



Consulta

Sobre la normativa a tener en cuenta para determinar el primer ejercicio en el cómputo del plazo de contratación a efectos de establecer la obligación de rotación en determinadas circunstancias.

RESPUESTA

Situación planteada

La consulta planteada se refiere al supuesto de una entidad, en la que el mismo auditor viene auditando sus cuentas anuales desde el ejercicio 1995 (primer ejercicio auditado) hasta la actualidad, y en la que se dan las siguientes circunstancias:

- Desde el ejercicio 1995 y hasta el ejercicio 2005 la entidad cumplía las condiciones de entidad de interés público (EIP) en razón del tamaño de acuerdo con las cifras establecidas en el artículo 15.1.e) del Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (RAC original, en adelante), y vigente desde el 5 de noviembre de 2011 hasta su modificación por el Real Decreto 877/2015, de 2 de octubre, en su disposición final primera (RAC modificado).
- Sin embargo, en los citados ejercicios 1995 a 2005 la entidad no cumpliría con las nuevas condiciones establecidas a estos efectos por el RAC modificado, al haber sido elevadas de forma considerable las cifras a este respecto por el mencionado Real Decreto.
- Desde el ejercicio 2006 y hasta la actualidad la entidad si cumpliría en todos los ejercicios las condiciones establecidas en el RAC modificado.

En consecuencia, se plantea la duda de si a la hora de determinar cuándo la entidad cumple por primera vez las condiciones establecidas para ser considerada EIP a efectos de la obligación de rotación de acuerdo con el régimen transitorio regulado en el artículo 41 del Reglamento (UE) nº 537/2014, de 16 de abril de 2014, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público (RUE en adelante), deben aplicarse las condiciones establecidas en el RAC original o las del RAC modificado. Es decir, si en el cómputo a efectos de rotación debe considerarse que la entidad ya era EIP en el ejercicio 1995 (y hasta el ejercicio 2005), al cumplir las condiciones establecidas en el artículo 15 del RAC original, o si por el contrario la consideración de EIP por primera vez no se produce hasta que se cumplen las condiciones del RAC modificado, por primera vez en el ejercicio 2006.

Consideraciones generales

1.- En primer lugar, debe tenerse en cuenta la consulta publicada por este Instituto en su Boletín Oficial, la consulta 3 del BOICAC nº 109/2017 (<http://www.icac.meh.es/Consultas/Boicac/ficha.aspx?hid=563>), en relación con el cómputo del plazo de duración máxima del encargo de auditoría en entidades de interés público a efectos de la obligación de rotación del auditor de cuentas o sociedad de auditoría, de conformidad con lo exigido por el artículo 17 del RUE y por el artículo 40.1 y 2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio de Auditoría de Cuentas (LAC, en adelante), en la que se indicaba el criterio de este Instituto a este respecto y que asimismo afecta al caso planteado.

En dicha consulta se señalaba lo siguiente:

<< (...) debe tenerse en cuenta el fin expresado en el considerando 5 del RUE de "lograr una armonización coherente y aplicación uniforme de las normas", si bien resulta atenuado por las distintas opciones concedidas a los Estados Miembros. Así, debe tomarse en consideración que 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, "Adicional 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. Y lo anterior lo es sin perjuicio de que el encargo hubiese comprendido ejercicios anteriores al citado momento de cumplimiento de los requisitos para tener la consideración de entidad de interés público. Lo anteriormente expuesto resultaría, de un lado, de lo dispuesto en el citado artículo 17.8 del RUE, que en su primer párrafo se refiere a que se haya designado "... por primera vez al auditor legal o sociedad de auditoría para que realice auditorías legales de la misma entidad de interés público"; y de otro lado, de la aplicación a lo establecido en el régimen transitorio establecido en el artículo 41 del RUE, que en ningún momento excluye de su cómputo los referidos ejercicios anteriores.... >>

Y se concluía lo siguiente:

<< 1ª. En relación con el cómputo del plazo de duración máxima del contrato de auditoría en entidades de interés público, debe asumirse el



*pronunciamiento emitido por la mencionada institución europea sobre esta materia, por motivos de coherencia y homogeneidad en la aplicación de la normativa comunitaria, como es el RUE, por lo que, **como criterio general, para el cómputo de los períodos máximos de contratación en una entidad de interés público, a efectos de determinar la obligación de rotación, el inicio de dicho periodo será el del primer ejercicio del encargo del auditor en que dicha entidad cumpliera las condiciones establecidas por la normativa (europea o nacional) para tener tal consideración, y ello independientemente del momento en que fuese incorporada la definición de entidad de interés público a la normativa.***

2ª. No obstante, hay que recordar que los casos de dudas en situaciones o circunstancias concretas sobre esta materia deberán comunicarse a este Instituto para que a la luz de todas las circunstancias concurrentes pueda determinarse la fecha inicial de contratación en cada caso, de conformidad con lo establecido en el artículo 17.8 del RUE y la disposición adicional novena del RAC.

