriamiento), en el caso de ser contratado nuevamente, el cálculo del periodo máximo de duración no se reiniciará desde cero, sino que se tendrán en cuenta a estos efectos los años anteriores en los que este auditor realizó la auditoría de esa entidad. Asimismo, dicha guía en el apartado A.8, para los casos de fusiones, transformaciones o reestructuraciones societarias, entiende que en el cómputo del periodo máximo de contratación debe contarse desde el primer ejercicio en que el auditor realizó la auditoría de una de las entidades EIP intervinientes en la operación societaria de reestructuración.

En conclusión, este Instituto considera que el criterio recomendado por la guía CEAOB de aplicación a situaciones excepcionales de interrupciones esporádicas o transformaciones societarias es aplicable de forma análoga al caso ahora planteado, de forma que el auditor que venía auditando la entidad en cuestión desde el ejercicio 2010, podrá realizar la auditoría del ejercicio 2019 como último ejercicio del periodo máximo previsto en el artículo 40 de la LAC, en el que finalizará dicho periodo, sin perjuicio de poder optar a la posibilidad de un periodo adicional máximo de cuatro años siempre que se nombre simultáneamente a otro auditor para realizar la auditoría conjunta de dicha entidad, tal y como se prevé en el artículo 40.1 de la LAC. El hecho de que el ejercicio 2013 la entidad no tuviese formalmente la consideración de EIP no puede considerarse que interrumpa el cómputo del periodo máximo de duración del contrato establecido legalmente, al mantenerse el mismo auditor de forma ininterrumpida a lo largo de dicho periodo.

## **2. CONSULTA SOBRE LAS LIMITACIONES DE CONTRATACIÓN DEL AUDITOR EN AUDITORÍA CONJUNTA.**

### **Consulta planteada:**

La entidad objeto de la consulta es una Entidad de Interés Público que ha venido siendo auditada por el auditor "A", siendo el ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 2019 el último periodo de contratación del auditor "A".

El auditor "A" ha auditado durante más de 20 años consecutivos dicha entidad de interés público en la fecha de entrada en vigor del Reglamento UE 537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo de 16 de abril de 2014, resultando de aplicación lo establecido por el artículo 41.1 del mencionado Reglamento, en virtud del cual el último ejercicio respecto al que el auditor "A" puede llevar a cabo la auditoría de las cuentas anuales de la mencionada entidad de interés público es el ejercicio 2020 (siempre y cuando asuma y sea prorrogado dicho encargo antes del 17 de junio de 2020).

La entidad de interés público ha optado por contratar una auditoría conjunta para el ejercicio 2020, que será realizada por el auditor "A" y un nuevo auditor "B", y la consulta se refiere a si



sabiendo que el auditor “A” solo puede ser contratado por un ejercicio adicional (el 2020), cuál es el periodo inicial por el que puede ser contratado el auditor “B”, considerando lo establecido en el artículo 40.1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, en el que se indica que la duración mínima del período inicial de contratación de auditores de cuentas en entidades de interés público no podrá ser inferior a tres años.

### **Contestación emitida**

En el supuesto planteado el auditor “A” podrá realizar la auditoría del ejercicio 2020 como último ejercicio. Y ello, tanto de forma individual como en auditoría conjunta con otro auditor. En el caso de que sea nombrado de forma conjunta con otro auditor, dicho nombramiento conjunto, tanto para el auditor “A”, como para el nuevo auditor, deberá ser por un año (el límite que tiene el auditor A), sin perjuicio de que posteriormente a este nombramiento conjunto, el nuevo auditor pueda volver a ser contratado nuevamente hasta el período máximo de contratación.

### **3. CONSULTA SOBRE LA OBLIGACIÓN DE ROTACIÓN EN EL CASO DE FUSIÓN DE ENTIDADES DE INTERÉS PÚBLICO.**

#### **Consulta planteada:**

La consulta se refiere a la aplicación de lo establecido en el artículo 41 del Reglamento UE nº 537/2014 (RUE) a una situación en la que la Sociedad A, que viene siendo auditada por una sociedad de auditoría desde 2001, se fusiona con otra sociedad B en 2012, dando lugar a una nueva sociedad, denominada también A (la llamaremos NA). La sociedad A tiene una representación mayoritaria sobre la sociedad B en todos los aspectos (socios, personal, capital, etc.). de ahí que la nueva sociedad NA adopte la misma denominación y continúa siendo auditada por la misma sociedad de auditoría hasta la actualidad.

#### **Contestación emitida:**

Este Instituto, atendiendo a las circunstancias concretas del supuesto planteado y de conformidad con los criterios indicados en las consultas publicadas en el BOICAC sobre esta materia (consulta 4 BOICAC 110 y consulta 1 BOICAC 115) y en la guía publicada por el CEAOB “Duration of the audit engagement”, considera lo siguiente:

- a) A efectos de lo establecido en el artículo 17.8 y 41 del RUE la sociedad NA debe considerarse como continuidad de la anterior sociedad A, por lo que la fecha inicial de contratación a tener en cuenta a efectos del período máximo de contratación de la sociedad de auditoría por la nueva sociedad NA será el ejercicio 2001, el primer ejercicio en que fue auditada la sociedad A.
- b) La sociedad de auditoría podrá ser nombrada y contratada para realizar la auditoría del ejercicio 2023 de la nueva sociedad NA, siempre y cuando el nombramiento y contratación se realizase con anterioridad al 17 de junio de 2023.



#### 4. CONSULTA SOBRE LA OBLIGACIÓN DE ROTACIÓN EN EL CASO DE FUSIÓN DE AUDITORES Y FALLECIMIENTO POSTERIOR DE UNO DE ELLOS.

##### Consulta planteada:

La consulta se refiere a una situación que se resume en que dos auditores de cuentas (A y B) realizan la actividad de auditoría de forma individual compartiendo recursos a través de una sociedad de costes desde 1998 hasta 2015, ejercicio en el que crean una sociedad de auditoría de la que ambos son los únicos socios.

En el ejercicio 2011, el auditor A es nombrado para efectuar la auditoría de las cuentas anuales de una entidad de interés público (EIP en adelante) por un periodo de tres años, (2011, 2012 y 2013). Dicho nombramiento se renueva en 2014 para los ejercicios 2014, 2015 y 2016.

En el ejercicio 2015, A y B deciden crear una sociedad de auditoría para el ejercicio de la actividad y de este modo dejar de actuar como auditores individuales.

En 2017, la EIP nombra como auditor de cuentas a la sociedad de auditoría de la que es socio A, por un periodo de tres años (2017, 2018 y 2019), decidiendo la sociedad que el firmante del informe sea el socio B.

En noviembre de 2017 fallece el auditor A, socio de la firma de auditoría y auditor individual firmante en el periodo 2011 a 2016 ambos inclusive.

Se consulta a partir de qué ejercicio debe entenderse que se inicia el cómputo del plazo de duración máxima de un encargo de auditoría para la sociedad de auditoría creada y cuyo nombramiento se produce en 2017, a efectos de determinar la obligación de rotación.

##### Contestación emitida:

1.- En primer lugar, debe advertirse que la determinación de las fechas y plazos de contratación de los auditores de cuentas en casos de dudas como la ahora planteada, - de fusión o transformación societarias, tanto de las entidades auditadas como de las sociedades de auditoría-, corresponde al supervisor de cada Estado miembro, de acuerdo con lo previsto en el artículo 17.8 del Reglamento UE nº 537/2014, de 16 de abril de 2014 (RUE). Dicho artículo establece:

*" 17.8 A efectos del presente artículo, la duración del encargo de auditoría se calculará a partir de la fecha del primer ejercicio cubierto por el contrato de auditoría en el que se haya designado por primera vez al auditor legal o sociedad de auditoría para que realice auditorías legales consecutivas de la misma entidad de interés público.*

**A efectos del presente artículo, una sociedad de auditoría incluirá a las demás sociedades que esta haya adquirido o con las que se haya fusionado.**

**En caso de existir incertidumbre acerca de la fecha en que el auditor legal o la sociedad de auditoría empezó a realizar auditorías legales consecutivas para la entidad de interés público, por ejemplo, por haberse producido fusiones, adquisiciones o cambios en la estructura de propiedad, el auditor legal o la sociedad de auditoría las comunicará de inmediato a la autoridad competente, que determinará en última instancia la fecha pertinente a efectos del párrafo primero."**



2.- De lo dispuesto en la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC), en relación con la situación planteada debe considerarse lo siguiente:

El artículo 40.1 de la LAC, en cuanto al plazo máximo de contratación, establece:

*“1. En relación con la duración del contrato de auditoría, se aplicará lo establecido en el artículo 17 del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril, en particular lo dispuesto en los apartados 3, 5, 6 y 8. Adicionalmente, la duración mínima del período inicial de contratación de auditores de cuentas en entidades de interés público no podrá ser inferior a tres años, no pudiendo exceder el período total de contratación, incluidas las prórrogas, de la duración máxima de diez años establecida en el artículo 17 del citado Reglamento. No obstante, una vez finalizado el período total de contratación máximo de diez años de un auditor o sociedad de auditoría, podrá prorrogarse dicho periodo adicionalmente hasta un máximo de cuatro años, siempre que se haya contratado de forma simultánea al mismo auditor o sociedad de auditoría junto a otro u otros auditores o sociedades de auditoría para actuar conjuntamente en este período adicional.  
(..)*

Y también debe tenerse en cuenta el artículo 3.14 de dicha Ley que, en relación con la definición de red, establece:

*“Red: la estructura a la que pertenece un auditor o una sociedad de auditoría que tenga por objeto la cooperación, así como, que 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 al auditor de cuentas o sociedad de auditoría en los términos a que se refiere el apartado siguiente.”*

3.- Por otra parte, debe tenerse en cuenta lo señalado en la guía publicada por el CEAOB “Duration of the audit engagement”, documento adoptado el 28 de noviembre de 2019 (CEAOB 2019-041), en el que se recogen criterios interpretativos sobre la aplicación de lo establecido en los artículos 17 y 41 del RUE, si bien dichos criterios no tienen carácter de obligatorios.

