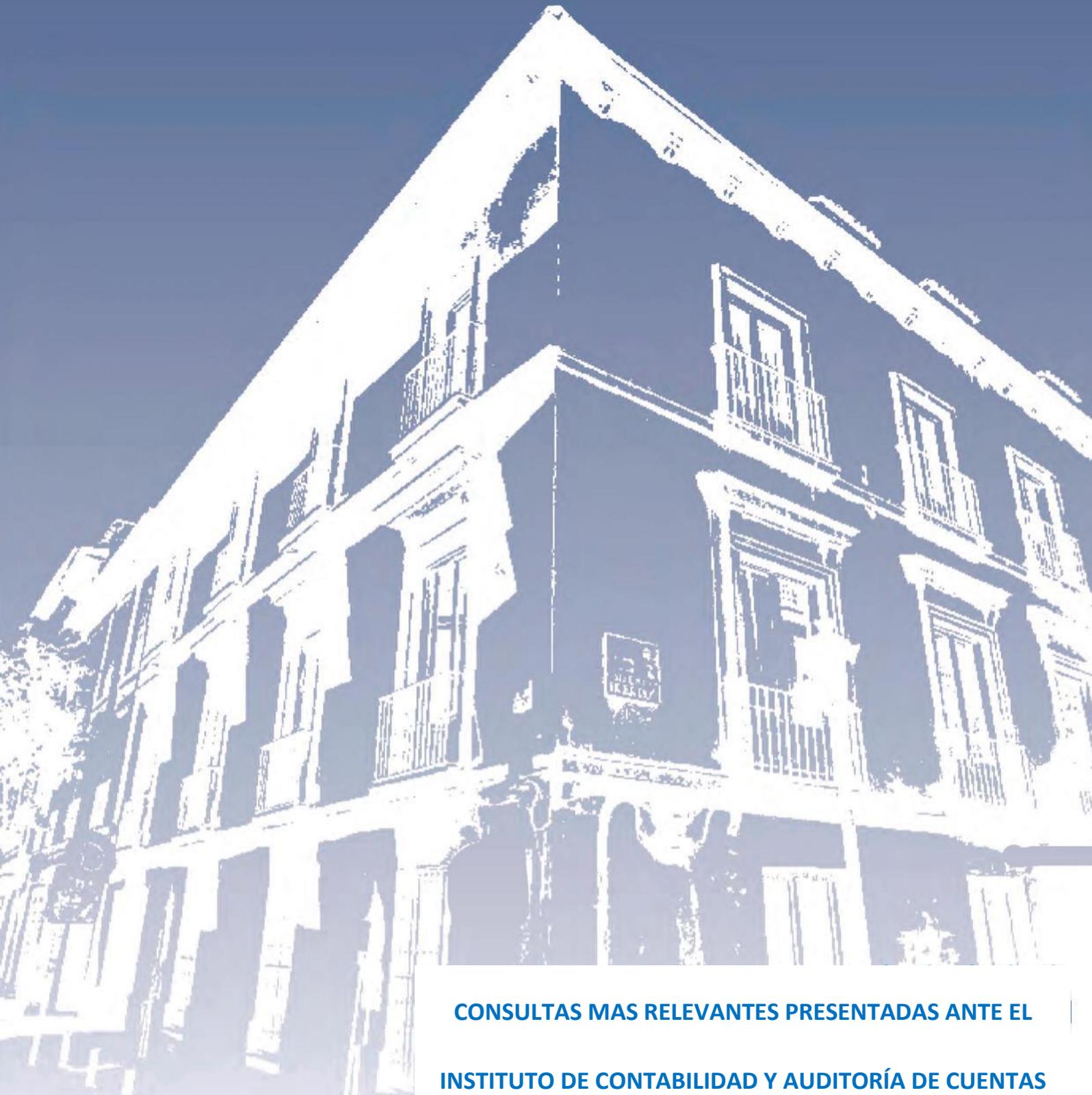




VICEPRESIDENCIA
PRIMERA DEL GOBIERNO
MINISTERIO DE ASUNTOS
ECONÓMICOS Y
TRANSFORMACIÓN DIGITAL

icac Instituto de Contabilidad y
Auditoría de Cuentas



**CONSULTAS MAS RELEVANTES PRESENTADAS ANTE EL
INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS
DURANTE EL AÑO 2022 EN RELACIÓN CON LA ACTIVIDAD DE
AUDITORÍA DE CUENTAS**

DOSIER DE CONSULTAS MAS RELEVANTES PRESENTADAS ANTE EL INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS DURANTE EL AÑO 2022 SOBRE LA ACTIVIDAD DE AUDITORÍA DE CUENTAS

En la carta de servicios del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) figura, como uno de los servicios a prestar en el ejercicio de sus competencias, el asesoramiento en materia de contabilidad y auditoría de cuentas. La disposición adicional sexta del Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto 2/2021, de 12 de enero (en lo sucesivo, RLAC), recoge el procedimiento a seguir para que las personas con competencias para la formulación de cuentas anuales o su verificación puedan efectuar consultas debidamente documentadas al ICAC, respecto de la aplicación de las normas contenidas en el marco normativo de información financiera aplicable y de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, dentro del ámbito competencial del ICAC.