3ª.- Sin perjuicio de lo anterior, debe señalarse que en todo caso la existencia de una relación prolongada entre el auditor o sociedad de auditoría y la entidad auditada, implica una amenaza de familiaridad, con independencia de los años en los que dicha entidad haya tenido o no la consideración de EIP, debiendo para ello valorarse su importancia y, en el caso de que la amenaza se califique como significativa, las posibles medidas de salvaguarda, que deban aplicarse para que la independencia no resulte comprometida. En todo caso deberá tener la consideración de significativa la amenaza de familiaridad en los supuestos en que la relación contractual sea superior a 10 años.>>

Es decir, se venía a concluir que, sin perjuicio de las cautelas indicadas en la consulta, como criterio general, para el cómputo de los períodos máximos de contratación en una EIP, a efectos de determinar la obligación de rotación, el inicio de dicho periodo será el del primer ejercicio del encargo del auditor en que dicha entidad cumpliera las condiciones establecidas por la normativa (europea o nacional) para tener tal consideración, y ello independientemente del momento en que fuese incorporada la definición de entidad de interés público a la normativa.

2.- Por otra parte, hay que advertir que el artículo 41 del RUE establece un régimen transitorio a efectos de la obligación de rotar para los auditores de cuentas que venían auditando EIP con anterioridad a la fecha de entrada en vigor

del RUE. Dicha obligación se determina en función del número de ejercicios consecutivos que hubiesen auditado con anterioridad a la fecha de entrada en vigor del propio RUE y por referencia a dicha fecha. La entrada en vigor del RUE, según su artículo 44, se produce a los 20 días de su publicación en el Diario Oficial de la Unión Europea, el 27 de mayo de 2014, por lo que la fecha de entrada en vigor es el 16 de junio de 2014.

El citado artículo 41 del RUE dispone lo siguiente:

"Artículo 41

Disposición transitoria

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."

De dicho artículo resulta claramente que el propio RUE, a la hora de establecer el régimen transitorio, para evaluar el número de los ejercicios consecutivos auditados a efectos de determinar el período máximo de contratación y, por consiguiente, de la obligación de rotación, toma en consideración en cada uno de los supuestos la situación existente a la fecha de su entrada en vigor (el 17 de junio de 2014). Por tanto, si el criterio a seguir para evaluar el número de ejercicios auditados consecutivamente con anterioridad a la fecha de entrada en vigor del RUE en la aplicación del régimen transitorio toma como referencia la situación y condición preexistentes a dicha fecha de entrada en vigor, es también con la normativa vigente a esta fecha con la que debe considerarse

cualquier otro aspecto a tener en cuenta en dicha evaluación, como es el de si la entidad es o ha sido EIP en los ejercicios auditados objeto de la evaluación. Es decir, a efectos de determinar si una entidad era o no EIP en ejercicios anteriores a la fecha de entrada en vigor del RUE, debe tenerse en cuenta la normativa aplicable a dicha fecha, siguiendo el criterio establecido en el propio RUE en la regulación precisamente del régimen transitorio a estos efectos y por coherencia con dicho criterio.

Conclusiones

3.- En consecuencia, atendiendo a lo indicado en los dos apartados anteriores, puede concluirse que para el cómputo de los períodos máximos de contratación en una EIP, a efectos de determinar la obligación de rotación, el inicio de dicho periodo será el del primer ejercicio del encargo del auditor en que dicha entidad cumpliera las condiciones establecidas por la normativa (europea o nacional) para tener tal consideración, y ello independientemente del momento en que fuese incorporada la definición de entidad de interés público a la normativa.

Y a estos efectos, para el cómputo del número de ejercicios consecutivos que hubiesen auditado con anterioridad a la fecha de entrada en vigor del RUE, deberán tomarse como referencia las condiciones para tener la consideración de EIP establecidas en la normativa aplicable en la citada fecha de entrada en vigor del RUE, el 17 de junio de 2014, de conformidad con los argumentos indicados en el apartado 2 anterior. Esto es, para ejercicios anteriores a la fecha de entrada en vigor del Real Decreto 877/2015, de 2 de octubre, los parámetros a tener en cuenta por razón de tamaño serán los establecidos en el artículo 15.1.e) del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, en su redacción original, mientras que en ejercicios posteriores a dicha fecha se tomarán en consideración los nuevos parámetros ya modificados en dicho artículo por el Real Decreto de 877/2015, de 2 de octubre.

En el caso concreto planteado, de acuerdo con lo anterior, la entidad en cuestión cumplía ya en el ejercicio 1995 las condiciones de EIP, atendiendo a la información indicada en el escrito remitido, al resultar de aplicación los parámetros establecidos en el RAC aprobado en su redacción original. Por tanto, dicha entidad se encontraría en el supuesto previsto en el artículo 41.2 del RUE, al llevar 19 ejercicios consecutivos siendo auditada por el mismo auditor a la fecha de entrada en vigor del RUE, por lo que no podrá asumir o prorrogar el encargo de auditoría con este mismo auditor a partir de junio de 2023, a menos que en algún ejercicio de dicho período la entidad dejase de tener la consideración de EIP, en cuyo caso cesaría el cómputo que determina la



obligación de rotación tal y como se exige en el propio RUE, al no darse la condición de que la auditoría se realice en ejercicios consecutivos.

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

Madrid, 29 septiembre de 2017