En dicha guía, en relación con el supuesto concreto planteado, interesa reseñar lo siguiente:

a.- El apartado A.1, que dice:

***“1. ¿Cómo se calcula la duración del encargo de auditoría? ¿Cómo debe considerarse a la red del auditor o sociedad de auditoría en la duración del encargo de auditoría?***

*La duración del encargo de auditoría se calcula desde el primer ejercicio incluido en la carta de encargo en el que el auditor o sociedad de auditoría (en adelante, auditor) fue inicialmente nombrado para llevar a cabo auditorías consecutivas de una misma EIP.*



*Siguiendo la interpretación literal del artículo 17.8, esta duración se interrumpirá si el auditor deja de auditar a la EIP o si la entidad deja de tener la condición de EIP. Si la duración del encargo se interrumpe, volverá a contar desde el principio y no continuará cuando vuelva a nombrarse al auditor o cuando la entidad adquiere otra vez la condición de EIP, excepto – cuando sea aplicable- en los casos en que la sociedad de auditoría es adquirida o se fusiona con otra entidad de auditoría que continúe prestando el servicio de auditoría a dicha entidad (ver pregunta 8)*

*Si se nombra a más de un auditor el cálculo se aplicará a cada auditor de forma separada.*

*La duración máxima del encargo de auditoría se aplica solo a la EIP individual y al auditor y no afecta a otras entidades de la red. Sin embargo, tras la finalización de la duración máxima del encargo, ni el auditor ni un miembro de su red dentro de la Unión Europea podrá asumir la auditoría legal de la misma EIP durante el periodo de enfriamiento de cuatro años.*

*En relación con ambos, el cálculo de la duración máxima del encargo y el periodo de enfriamiento, se anima a las autoridades nacionales a vigilar de cerca el cumplimiento por los auditores con la intención y espíritu de los requerimientos de rotación y enfriamiento, dentro de lo establecido por la legislación nacional. Esto incluye centrarse en auditores, sociedades de auditoría o redes que puedan ser parte de una construcción legal que tenga por objeto eludir estas obligaciones.*

*Considerando el espíritu y el propósito del Reglamento de evitar la amenaza de familiaridad al implementar los requisitos de rotación, se recomienda considerar que si un auditor deja de prestar servicios de auditoría para una EIP durante un periodo más corto que cuatro años (denominado periodo de enfriamiento) y es nombrado otra vez para prestar servicios de auditoría a la misma EIP tras la interrupción, el cálculo de la duración máxima no debe volver a contar desde el inicio. Por el contrario, el número de años durante los que el auditor ha estado prestando servicios a la EIP antes de la interrupción debería añadirse a los años de prestación de servicios de auditoría a la misma EIP tras la interrupción.”*

b.- El apartado A.8, que dice:

***“8. ¿Cómo afectan las fusiones y adquisiciones al cálculo de la duración máxima del encargo de auditoría?”***

*El segundo párrafo del artículo 17.8 del Reglamento trata de evitar la elusión de los requerimientos de rotación. Sin tener en cuenta los cambios en la forma de la entidad legal del auditor como consecuencia de fusiones o adquisiciones debe prestarse atención a la continuidad económica o real del auditor. Este enfoque asegura la efectividad de la legislación europea y alcanza la razón fundamental de los requerimientos de rotación, que es, la promoción de la independencia y la ausencia de conflictos de interés derivados de la amenaza de familiaridad. Esta razón fundamental es también consistente con el enfoque de fondo sobre forma, de acuerdo con el cual el fondo económico y sus efectos concretos preceden al diseño formal y legal (de fusiones o adquisiciones previas).*

*De esta manera, la duración del encargo en caso de fusiones y adquisiciones de sociedades de auditoría debería contar desde que el encargo original de auditoría*



*se ha llevado a cabo por una de las entidades fusionadas, es decir, sin considerar el efecto de la fusión o como si la fusión no hubiera tenido lugar.*

*En el caso de fusión de una EIP con otra u otras entidades, si el auditor de la entidad absorbente o de la nueva entidad creada tras la fusión era el auditor de alguna de las EIPs que han participado en la fusión, la duración del encargo debe contar desde el encargo inicial de las EIPs involucradas en la fusión. El mismo criterio se aplicará a adquisiciones, escisiones y otros cambios en la estructura de propiedad.*

*Sin embargo, en el caso de incertidumbres en el contexto de estas reestructuraciones, el auditor informará inmediatamente a la autoridad competente nacional de dichas incertidumbres, que debatirá y decidirá en última instancia la fecha de comienzo del encargo de auditoría a efectos de la duración máxima del encargo caso a caso y considerando el enfoque de fondo sobre forma.*

*Esto aplica tanto a los auditores como a las EIPs”.*

4.- Asimismo, es necesario recordar en relación con la limitación temporal de contratación (obligación de rotar), establecida en el artículo 17 del RUE y 40 de la LAC, lo indicado en el considerando 21 del RUE y el preámbulo de la LAC a este respecto, referido a que con dichas limitaciones se pretende dar respuesta a las amenazas de familiaridad derivadas de relaciones prolongadas y que afectan de manera muy considerable y significativa a la actitud de escepticismo profesional del auditor y, en definitiva, a su objetividad.

Así, dice el citado preámbulo que *“no se opta por prolongar la duración máxima habida cuenta que se entiende que las excesivas relaciones prolongadas generan una amenaza de familiaridad de tal entidad que la independencia se entiende comprometida.”*

Debe considerarse que las amenazas de familiaridad o confianza, tal y como se definen en el artículo 44.2.d) 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), se producen *“por la influencia y proximidad excesiva derivada de las características, condiciones y circunstancias de la relación con los accionistas, administradores o directivos de la entidad auditada”.*

Es decir, dichas amenazas de familiaridad aumentan a medida que se alargan los períodos de contratación y es lo que motiva la necesidad de establecer normativamente la duración máxima del vínculo contractual, al entender que se intensifican las relaciones de proximidad entre el auditor y la sociedad hasta el punto de que resulta comprometida la independencia de aquellos.

5.- Pues bien, atendiendo a las consideraciones indicadas en los apartados anteriores y de conformidad con lo dispuesto en la normativa anteriormente referida, en relación con el caso planteado, este Instituto entiende lo siguiente:

a.- Los auditores individuales A y B han venido actuando, desde el año 1998 hasta el 2015, como si formasen o estuviesen integrados en una misma red, mediante una sociedad de costes, según se explica en su escrito. Dicha vinculación entre los auditores A y B, con posterioridad da lugar a la sociedad de auditoría en cuestión, llamémosla sociedad “X”. Es decir, de conformidad con la definición de “red” establecida en el artículo 3.14 de la LAC los auditores A y B formarían parte de una red. De ello se derivarían las consecuencias y limitaciones previstas en el ámbito del régimen de independencia y de los plazos de contratación y también en la obligación de rotación establecidos en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.



b.- En este sentido, hay que considerar que ha existido una continuidad en la prestación de servicios de auditoría de las cuentas anuales a la entidad por parte de una misma entidad auditora, en principio, el auditor A, y, posteriormente, la sociedad de auditoría. En consecuencia, para dicha sociedad de auditoría hay que entender como inicio del cómputo del plazo de duración máxima de contratación con la entidad en cuestión el ejercicio 2011, al ser dicho ejercicio el primero en que el auditor A comenzó a auditar esta entidad. De forma que el ejercicio 2020 será el último del período máximo de contratación (10 años) en que dicha sociedad de auditoría podrá realizar la auditoría de cuentas de esa misma entidad, salvo que se utilice la posibilidad de ampliación del plazo por auditoría conjunta prevista en el artículo 40 de la LAC.

## **5. CONSULTA SOBRE LOS REQUISITOS PARA EL NOMBRAMIENTO DEL AUDITOR PARA AUDITAR LAS CUENTAS DEL EJERCICIO 2020, CUANDO RESULTA DE APLICACIÓN EL ARTÍCULO 41 DEL REGLAMENTO EUROPEO.**

### **Consulta planteada:**

La consulta se refiere a la fecha en que debe efectuarse la prórroga del nombramiento de un auditor de cuentas en una entidad de interés público (EIP) en un determinado supuesto de los previstos en el artículo 41.1 del Reglamento UE 537/2014, de 16 de abril. El caso concreto planteado se refiere a una EIP en la que en relación con el nombramiento de auditor se incurre en la situación prevista en el artículo 41.1 del RUE, siendo por tanto el ejercicio 2020 el último en que dicho auditor puede continuar, preguntándose si la prórroga de dicho auditor para ese ejercicio puede efectuarse después del 17 de junio de 2020, al tener que aplazar la junta general de socios, en la que se aprueben las cuentas anuales del ejercicio anterior y se designe auditor para el ejercicio siguiente, por motivos de la situación de la pandemia generada por el Covid-19.

### **Contestación emitida:**

En primer lugar, debe advertirse de que lo dispuesto en el RUE resulta de aplicación directa en los distintos Estados miembros de la UE, sin que quepa por las autoridades nacionales modificar su regulación, más que en los aspectos y en las condiciones previstas para ello en el propio Reglamento, circunstancia no prevista para el artículo 41.