Las consultas habrán de comprender todos los antecedentes y circunstancias necesarios para que el ICAC pueda formarse el debido juicio, en caso contrario, se podrán rechazar las consultas que se formulen. En todo caso, las contestaciones emitidas por el ICAC tendrán carácter de mera información, no pudiendo los interesados entablar recurso alguno contra las mismas.

Asimismo, las consultas podrán ser publicadas en el Boletín Oficial del ICAC (BOICAC) o en su página web, si se consideran de interés general. La publicación de dichas consultas estará en todo caso sujeta a la normativa de protección de datos personales y, además, no contendrá, en ningún caso, los datos referentes a los sujetos afectados por la consulta.

En el ejercicio 2022 se han recibido en el ICAC numerosas consultas referentes a diversos aspectos relacionados con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas. Sobre dichas consultas se han emitido por el ICAC las correspondientes respuestas, que se han remitido a los respectivos consultantes.

De acuerdo con lo previsto en la citada disposición adicional sexta del RLAC, se ha decidido la publicación de forma resumida en la web y en el Boletín Oficial del ICAC de una selección de las contestaciones a las consultas emitidas en el ejercicio 2022 que incluyen criterios que pueden considerarse de interés general.

ÍNDICE:

CONSULTAS RELATIVAS A DIVERSAS CUESTIONES EN MATERIA DE AUDITORÍA DE CUENTAS.

1.- EN RELACIÓN CON EL NOMBRAMIENTO Y CONTRATACIÓN DE AUDITORES.

1.1.- Período de contratación y prórroga.

2.- EN RELACIÓN CON LA OBLIGACIÓN DE AUDITAR LAS CUENTAS ANUALES DE DETERMINADAS ENTIDADES.

2.1- Consideración de las SOCIMI como EIP.

2.2.- Consideración de las entidades reaseguradoras como EIP.

2.3.- Aplicación de la dispensa de constituir la comisión de auditoría en el caso de una EIP dependiente de una sociedad dominante de un Estado miembro de la UE.

2.4.- Consideración de las sucursales de entidades de crédito de otros Estados miembros de la Unión Europea como EIP.

2.5.- Interpretación del artículo 8.1 del RAC, apartados e) y f) en relación con la atribución de la condición de EIP a las entidades no incluidas en el sector financiero, ni cotizadas, que superen determinados parámetros de tamaño.

2.6.- Consideración de las entidades que pasan a cotizar en el BME Growth.

2.7.- Obligación de auditoría de entidades de pago exentas (R.D.L. 19/2018).

CONSULTAS RELATIVAS A DIVERSAS CUESTIONES EN MATERIA DE AUDITORÍA DE CUENTAS.

1.- EN RELACIÓN CON EL NOMBRAMIENTO Y CONTRATACIÓN DE AUDITORES.

1.1.- Período de contratación y prórroga.

Consulta planteada

La cuestión planteada se refiere a los plazos obligatorios de contratación en el caso de una sociedad que pasa a estar sujeta a auditoría obligatoria de sus cuentas anuales en un ejercicio y que tenía contratada la auditoría de sus cuentas anuales, hasta ese ejercicio, de forma voluntaria y quiere continuar con el mismo auditor, que está dispuesto también a continuar prestando el servicio de auditoría.

Contestación emitida

1.- Se indica en la consulta que, en el caso considerado, el primer ejercicio de auditoría obligatoria es el 2021 y, por tanto, respecto de los ejercicios de 2019 y 2020, que no fueron de auditoría obligatoria, se aplicaría, respecto de los límites temporales de contratación de auditores, lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 22 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (en lo sucesivo, LAC), que dispone lo siguiente:

“Cuando las auditorías de cuentas no fueran obligatorias, no serán de aplicación las limitaciones temporales de contratación establecidas en el apartado 1 de este artículo.”