Por otra parte, debe tenerse en cuenta que, como se decía en la consulta publicada por este Instituto en su Boletín Oficial (consulta 1 del BOICAC 115), a la cual se hace referencia en el escrito presentado por el consultante, en cuanto a las condiciones de nombramiento y contratación del auditor, el literal de la disposición (artículo 41 del RUE) establece que las EIP no podrán “asumir o prorrogar un encargo de auditoría” con el mismo auditor que venía auditando en los ejercicios precedentes a partir del 17 de junio de 2020 o 2023 según el caso, lo cual llevaría a entender que dicho auditor podría auditar las cuentas anuales de los citados ejercicios siempre que su nombramiento y contratación se hubiesen realizado con anterioridad a dicha fecha, puesto que de lo contrario se estaría vulnerando la prohibición establecida en la citada normativa de nombrar o contratar a este mismo auditor a partir de la mencionada fecha.

En el Real Decreto Ley 8/2020, de 14 marzo (RDL), no se ha establecido ninguna disposición que regule de forma específica un régimen especial para estos supuestos, como no podía ser de otra manera, dado que dicha regulación no entra en el ámbito competencial de los Estados miembros. No obstante, en dicho RDL, en su artículo 40, apartados 1 y 2, en su redacción dada por el Real Decreto 11/2020 de 31 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes



complementarias en el ámbito social y económico para hacer frente al COVID-19, en el apartado 13 de su Disposición adicional primera, prevé la posibilidad de celebrar las juntas generales de socios por video o por conferencia telefónica múltiple siempre que se cumplan determinadas condiciones. El citado artículo 40, apartados 1 y 2, tiene la siguiente redacción:

*“1. Aunque los estatutos no lo hubieran previsto, durante el periodo de alarma, las sesiones de los órganos de gobierno y de administración de las asociaciones, de las sociedades civiles y mercantiles, del consejo rector de las sociedades cooperativas y del patronato de las fundaciones podrán celebrarse por videoconferencia o por conferencia telefónica múltiple, siempre que todos los miembros del órgano dispongan de los medios necesarios, el secretario del órgano y en los reconozca su identidad, y así lo exprese en el acta, que remitirá de inmediato a las direcciones de correo electrónico de cada uno de los concurrentes. La misma regla será de aplicación a las comisiones delegadas y a las demás comisiones obligatorias o voluntarias que tuviera constituidas. La sesión se entenderá celebrada en el domicilio de la persona jurídica.*

*Aunque los estatutos no lo hubieran previsto, durante el periodo de alarma, las juntas o asambleas de asociados o de socios podrán celebrarse por video o por conferencia telefónica múltiple siempre que todas las personas que tuvieran derecho de asistencia o quienes los representen dispongan de los medios necesarios, el secretario del órgano reconozca su identidad, y así lo exprese en el acta, que remitirá de inmediato a las direcciones de correo electrónico.*

*2. Aunque los estatutos no lo hubieran previsto, durante el periodo de alarma, los acuerdos de los órganos de gobierno y de administración de las asociaciones, de las sociedades civiles y mercantiles, del consejo rector de las sociedades cooperativas y del patronato de las fundaciones podrán adoptarse mediante votación por escrito y sin sesión siempre que lo decida el presidente y deberán adoptarse así cuando lo solicite, al menos, dos de los miembros del órgano. La misma regla será de aplicación a las comisiones delegadas y a las demás comisiones obligatorias o voluntarias que tuviera constituidas. La sesión se entenderá celebrada en el domicilio social. Será de aplicación a todos estos acuerdos lo establecido en el artículo 100 del Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil, aunque no se trate de sociedades mercantiles.”*

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 40 transcrito del RDL existe la posibilidad de celebrar las juntas de socios antes de la fecha del 17 de junio, ya sea de forma presencial o de forma telemática, al objeto de renovar el nombramiento del auditor, por lo que no puede invocarse la pandemia del COVID 19 como impedimento insalvable para el cumplimiento de lo exigido por el artículo 41 del RUE.

Finalmente, tampoco el CEAOB se ha pronunciado expresamente sobre esta cuestión, así en el comunicado emitido el 24 de marzo de 2020, CEAOB 2020-008, sobre el impacto del COVID-19 en la auditoría de estados financieros, no se hace mención a esta circunstancia.

En definitiva, por todo lo anterior este Instituto entiende, desde su ámbito de competencias, y sin perjuicio de lo que pudieran indicar al respecto las autoridades europeas (CEAOB), que, en relación con la cuestión planteada, el régimen de nombramiento de auditor y rotación regulado en el artículo 41 del RUE no se ve alterado por la pandemia Covid-19, de forma que las EIP no



podrán “asumir o prorrogar un encargo de auditoría” con el mismo auditor que venía auditando en los ejercicios precedentes a partir del 17 de junio de 2020.

## **6. CONSULTA SOBRE LA APLICACIÓN DEL PERIODO DE ENFRIAMIENTO CUANDO RESULTA DE APLICACIÓN EL ARTÍCULO 41 DEL REGLAMENTO EUROPEO.**

### **Consulta planteada:**

Se ha recibido escrito de una sociedad de auditoría por el que se solicita información sobre el criterio a seguir en un supuesto concreto planteado, relativo a la duración de un contrato de auditoría con una entidad de interés público (EIP) y la aplicación del “periodo de enfriamiento” atendiendo a las circunstancias concurrentes en dicho supuesto.

El supuesto planteado se refiere a una situación que, en base a los datos que figuran en el escrito remitido, de forma muy resumida y a efectos de la cuestión planteada, pueden sintetizarse de la siguiente forma:

- a.- Entidad A, que tiene la consideración de EIP, y viene siendo auditada de forma ininterrumpida por la sociedad de auditoría desde 1990 hasta 2017, ambos inclusive.
- b.- En los ejercicios 2018 a 2020, la entidad A contrató a otra sociedad de auditoría distinta y sin vinculación con la sociedad de auditoría.

En este supuesto, la sociedad de auditoría plantea la duda de si en esta situación resulta de aplicación el “periodo de enfriamiento” exigido en el artículo 17.3 del Reglamento (UE) nº 537/2014, de 16 de abril de 2014, (RUE) en relación con la auditoría de ejercicios posteriores al 2020; o si, por el contrario, no resulta de aplicación tal “periodo de enfriamiento”, al no haberse agotado el periodo máximo de contratación de acuerdo con el artículo 41.1 del RUE, por lo que en esos ejercicios posteriores a 2020 ya podría la sociedad de auditoría ser nombrada como auditora de esa misma entidad, con todas las cautelas aplicables conforme al régimen de amenazas y salvaguardas.

### **Contestación emitida:**

Sobre esta situación, debe tenerse en cuenta, en primer lugar, que en casos como el planteado de existencia de incertidumbres sobre la duración de los encargos y periodos de contratación de los auditores de cuentas en EIP, la determinación de dichas circunstancias corresponde al supervisor de cada Estado miembro, de acuerdo con lo previsto en el artículo 17.8 del RUE. Dicho artículo establece:

*"17.8. A efectos del presente artículo, la duración del encargo de auditoría se calculará a partir de la fecha del primer ejercicio cubierto por el contrato de auditoría en el que se haya designado por primera vez al auditor legal o sociedad de auditoría para que realice auditorías legales consecutivas de la misma entidad de interés público.*

*A efectos del presente artículo, una sociedad de auditoría incluirá a las demás sociedades que esta haya adquirido o con las que se haya fusionado. En caso de existir incertidumbre acerca de la fecha en que el auditor legal o la sociedad de auditoría empezó a realizar auditorías legales consecutivas para la entidad de interés público, por ejemplo por haberse producido fusiones, adquisiciones o cambios en la estructura de propiedad, el auditor legal o la sociedad de auditoría las*



*comunicará de inmediato a la autoridad competente, que determinará en última instancia la fecha pertinente a efectos del párrafo primero."*

La normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas a tener en cuenta en la situación planteada es la siguiente:

a.- El artículo 17.3 del RUE:

*"Una vez transcurrido el período de duración máxima de los encargos contemplado en el apartado 1, párrafo segundo, o en el apartado 2, letra b), o una vez transcurrido el período de los encargos con sus prórrogas de conformidad con los apartados 4 o 6, ni el auditor legal o sociedad de auditoría ni, en su caso, ninguno de los miembros de las redes de estos dentro de la Unión, podrán realizar la auditoría legal de la misma entidad de interés público hasta que hayan transcurrido cuatro años."*

b.- El artículo 41.1 del RUE:

*"1. A partir del 17 de junio de 2020, una entidad de interés público no asumirá ni prorrogará un encargo de auditoría con un auditor legal o una sociedad de auditoría si dicho auditor o dicha sociedad de auditoría han estado prestando servicios de auditoría a la citada entidad de interés público durante 20 años o más consecutivos en la fecha de entrada en vigor del presente Reglamento."*

Asimismo, debe tenerse en cuenta lo indicado a este respecto en la guía publicada por COESA "Duration of the audit engagement", documento adoptado el 28 de noviembre de 2019 (CEAOB 2019-041); que en sus apartados 1 y 9 establece (traducción no oficial):

***"1. ¿Cómo se calcula la duración del encargo de auditoría? ¿Cómo debe considerarse a la red del auditor o sociedad de auditoría en la duración del encargo de auditoría?"***

*La duración del encargo de auditoría se calcula desde el primer ejercicio incluido en la carta de encargo en el que el auditor o sociedad de auditoría (en adelante, auditor) fue inicialmente nombrado para llevar a cabo auditorías consecutivas de una misma EIP.*

*Siguiendo la interpretación literal del artículo 17.8, esta duración se interrumpirá si el auditor deja de auditar a la EIP o si la entidad deja de tener la condición de EIP. Si la duración del encargo se interrumpe, volverá a contar desde el principio y no continuará cuando vuelva a nombrarse al auditor o cuando la entidad adquiere otra vez la condición de EIP, excepto – cuando sea aplicable- en los casos en que la sociedad de auditoría es adquirida o se fusiona con otra entidad de auditoría que continúe prestando el servicio de auditoría a dicha entidad (ver pregunta 8)*

*Si se nombra a más de un auditor el cálculo se aplicará a cada auditor de forma separada.*

*La duración máxima del encargo de auditoría se aplica solo a la EIP individual y al auditor y no afecta a otras entidades de la red. Sin embargo, tras la finalización de*



*la duración máxima del encargo, ni el auditor ni un miembro de su red dentro de la Unión Europea podrá asumir la auditoría legal de la misma EIP durante el periodo de enfriamiento de cuatro años.*

*En relación con ambos, el cálculo de la duración máxima del encargo y el periodo de enfriamiento, se anima a las autoridades nacionales a vigilar de cerca el cumplimiento por los auditores con la intención y espíritu de los requerimientos de rotación y enfriamiento, dentro de lo establecido por la legislación nacional. Esto incluye centrarse en auditores, sociedades de auditoría o redes que puedan ser parte de una construcción legal que tenga por objeto eludir estas obligaciones.*

*Considerando el espíritu y el propósito del Reglamento de evitar la amenaza de familiaridad al implementar los requisitos de rotación, se recomienda considerar que si un auditor deja de prestar servicios de auditoría para una EIP durante un periodo más corto que cuatro años (denominado periodo de enfriamiento) y es nombrado otra vez para prestar servicios de auditoría a la misma EIP tras la interrupción, el cálculo de la duración máxima no debe volver a contar desde el inicio. Por el contrario, el número de años durante los que el auditor ha estado prestando servicios a la EIP antes de la interrupción debería añadirse a los años de prestación de servicios de auditoría a la misma EIP tras la interrupción.”*

## **9. ¿Cómo se aplican las disposiciones del artículo 41 del Reglamento?**

*Los apartados 1 y 2 del artículo 41 establecen la duración máxima de ciertos encargos de auditoría. Estos apartados se aplican con independencia de las opciones ejercidas por los Estados Miembros respecto a la extensión de la duración del encargo de auditoría.*

*Por el contrario, según el apartado 3 del artículo 41, la extensión de la duración máxima del encargo de auditoría en caso de licitación pública (artículo 17.4.a) del Reglamento) o en caso de nombramiento de más de un auditor (artículo 17.4.b) del Reglamento) se considerará según lo previsto en la respectiva normativa nacional del Estado miembro.*

*La expresión “asumir” o “renovar” debe entenderse como el nombramiento del auditor siempre y cuando dicho nombramiento se refiera a los estados financieros correspondientes a un ejercicio económico que comience antes del 17 de junio de 2020 o de 2023, respectivamente.*

*El periodo de enfriamiento previsto en el artículo 17.3 del Reglamento será también de aplicación cuando se apliquen las disposiciones del artículo 41.*

*Para el cálculo de la duración máxima del encargo de auditoría de acuerdo con este artículo, las entidades se consideran EIP desde el momento en que cumplen los criterios de entidad cotizada, institución de crédito o entidad aseguradora establecidos en la normativa europea, con independencia de cuando se ha definido como EIP bajo la normativa europea.*

*A los efectos de este artículo y para computar el número de años que el auditor ha estado prestando servicios de auditoría a la EIP, se considerarán los ejercicios económicos cerrados a la fecha de entrada en vigor del Reglamento.*



a) *Aplicación del artículo 41.1.*

*Se aplica a auditores que a la fecha de entrada en vigor del Reglamento (es decir, 16 de junio de 2014) han estado prestando servicios ininterrumpidos de auditoría a la EIP durante 20 años consecutivos o más.*

*Cuando el comienzo del primer ejercicio económico incluido en el encargo de auditoría sea anterior a o el 16 de junio de 1994, la entidad auditada no podrá renovar o asumir un encargo de auditoría con la sociedad de auditoría o el auditor para ejercicios que comiencen el 17 de junio de 2020 o más tarde.*

b) *Aplicación del artículo 41.2.*

*Se aplica a auditores que a la fecha de entrada en vigor del Reglamento (es decir, 16 de junio de 2014) han estado prestando servicios ininterrumpidos de auditoría a la EIP durante 11 años consecutivos o más y menos de 20.*

*Cuando el comienzo del primer ejercicio económico incluido en el encargo de auditoría sea entre el 17 de junio de 1994 y el 16 de junio de 2003, la entidad auditada no podrá renovar o asumir un encargo de auditoría con la sociedad de auditoría o el auditor para ejercicios que comiencen el 17 de junio de 2023 o más tarde*

c) *Aplicación del artículo 41.3.*

*Según se ha indicado anteriormente, la aplicación del artículo 41.3 del Reglamento considera la extensión de la duración máxima del encargo de auditoría en caso de licitación pública (artículo 17.4.a) del Reglamento) o en caso de auditoría conjunta (artículo 17.4.b) del Reglamento) adoptada por el correspondiente Estado miembro.*

*Cualquier encargo que fuera asumido antes del 16 de junio de 2014 y que continúe en vigor el 17 de junio de 2016, distinto de los referidos en los apartados 1 y 2 del artículo 41, puede permanecer en vigor hasta la respectiva duración máxima nacional que podrá ser prolongada mediante licitación pública o mediante el nombramiento simultáneo de más de un auditor.”*

En el supuesto planteado, atendiendo a las circunstancias concurrentes en el caso expuesto, a lo establecido en los artículos del RUE citados y a los criterios contenidos en la Guía de COESA transcritos, puede deducirse lo siguiente:

a.- En este supuesto la sociedad de auditoría ha auditado a la entidad A desde 1990 hasta 2017. Y ello aplicando el régimen transitorio previsto en el artículo 41.1 del RUE, que permitiría extender su nombramiento hasta 2020, si bien no agotó el periodo transitorio previsto para estos supuestos, sino que dejó de auditar dicha sociedad en los ejercicios 2018 a 2020.

b.- De acuerdo con los criterios de la Guía COESA, el periodo de enfriamiento establecido en el artículo 17.3 del RUE resulta de aplicación al periodo transitorio regulado en el artículo 41 de dicho Reglamento, conforme a lo indicado en el apartado 9 de la Guía COESA: “The cooling-off period foreseen in Article 17.3 of the Regulation will also be applicable when the transitional provisions of Article 41 apply”.



Asimismo, cuando se produce una interrupción en el periodo de contratación de un auditor con una EIP, por un período inferior al de enfriamiento, como es el caso ahora planteado (tres años, cuando el periodo de enfriamiento es de cuatro años), en el supuesto de volver a ser contratado ese mismo auditor deberá computarse el periodo anterior inicialmente contratado a efectos de determinar el periodo máximo de contratación, no iniciándose un nuevo período de contratación.

c.- Por tanto, atendiendo a lo anterior, en el supuesto planteado, en el que la sociedad de auditoría ha auditado la entidad A desde 1990 hasta 2017, podrían plantearse dos opciones:

i.- Que al no haber agotado el periodo máximo de contratación, el cual, incluido el periodo transitorio, se extendería hasta 2020, podría entenderse que se habría producido una interrupción en el contrato por parte de la sociedad de auditoría desde el ejercicio 2017 a 2020, por lo que dicha sociedad de auditoría podría volver a contratar la auditoría con esta entidad por el número de ejercicios restantes de su periodo máximo de contratación (tres años restantes). Es decir, según esta opción la sociedad de auditoría podría ser nombrada auditora para los ejercicios 2021 a 2023, ejercicio este último en el que se completaría el período máximo de contratación y a partir del cual ya debería guardar un periodo de enfriamiento de 4 años.

Ahora bien, esta opción implicaría contratar los ejercicios 2021 a 2023, ejercicios que ya no estarían comprendidos dentro del periodo transitorio establecido en el artículo 41.1 del RUE, que es el supuesto aplicable a la situación de la sociedad de auditoría en este caso: *“A partir del 17 de junio de 2020, una entidad de interés público no asumirá ni prorrogará un encargo de auditoría con un auditor legal o una sociedad de auditoría si dicho auditor o dicha sociedad de auditoría han estado prestando servicios de auditoría a la citada entidad de interés público durante 20 años o más consecutivos en la fecha de entrada en vigor del presente Reglamento”*.

Por tanto, esta opción excedería los límites temporales establecidos en el periodo transitorio regulado en el RUE (que no podría ir más allá del ejercicio 2020), por lo que habría que desecharla al no resultar coherente con el régimen de contratación y límites temporales previstos a estos efectos en el RUE.

ii.- Que atendiendo al criterio de la Guía COESA el “periodo de enfriamiento” resulta aplicable en el periodo de transitorio, de forma que, en el caso planteado, a la sociedad de auditoría, que ha estado tres ejercicios sin auditar a la entidad A, le restaría un ejercicio más para cumplir la totalidad del citado período de enfriamiento. De forma que, en el ejercicio 2021 no podría ser nombrada auditora de esta entidad, siendo éste el último ejercicio del periodo de enfriamiento, y pudiendo ya en el 2022 acceder al nombramiento de auditor en esta entidad.

6.- En consecuencia, este Instituto, atendiendo a las circunstancias concretas del supuesto planteado en el escrito remitido, de conformidad con lo establecido en la normativa vigente (RUE y LAC), y a los criterios indicados en la guía publicada por COESA “Duration of the audit engagement”, documento adoptado el 28 de noviembre de 2019 (CEAOB 2019-041), considera lo siguiente:

- a) El periodo de enfriamiento establecido en el artículo 17.3 del RUE resulta de aplicación en el periodo transitorio de contratación regulado en el artículo 41 de dicho Reglamento.



- b) En el caso planteado, la sociedad de auditoría deberá guardar un ejercicio más, el 2021, de enfriamiento con la entidad en cuestión para completar la totalidad de dicho período, pudiendo volver a ser nombrada auditora de esta entidad en el ejercicio 2022, en el que podrá iniciarse ya un nuevo periodo de contratación.

## **7. CONSULTA SOBRE LA OBLIGACION DE ROTACION EN UN CASO DE ESCISION DE LA ENTIDAD AUDITADA.**

### **Consulta planteada:**

La consulta se refiere al periodo máximo de duración de un encargo de auditoría de acuerdo con el artículo 41 del Reglamento UE nº 537/2014 (RUE) en relación con el supuesto concreto planteado de un contrato de auditoría con una entidad de interés público (EIP).

El supuesto planteado se refiere a una situación que puede resumirse de la forma siguiente:

- a.- Entidad A, quien viene siendo auditada por una sociedad de auditoría desde 2002.
- b.- Dicha entidad A se escinde en el año 2011, segregando activos y pasivos que se transfieren a una nueva entidad B, a la que se traspasa su actividad empresarial fundamental y en la que la mayor parte de los miembros de los órganos de administración y dirección provienen y coinciden con los de la entidad A.
- c.- La nueva entidad B sigue siendo auditada por la misma sociedad de auditoría hasta la actualidad.

En este supuesto, la sociedad de auditoría considera que, por aplicación de los artículos 17 y 41 del RUE y 40 de la LAC y atendiendo a los criterios recogidos tanto en la guía publicada por COESA, de fecha 28 de noviembre de 2019, como en las consultas publicadas por este Instituto en su Boletín Oficial relativas a esta materia, puede entenderse que la nueva entidad B es una continuidad de la anterior entidad A, por lo que llevaría prestando los servicios de auditoría a dicha entidad desde 2002. Y en este sentido resultaría de aplicación a dicho supuesto lo establecido en el artículo 41.2 del RUE, de forma que la sociedad de auditoría podría ser nombrada auditora de la entidad B hasta el ejercicio 2023, siempre que se produjera el nombramiento y contratación del auditor con anterioridad al 17 de junio de 2023.

### **Contestación emitida:**

Sobre esta situación, debe tenerse en cuenta que cuando surgen dudas acerca de la fecha y plazo de contratación por ejemplo en casos como el planteado, de fusión o transformación societarias, tanto de las entidades auditadas como de las sociedades de auditoría, su determinación corresponde al supervisor de cada Estado miembro, de acuerdo con lo previsto en el artículo 17.8 del RUE. Dicho artículo establece:

*"17.8. A efectos del presente artículo, la duración del encargo de auditoría se calculará a partir de la fecha del primer ejercicio cubierto por el contrato de auditoría en el que se haya designado por primera vez al auditor legal o sociedad de auditoría para que realice auditorías legales consecutivas de la misma entidad de interés público.*

*A efectos del presente artículo, una sociedad de auditoría incluirá a las demás sociedades que esta haya adquirido o con las que se haya fusionado. En caso de existir incertidumbre acerca de la fecha en que el auditor legal o la sociedad de*



auditoría empezó a realizar auditorías legales consecutivas para la entidad de interés público, por ejemplo por haberse producido fusiones, adquisiciones o cambios en la estructura de propiedad, el auditor legal o la sociedad de auditoría las comunicará de inmediato a la autoridad competente, que determinará en última instancia la fecha pertinente a efectos del párrafo primero."

3.- En este sentido, este Instituto, atendiendo a las circunstancias concretas del supuesto planteado en el escrito remitido y siempre que se den tales circunstancias, de conformidad con lo dispuesto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas aplicable (RUE y LAC), y los criterios indicados en la guía publicada por COESA "Duration of the audit engagement", documento adoptado el 28 de noviembre de 2019 (CEAOB 2019-041) y en las consultas publicadas en el BOICAC sobre esta materia, a los que se alude en el escrito remitido, considera lo siguiente:

a) A efectos de lo establecido en el artículo 17.8 y 41 del RUE la nueva entidad B debe considerarse como continuidad de la anterior entidad A (al ser B una escisión de A), por lo que la fecha inicial de contratación a tener en cuenta a efectos del período máximo de contratación de la sociedad de auditoría por la nueva entidad B será el ejercicio 2002, al ser este ejercicio el primero en que fue auditada la entidad A por dicha sociedad de auditoría.

b) Por tanto, la sociedad de auditoría podría ser nombrada y contratada para realizar la auditoría de la nueva entidad B hasta el ejercicio 2023, siempre y cuando el nombramiento y contratación se realizase con anterioridad al 17 de junio de 2023.

## **8. CONSULTA SOBRE LA OBLIGACION DE ROTACION EN UN CASO DE REORGANIZACION EMPRESARIAL DE LA ENTIDAD AUDITADA.**

**Consulta planteada:** Se ha recibido escrito de una sociedad de auditoría por el que se solicita la conformidad o no de este Instituto con los criterios manifestados por dicha sociedad en relación con el supuesto concreto planteado, relativo a la duración de un contrato de auditoría con una entidad de interés público (EIP) y el inicio del periodo máximo de duración de este contrato, de acuerdo con lo dispuesto sobre esta materia en la normativa vigente.

A este respecto, este Instituto debe señalar lo siguiente:

1.- El supuesto planteado se refiere a una situación que, en base a los datos que figuran en el escrito remitido, pueden resumirse de la siguiente forma:

a.- Entidad A, que viene siendo auditada por la sociedad de auditoría desde 1989 y cotiza sus títulos en el mercado de valores desde 1993.

b.- Entidad B, que no es EIP y es auditada también por la sociedad de auditoría, desde el año 1989.

c.- Existe un grupo P, que consolida desde 2002, en el que se encuentran integradas las entidades A y B, cuya sociedad dominante es P (o G).



d.- La sociedad de auditoría viene auditando al grupo P y a todas las entidades componentes de este grupo desde 1989.

e.- En el ejercicio 2016 se produce una reorganización del grupo de sociedades, por el que se traspasan actividades de sociedades del grupo, entre ellas de la entidad B, a la entidad A, mediante aportaciones no dinerarias, aumentando el capital de esta última.

f.- En el ejercicio 2017 se produce la fusión inversa de las entidades A y B, de forma que A se extingue; B absorbe a A y además cambia su denominación social, pasando a llamarse entidad A.

g.- En relación con los órganos de administración de las entidades P, A y B, puede concluirse, en base a los datos remitidos, que gran número de los miembros de dichos órganos en las diferentes entidades son coincidentes; y en particular, los miembros del órgano de administración de A en el ejercicio 2016, una vez modificado, son los mismos que los de la entidad B (nueva A) a partir de 2017.

En este supuesto, a sociedad de auditoría considera que la sociedad B (la nueva A) deviene por primera vez en EIP en el ejercicio 2017, al ser ese año en el que por primera vez se admiten a cotización sus acciones, y que esa sociedad B (la antigua) era significativamente mayor en términos de activos y ventas en relación con la sociedad A (antigua) en el momento de la fusión; por lo que entiende que el inicio del periodo para el cómputo del plazo de duración máxima del contrato de auditoría para esta sociedad sería el ejercicio 2017.

#### **Contestación emitida:**

2.- Sobre esta situación, debe tenerse en cuenta que cuando surgen dudas acerca de la fecha y plazo de contratación por ejemplo en casos como el planteado, de fusión o transformación societarias, tanto de las entidades auditadas como de las sociedades de auditoría, su determinación corresponde al supervisor de cada Estado miembro, de acuerdo con lo previsto en el artículo 17.8 del RUE. Dicho artículo establece:

*"17.8. A efectos del presente artículo, la duración del encargo de auditoría se calculará a partir de la fecha del primer ejercicio cubierto por el contrato de auditoría en el que se haya designado por primera vez al auditor legal o sociedad de auditoría para que realice auditorías legales consecutivas de la misma entidad de interés público.*

*A efectos del presente artículo, una sociedad de auditoría incluirá a las demás sociedades que esta haya adquirido o con las que se haya fusionado. En caso de existir incertidumbre acerca de la fecha en que el auditor legal o la sociedad de auditoría empezó a realizar auditorías legales consecutivas para la entidad de interés público, por ejemplo por haberse producido fusiones, adquisiciones o cambios en la estructura de propiedad, el auditor legal o la sociedad de auditoría las comunicará de inmediato a la autoridad competente, que determinará en última instancia la fecha pertinente a efectos del párrafo primero."*



3.- Asimismo, debe tenerse en cuenta lo indicado a este respecto en la guía publicada por COESA “Duration of the audit engagement”, documento adoptado el 28 de noviembre de 2019 (CEAOB 2019-041); que en su apartado A.8, establece:

***“How do the mergers and acquisitions affect the calculation of the maximum duration of the audit engagement?”***

*The second subparagraph of Article 17.8 of the Regulation aims at preventing the circumvention of rotation requirements. Disregarding changes of the form of the auditor’s legal entity following mergers or acquisitions the focus must be placed on the economic or actual continuity of the auditor in substance. This approach ensures the effectiveness of EU Law and achieves the rationale of the rotation requirements, that is, the promotion of the independence and the avoidance of conflicts of interest derived from the familiarity threat. This rationale is also consistent with the approach of substance over form, according to which the economic substance and its concrete effects precedes the formal legal design (of previous mergers/acquisitions). Therefore, the duration of the engagement in case of mergers and acquisitions of audit firms should count from the original audit engagement carried out by one of the merged audit firms, that is, regardless the effect of the merger or as if the merger has not taken place. In case of a merger of a PIE with (an)other entity/ies, if the auditor of the absorbent entity or the new entity created after the merger was the auditor of any of the PIEs involved in the merger, the duration of the engagement should count from the original audit engagement of the PIEs involved in the merger. The same criteria will be applicable to acquisitions, demergers and other changes in ownership structure.*

*However, in the event of uncertainties in the context of such restructurings, auditor shall immediately report such uncertainties to the national competent authority, which shall discuss and ultimately determine the relevant date of the beginning of an audit engagement for the maximum duration of a given audit engagement on a case-by-case basis and by considering the approach of substance over form.*

*This applies both to auditors and PIEs.<sup>i</sup>”*

A efectos de facilitar la comprensión de lo dispuesto en la guía publicada por COESA se incluye la traducción realizada por el ICAC de lo dispuesto en los apartados de dicha guía reproducidos en los párrafos anteriores:

***“¿Cómo afectan las fusiones y adquisiciones al cálculo de la duración máxima del encargo de auditoría?”***

*El segundo párrafo del artículo 17.8 del Reglamento trata de evitar la elusión de los requerimientos de rotación. Sin tener en cuenta los cambios en la forma de la entidad legal del auditor como consecuencia de fusiones o adquisiciones debe prestarse atención a la continuidad económica o real del auditor. Este enfoque*



*asegura la efectividad de la legislación europea y alcanza la razón fundamental de los requerimientos de rotación, que es, la promoción de la independencia y la ausencia de conflictos de interés derivados de la amenaza de familiaridad. Esta razón fundamental es también consistente con el enfoque de fondo sobre forma, de acuerdo con el cual el fondo económico y sus efectos concretos preceden al diseño formal y legal (de fusiones o adquisiciones previas).*

*De esta manera, la duración del encargo en caso de fusiones y adquisiciones de sociedades de auditoría debería contar desde que el encargo original de auditoría se ha llevado a cabo por una de las entidades fusionadas, es decir, sin considerar el efecto de la fusión o como si la fusión no hubiera tenido lugar.*

***En el caso de fusión de una EIP con otra u otras entidades, si el auditor de la entidad absorbente o de la nueva entidad creada tras la fusión era el auditor de alguna de las EIPs que han participado en la fusión, la duración del encargo debe contar desde el encargo inicial de las EIPs involucradas en la fusión. El mismo criterio se aplicará a adquisiciones, escisiones y otros cambios en la estructura de propiedad.***

*Sin embargo, en el caso de incertidumbres en el contexto de estas reestructuraciones, el auditor informará inmediatamente a la autoridad competente nacional de dichas incertidumbres, que debatirá y decidirá en última instancia la fecha de comienzo del encargo de auditoría a efectos de la duración máxima del encargo caso a caso y considerando el enfoque de fondo sobre forma.*

***Esto aplica tanto a los auditores como a las EIPs***.

4.- En el supuesto planteado, atendiendo a los datos antes citados de dicho supuesto y a los criterios indicados en la Guía COESA "Duration of the audit engagement", sobre la duración del encargo, antes transcrito, habrá de tenerse en cuenta lo siguiente:

- a.- Las entidades A y B han sido auditadas por la sociedad de auditoría, al menos desde 1989.
- b.- Ambas sociedades están dominadas por una misma entidad.
- c.- El grupo al que pertenecen ambas sociedades ha sido auditado también por la sociedad de auditoría, debiendo aclararse que dicho grupo de sociedades tenía la consideración de EIP hasta el ejercicio 2015, dado que hasta ese ejercicio un grupo de sociedades tenía la consideración de EIP, de acuerdo con la normativa de auditoría de sus cuentas anuales, cuando formase parte de él una entidad que tuviese tal consideración, como era el caso de la sociedad A. En el año 2015 se modificó el artículo 15 del Reglamento de Auditoría de Cuentas, de forma que los grupos de sociedades en los que se integrase una sociedad EIP sólo serían considerados EIP, si la sociedad dominante tenía tal condición, a diferencia de la regulación anterior según la cual los grupos serían EIP por el sólo hecho de que una EIP formase parte de él.



d.- Los miembros de los órganos de administración de ambas entidades A y B coinciden. Según los datos remitidos los administradores de A en 2016 son los mismos de B en 2017 y siguientes.

e.- En el ejercicio 2016 se produce una operación de reestructuración empresarial que da lugar a la fusión de las entidades A (EIP desde 1993) y B (no EIP), en una nueva entidad que se denomina A y que comienza a cotizar desde el ejercicio 2017.

En conclusión, a tenor de los datos antes referidos, es evidente que existe una larga relación de prestación de servicios entre la sociedad de auditoría y las entidades A y B y el grupo P al que estas últimas pertenecen. Asimismo, de estos datos se desprende que la nueva sociedad A (antigua B) puede considerarse como continuidad de la antigua sociedad A y de la sociedad B a efectos de determinar el inicio del periodo de contratación del auditor de cuentas en la nueva sociedad A, de acuerdo con el criterio establecido en el apartado 8 de la Guía de COESA antes transcrito *“en el caso de fusión de una EIP con otra u otras entidades, si el auditor de la entidad absorbente o de la nueva entidad creada tras la fusión era el auditor de alguna de las EIPs que han participado en la fusión, la duración del encargo debe contar desde el encargo inicial de las EIPs involucradas en la fusión. El mismo criterio se aplicará a adquisiciones, escisiones y otros cambios en la estructura de propiedad”*. Por tanto, el inicio del periodo de contratación de la sociedad de auditoría en la nueva Sociedad A (Antigua B) será el de la antigua Sociedad A; es decir, deberá computarse desde el ejercicio 1993 que fue el primer ejercicio en el que dicha Sociedad cotizó en un mercado oficial de valores.

5.- En consecuencia, este Instituto, atendiendo a las circunstancias concretas del supuesto planteado en el escrito remitido, de conformidad con lo establecido en la normativa vigente (RUE y LAC), y a los criterios indicados en las consultas publicadas en el BOICAC sobre esta materia y en la guía publicada por COESA *“Duration of the audit engagement”*, documento adoptado el 28 de noviembre de 2019 (CEAOB 2019-041), considera lo siguiente:

a) A efectos de lo establecido en el artículo 17.8 y 41 del RUE la nueva entidad A (antigua B) debe considerarse como una continuación de la anterior entidad A, al estar esta última involucrada en la fusión y creación de la nueva sociedad. Por tanto, la fecha inicial de contratación a tener en cuenta a efectos del período máximo de contratación de la sociedad de auditoría por la nueva entidad A, será el ejercicio 1993 por ser este el primer ejercicio en que la entidad A (antigua) cotizó en un mercado oficial de valores y en el que ya venía siendo auditada por la sociedad de auditoría.

b) En este sentido, a dicho supuesto le resultaría de aplicación lo previsto en el artículo 41.1 del RUE, al cumplir las condiciones allí exigidas; por lo que la sociedad de auditoría podría ser nombrada y contratada para realizar la auditoría de la nueva entidad A (antes B) hasta el ejercicio 2020, siempre y cuando el nombramiento y contratación se realizase con anterioridad al 17 de junio de 2020.



## 9. CONSULTA SOBRE DETERMINADOS ASPECTOS EN RELACIÓN CON LA CONSIDERACIÓN DE LOS ESTABLECIMIENTOS FINANCIEROS DE CRÉDITO COMO EIPS.

### Consulta planteada:

Se ha recibido escrito en el que se plantean diversas consultas “*Sobre determinados aspectos de la consideración como nuevas entidades de interés público de los establecimientos financieros de crédito*”, como consecuencia de lo dispuesto en el Real Decreto 309/2020, de 11 de febrero, sobre el régimen jurídico de los establecimientos financieros de crédito, planteando en particular las siguientes cuestiones:

*“1. Concretar en qué fechas se considera que se cumplen las condiciones establecidas por la normativa para ser consideradas EIP.*

*2. Confirmar la aplicabilidad del artículo 38 de la LAC en lugar de la disposición adicional séptima de la LAC a los EFC una vez tengan la consideración de EIP.*

*3. Confirmar nuestro entendimiento respecto a la rotación de los auditores principales responsables de los EFC, según el mismo ha sido descrito en los antecedentes de esta consulta.*

*4. Confirmar nuestro entendimiento de que la normativa de independencia aplicable a EIP (LAC y RUE) le sería aplicable a los EFC a partir del 1 de julio de 2020 y solo de forma prospectiva tal y como se ha indicado en los antecedentes.*

*5. Entendemos que la respuesta a la pregunta 3 anterior sería trasladable a las entidades que en el transcurso de un ejercicio salgan a cotizar (mercados oficiales de valores, MAB). Por ejemplo, a una sociedad que salga a cotizar el 1 de mayo de 2020, le aplicaría la normativa de independencia LAC y RUE aplicable a la auditoría de una EIP a partir del 1 de mayo de 2020 de forma prospectiva. “*

### Contestación emitida:

1.- El Real Decreto 309/2020, de 11 de febrero, sobre el régimen jurídico de los establecimientos financieros de crédito y por el que se modifica el Reglamento del Registro Mercantil, aprobado por el Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, y el Real Decreto 84/2015, de 13 de febrero, por el que se desarrolla la Ley 10/2014, de 26 de junio, de ordenación, supervisión y solvencia de entidades de crédito, en su disposición adicional segunda establece:

*“A los efectos exclusivos de lo dispuesto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, los establecimientos financieros de crédito tendrán la consideración de entidades de interés público, debiendo someter sus cuentas anuales a la auditoría de cuentas prevista en el artículo 1.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.*

*Será de aplicación a los auditores de cuentas de los establecimientos financieros de crédito lo dispuesto en la disposición adicional séptima de la Ley 22/2015, de 20 de julio. La obligación de informar que allí se establece se entenderá referida al Banco de España”.*



Dicho Real Decreto, en su disposición final quinta, establece que esta disposición entrará en vigor el 1 de julio de 2020. Por tanto, los establecimientos financieros de crédito (EFC) tendrán la consideración de entidades de interés público (EIP) a efectos de lo dispuesto en la normativa de auditoría de cuentas a partir del 1 de julio de 2020.

2.- La normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas a tener en cuenta en relación con las cuestiones planteadas es la siguiente:

El artículo 17 del Reglamento UE nº 537/2014, de 16 de abril de 2014, en particular sus apartados 7 y 8:

*“7. Los principales socios auditores responsables de la realización de la auditoría legal deberán dejar de participar en la auditoría legal de la entidad auditada, a más tardar, a los siete años de la fecha de su designación. No podrán participar de nuevo en la auditoría legal de esa entidad antes de que hayan transcurrido tres años desde la fecha en que cesó su participación.*

*No obstante, los Estados miembros podrán exigir que los principales socios auditores responsables de la realización de la auditoría legal dejen de participar en la auditoría legal de la entidad auditada antes de que hayan transcurrido siete años desde la fecha de su respectiva designación.*

*El auditor legal o la sociedad de auditoría establecerá un mecanismo adecuado de rotación gradual del personal de mayor antigüedad involucrado en la auditoría legal, que incluirá al menos a las personas registradas como auditores legales.*

*El mecanismo de rotación gradual se aplicará de manera escalonada a los miembros del equipo, y no a la totalidad del equipo que realiza el encargo. Guardará proporción con la escala y la complejidad de las actividades del auditor legal o la sociedad de auditoría. El auditor legal o la sociedad de auditoría deberá ser capaz de demostrar a la autoridad competente que este mecanismo se aplica eficazmente y que se ajusta a la escala y la complejidad de sus actividades.*

*8. A efectos del presente artículo, la duración del encargo de auditoría se calculará a partir de la fecha del primer ejercicio cubierto por el contrato de auditoría en el que se haya designado por primera vez al auditor legal o sociedad de auditoría para que realice auditorías legales consecutivas de la misma entidad de interés público.*

*A efectos del presente artículo, una sociedad de auditoría incluirá a las demás sociedades que esta haya adquirido o con las que se haya fusionado.*

*En caso de existir incertidumbre acerca de la fecha en que el auditor legal o la sociedad de auditoría empezó a realizar auditorías legales consecutivas para la entidad de interés público, por ejemplo por haberse producido fusiones, adquisiciones o cambios en la estructura de propiedad, el auditor legal o la sociedad de auditoría las comunicará de inmediato a la autoridad competente, que determinará en última instancia la fecha pertinente a efectos del párrafo primero.”*

El artículo 40 de la LAC, sus apartados 1 y 2:

*“1. En relación con la duración del contrato de auditoría, se aplicará lo establecido en el artículo 17 del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril, en particular lo dispuesto en los apartados 3, 5, 6 y 8. Adicionalmente, la duración mínima del período inicial de contratación de auditores de cuentas en entidades de interés público no podrá ser inferior a tres años, no pudiendo exceder el período total de contratación, incluidas las prórrogas, de la duración máxima de diez años establecida en el artículo 17 del citado Reglamento. No obstante, una vez finalizado*



*el período total de contratación máximo de diez años de un auditor o sociedad de auditoría, podrá prorrogarse dicho periodo adicionalmente hasta un máximo de cuatro años, siempre que se haya contratado de forma simultánea al mismo auditor o sociedad de auditoría junto a otro u otros auditores o sociedades de auditoría para actuar conjuntamente en este período adicional.*

*Durante el periodo inicial, o del período de prórroga del contrato inicial, no podrá rescindirse el contrato sin que medie justa causa, no pudiendo ser consideradas como tales las divergencias de opiniones sobre tratamientos contables o procedimientos de auditoría. En todo caso, los auditores de cuentas y la entidad auditada deberán comunicar al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la rescisión del contrato de auditoría.*

*2. En relación con la rotación de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 17.7 del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril, en particular lo establecido en los párrafos tercero y cuarto. Adicionalmente, una vez transcurridos cinco años desde el contrato inicial, será obligatoria la rotación de los auditores principales responsables del trabajo de auditoría, debiendo transcurrir en todo caso un plazo de tres años para que dichas personas puedan volver a participar en la auditoría de la entidad auditada, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 17.7, párrafo primero, del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril.”*

3.- En relación con la primera cuestión planteada, sobre “*en qué fechas se considera que se cumplen las condiciones establecidas por la normativa para ser consideradas EIP*”, a efectos del periodo máximo de contratación, hay que remitirse al criterio indicado por el CEAOB en su guía del 28 de noviembre de 2019, coincidente por otra parte con lo expresado por este Instituto en consultas publicadas acerca de supuestos en los que se trataba esta situación.

El apartado A.5 de dicha guía de COESA indica (traducción no oficial):

#### **“5. ¿Cuándo adquiere una entidad la condición de EIP?**

*A efectos de la Directiva y el Reglamento, las entidades son EIP desde que cumplen el criterio de entidad cotizada, institución de crédito o entidad aseguradora establecido en la legislación europea. En la práctica esto implica, por ejemplo, que una entidad cotizada adquiere la condición de EIP desde el momento en que sus acciones están admitidas a cotización en un mercado regulado de la Unión Europea, con independencia de cuando se hayan definido como EIP en la normativa europea.*

*Además, los Estados miembros pueden designar otras entidades como EIP según la legislación nacional. Estas entidades se considerarán EIPs cuando cumplan los criterios establecidos por dicho Estado miembro.*

*En el caso particular de una entidad que adquiere la condición de EIP durante un ejercicio financiero, por ejemplo, por la admisión de sus valores a cotización en un mercado regulado, el cálculo de la duración máxima del encargo de auditoría comenzará el primer ejercicio en que la entidad era EIP en la fecha de información, es decir en la fecha de cierre de los estados financieros.”*



De acuerdo con dicho criterio, en estos supuestos, a efectos de determinar la obligación de rotación, el inicio del periodo será el del primer ejercicio del encargo del auditor en que la entidad en cuestión cumpliera las condiciones establecidas por la normativa (europea o nacional) para tener la consideración de EIP, y ello independientemente del momento en que fuese incorporada la definición de entidad de interés público a la normativa.

En el supuesto de los EFC, el inicio del periodo será desde el ejercicio en que la entidad en cuestión fue autorizada a operar como EFC por el Banco de España. Los establecimientos financieros de crédito nacieron como una nueva categoría de entidad financiera en 1994 regulados en la disposición adicional primera de la Ley 3/1994, de 14 de abril, y su régimen jurídico se desarrolló por el Real Decreto 692/1996, de 26 de abril. Estos EFC no han modificado su naturaleza jurídica a raíz de la entrada en vigor del Real Decreto 309/2020, tal y como ha manifestado el Banco de España a una consulta realizada por este Instituto sobre esta cuestión, por lo que en estos supuestos resulta aplicable el régimen transitorio regulado en el artículo 41 del RUE, en la medida en que en cada caso concurren las circunstancias previstas en dicho artículo.

4.- En la cuestión número 2, el consultante considera que a los EFC les resultará de aplicación el artículo 38 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC), en lugar de su disposición adicional séptima, a partir del 1 de julio de 2020. A este respecto, debe indicarse que a las EIP les resulta de aplicación, tanto lo dispuesto en el artículo 38 de la LAC, como también parte de lo establecido en la disposición adicional séptima de dicha ley, en particular lo dispuesto en su párrafo primero de dicha disposición adicional, no así su párrafo segundo, que viene a coincidir con lo regulado en el artículo 12 del Reglamento UE 537/2014 (RUE). Hay que recordar que el párrafo primero de la citada disposición adicional séptima de la LAC establece:

*“Adicionalmente a lo establecido en el artículo 38 de esta Ley, 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, a los efectos de recabar de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría cuanta información resulte necesaria para el ejercicio de las mencionadas competencias.”*

Por tanto, en relación con esta cuestión este Instituto entiende que los EFC estarán sujetos, a partir del 1 de julio de 2020, a lo dispuesto tanto en el artículo 38 de la LAC como en la disposición adicional séptima de dicha ley que resulte de aplicación a cualquier EIP, al tener tal consideración a partir de la citada fecha.

5.- En la cuestión número 3, sobre la rotación de los auditores principales responsables de los EFC, se plantea la duda sobre si a estos efectos en el cómputo de los ejercicios auditados por el auditor principal deben incluirse únicamente los ejercicios a partir en que el EFC fue calificado como EIP (1 de julio de 2020) o también los ejercicios anteriores a dicha fecha auditados por este mismo auditor.

A este respecto, debe tenerse en cuenta que el artículo 40.2 de la LAC establece:

*“2.... Adicionalmente, una vez transcurridos cinco años desde el contrato inicial, será obligatoria la rotación de los auditores principales responsables del trabajo de auditoría, debiendo transcurrir en todo caso un plazo de tres años para que dichas*



*personas puedan volver a participar en la auditoría de la entidad auditada, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 17.7, párrafo primero, del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril.”*

Asimismo, hay que advertir que COESA en su guía de 28 de noviembre de 2019 se ha pronunciado sobre esta cuestión de la siguiente forma:

***“6 ¿Cuáles son las condiciones para la rotación del socio auditor clave? ¿Pueden los socios de auditoría clave después de su cese convertirse en revisores de control de calidad del trabajo para el mismo trabajo de auditoría? ¿Se requiere que los revisores de control de calidad del compromiso roten?”***

*El artículo 2.16 de la Directiva define socios clave de auditoría de la siguiente manera:*

- A) El (los) auditor (es) legal (es) designado (s) por una firma de auditoría para un trabajo de auditoría particular como el principal responsable de llevar a cabo la auditoría legal en nombre de la firma de auditoría; o*
- B) En el caso de una auditoría de grupo, al menos la auditoría legal a nivel del grupo y los auditores legales designados como los principales responsables a nivel de filiales importantes; o*
- C) Los auditores legales que firman el informe de auditoría.*

*El socio auditor clave cesará su participación en la auditoría legal de la entidad auditada a más tardar siete años después de la fecha del nombramiento. No es necesario incluir años de participación del socio auditor clave en la auditoría antes de que la entidad calificada como PIE.*

*Los Estados miembros pueden aplicar términos más estrictos para el cese del socio auditor clave.*

*El socio auditor clave no deberá participar en la auditoría legal de la entidad auditada antes de que hayan transcurrido tres años después de su cese.”*

A este respecto, de acuerdo con el artículo 40.2 de la LAC “...una vez transcurridos cinco años desde el contrato inicial, será obligatoria la rotación de los auditores principales responsables del trabajo de auditoría, ...”, sin que en esta disposición se distinga entre si cuando se ha realizado la auditoría de las cuentas anuales de la entidad por parte del mismo auditor ésta tenía o no la consideración de EIP. Por tanto, la obligación de rotar se produciría en entidades en las que el auditor principal responsable llevase auditando esa misma entidad de forma consecutiva durante cinco años y en el sexto año (en el que tendría que rotar) tuviese la consideración de EIP, e independientemente de que los cinco años anteriores la entidad hubiese sido o no EIP de acuerdo con la legislación nacional.

En este supuesto debe entenderse que se ha hecho uso de la habilitación prevista en la normativa europea sobre la aplicación de términos más estrictos a este respecto. Y ello para evitar la amenaza de familiaridad originada como consecuencia de una relación prolongada entre auditor y entidad auditada, circunstancia que no depende de si la entidad es o no EIP sino del mantenimiento y continuidad de la prestación del servicio de auditoría durante un periodo de tiempo consecutivo.



6.- En la consulta número 4, el consultante plantea “que la normativa de independencia aplicable a EIP (LAC y RUE) le sería aplicable a los EFC a partir del 1 de julio de 2020 y solo de forma prospectiva”, manifestando que:

*<<Surgen dudas sobre desde cuándo aplicar la normativa de independencia aplicable a las EIP (LAC y RUE), en especial en lo referente a la prestación de servicios incompatibles o prohibidos, preaprobaciones de servicios por parte de la Comisión de Auditoría de la EIP, etc.*

*Entendemos que dicha aplicación no puede ser anterior a la fecha en que una EIP pasa a tener tal consideración, no pudiendo aplicarse de forma retroactiva. Por ello, entendemos que la normativa LAC y RUE es aplicable a los EFC a partir del 1 de julio de 2020. Es decir, que, por ejemplo, los servicios que se presten por el auditor a los EFC hasta el 30 de junio de 2020 se rigen por lo dispuesto en la LAC, pero los prestados a partir del 1 de julio de 2020 -incluyendo los que estén en curso a esa fecha- se registrarán ya por la normativa LAC y RUE en lo aplicable a las EIP>>.*

Este Instituto no está de acuerdo con dicha interpretación por lo siguiente:

De conformidad con el Real Decreto 309/2020, de 11 de febrero, a los EFC le resulta de aplicación lo previsto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas para las EIP a partir del 1 de julio de 2020. Por tanto, las cuentas anuales correspondientes al ejercicio 2020 de los EFC deberán ser formuladas, auditadas y aprobadas de acuerdo con las reglas que se aplican a las Entidades de Interés Público, pues tal es la condición que estas entidades tendrán a la fecha de cierre del ejercicio al que dichas cuentas se refieren.

Por tanto, en la realización de la auditoría de las cuentas anuales del ejercicio 2020 de los EFC será de aplicación la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas exigida para las auditorías de EIP, en todos sus aspectos, también el régimen de independencia regulado en los artículos 39 a 41 de la LAC, puesto que a la fecha de cierre del ejercicio al que se refieren las citadas cuentas auditadas la entidad tendrá la consideración de EIP.

Así se recoge por otra parte en la guía publicada por COESA de 28 de noviembre de 2019, en su apartado A.5 se indica que: “En el caso particular de una entidad que adquiere la condición de EIP durante un ejercicio financiero, por ejemplo, por la admisión de sus valores a cotización en un mercado regulado, el cálculo de la duración máxima del encargo de auditoría comenzará el primer ejercicio en que la entidad era EIP en la fecha de información, es decir en la fecha de cierre de los estados financieros.”

En consecuencia, este Instituto considera que la realización de la auditoría de las cuentas anuales correspondientes al ejercicio 2020 de un EFC estará sujeta a toda la normativa reguladora de la actividad de auditoría aplicable para las EIP, incluido el régimen de independencia previsto para este tipo de entidades. De forma que, por ejemplo, en el caso de que se hubiesen prestado a un EFC alguno de los servicios prohibidos a que se refiere el artículo 5.1 del RUE durante el mismo ejercicio 2020, o incluso si se hubiesen prestado en el ejercicio anterior en el supuesto de que dichos servicios consistiesen en alguno de los referidos en la letra g) del segundo párrafo de dicho artículo 5.1, dicha circunstancia afectará a la posibilidad de realizar la auditoría de las cuentas anuales de ese ejercicio 2020. En ese caso concreto no se podrá realizar la auditoría de las cuentas anuales de 2020 del EFC, pues se incurriría en la prohibición establecida en el artículo 5.1 del RUE.



Y ello no implica una aplicación retroactiva de dicho régimen de independencia, como se señala en la consulta remitida, puesto que no afecta a los trabajos de auditoría realizados con anterioridad, por ejemplo, la auditoría de las cuentas anuales del ejercicio 2019, que estará sujeto al régimen establecido en la LAC para trabajos de auditoría de cuentas de entidades no EIP. Debe tenerse en cuenta a este respecto que el régimen de independencia aplicable a los auditores de cuentas de EIP (en el artículo 5 del RUE) lo que regula es la prohibición de simultanear en un mismo ejercicio la prestación del servicio de auditoría con otros determinados servicios (o en algunos casos, la prestación de determinados servicios en el ejercicio anterior), al establecer que dichos servicios afectan a la independencia del auditor en la realización de su trabajo de auditoría de un determinado ejercicio. Es decir, lo que establece el artículo 5 del RUE es que el auditor de cuentas de una EIP no puede realizar el trabajo de auditoría de las cuentas anuales de un ejercicio al mismo tiempo que presta otros servicios distintos, que se relacionan en el artículo 5.1, a la misma entidad; de forma que en los casos en que al auditor de cuentas se le ofreciera prestar estos otros servicios deberá optar entre prestar dichos servicios o el servicio de auditoría.

Esta es la situación que se pudiera plantear en el caso a que se refiere la consulta, en el que durante los primeros meses del ejercicio 2020 se hubieran prestado otros servicios distintos al EFC, que no estuviesen prohibidos taxativamente por la LAC, y que sin embargo serían servicios prohibidos de acuerdo con el artículo 5.1 del RUE. A este respecto, debe tenerse en cuenta, tal y como se ha indicado anteriormente, que la auditoría de las cuentas correspondientes al ejercicio 2020 estará sujeta en todos sus aspectos a lo dispuesto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas para EIP, incluido el régimen de independencia; por lo que en el supuesto de haberse prestado algún servicio de los prohibidos en el artículo 5.1 del RUE, el auditor de cuentas no podrá realizar el trabajo de auditoría de las cuentas anuales de dicho ejercicio. Hay que advertir que el Real Decreto 309/2020, de 11 febrero de 2020, fue publicado el 25 de febrero de ese mismo año en el BOE, y que en su tramitación fue sometido a los trámites de información pública correspondientes, por lo que su contenido era conocido con anterioridad a su entrada en vigor.

7.- En la consulta número 5, se plantea que el tratamiento indicado para los EFC, en los apartados anteriores, *(a la pregunta 3 anterior) “sería trasladable a las entidades que en el transcurso de un ejercicio salgan a cotizar (mercados oficiales de valores, MAB). Por ejemplo, a una sociedad que salga a cotizar el 1 de mayo de 2020, le aplicaría la normativa de independencia LAC y RUE aplicable a la auditoría de una EIP a partir del 1 de mayo de 2020 de forma prospectiva”*.

Efectivamente, lo indicado en los apartados anteriores sobre los criterios de rotación y de aplicación del régimen de independencia resulta de aplicación a cualquier entidad que en el transcurso de un ejercicio social “X” llegue a tener la consideración de EIP, dado que en la formulación, verificación y aprobación de las cuentas anuales correspondientes a dicho ejercicio estará sujeta a lo dispuesto en la normativa reguladora aplicables a EIP.