2.- El primer ejercicio en el que resultan exigibles los requisitos referidos a períodos mínimos y máximos de contratación de auditores, establecidos en los apartados 1 y 2 del artículo 22 de la LAC, sería el primero de auditoría obligatoria en el caso considerado, es decir, el 2021.

Por ello, el auditor contratado para auditar las cuentas anuales de la sociedad del ejercicio de 2021, ya sea un nuevo auditor o el mismo que ha auditado, con contratos

anuales, las cuentas anuales de los dos ejercicios anteriores en que la auditoría no era obligatoria (que sería el que se pretende contratar, según se desprende de lo expuesto en la consulta), debe ser contratado por un período de tres a nueve años, de acuerdo con lo establecido en los apartados 1 y 2 del artículo 22 de la LAC, que establecen lo siguiente:

“1. Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría serán contratados por un periodo de tiempo determinado inicialmente, que no podrá ser inferior a tres años ni superior a nueve a contar desde la fecha en que se inicie el primer ejercicio a auditar, pudiendo ser contratados por periodos máximos sucesivos de hasta tres años una vez que haya finalizado el periodo inicial.

Si una vez finalizado el periodo de contratación inicial o la prórroga del mismo, ni el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría ni la entidad auditada manifestaren su voluntad en contrario antes de la fecha de aprobación de las cuentas anuales auditadas correspondientes al último periodo contratado o prorrogado, el contrato quedará tácitamente prorrogado por un plazo de tres años.

2. Durante el periodo inicial, o el periodo de prórroga del contrato inicial, no podrá rescindirse el contrato sin que medie justa causa. (...).”

2.- EN RELACIÓN CON LA OBLIGACIÓN DE AUDITAR LAS CUENTAS ANUALES DE DETERMINADAS ENTIDADES.

2.1- Consideración de las SOCIMI como EIP.

Consulta planteada

La cuestión planteada se refiere a la consideración de una SOCIMI como entidad de interés público (EIP).

Contestación emitida

Debe señalarse que el artículo 3.5 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (en lo sucesivo, LAC), establece lo siguiente:

“5. Tendrán la consideración de entidades de interés público:

a) Las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores, las entidades de crédito y las entidades aseguradoras sometidas al régimen de supervisión y control atribuido al Banco de España, a la Comisión Nacional del Mercado de Valores y a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, y a los organismos autonómicos con competencias de ordenación y supervisión de las entidades aseguradoras, respectivamente, así como las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en el mercado alternativo bursátil pertenecientes al segmento de empresas en expansión.

b) Las entidades que se determinen reglamentariamente en atención a su importancia pública significativa por la naturaleza de su actividad, por su tamaño o por su número de empleados.

c) Los grupos de sociedades en los que la sociedad dominante sea una entidad de las contempladas en las letras a) y b) anteriores.”

En este mismo sentido, el artículo 8.1.a) del Reglamento de desarrollo de la LAC, aprobado mediante el Real Decreto 2/2021, de 12 de enero, establece lo siguiente:

”1. Entidades de interés público.

A efectos de lo dispuesto en el artículo 3.5 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, tendrán la consideración de entidades de interés público las siguientes:

a) Las entidades de crédito, las entidades aseguradoras, así como las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores sometidas al régimen de supervisión y control atribuido al Banco de España, a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, a los organismos autonómicos con competencias de ordenación y supervisión de las entidades aseguradoras y a la Comisión Nacional del Mercado de Valores, respectivamente, así como las entidades emisoras de valores en el mercado alternativo bursátil pertenecientes al segmento de empresas en expansión. A estos efectos se entenderá como mercado secundario oficial de valores cualquier mercado regulado de un Estado miembro de la Unión Europea, en los

términos previstos en el artículo 2.13 de la Directiva 2006/43/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo de 17 de mayo de 2006, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo y se deroga la Directiva 84/253/CE del Consejo.”

En el Mercado alternativo bursátil (MAB) la SOCIMI no cotizaba en el segmento de empresas en expansión sino en el segmento de SOCIMI, que no está contemplado en la normativa reguladora de auditoría de cuentas como segmento que determina la condición de entidad de interés público (EIP) para las entidades que coticen en el mismo.

El mercado para pymes del MAB, ha pasado a denominarse, desde el día 3 de septiembre de 2020, BME Growth, tras conseguir por parte de la CNMV el reconocimiento de la categoría europea de Growth Market, (en España denominado Mercado de Pymes en Expansión). Esta nueva categoría se desarrolla en el marco de la iniciativa Capital Markets Union (CMU) y está recogida en MiFID II con el objetivo de impulsar la financiación de las empresas de menor tamaño a través de su presencia en los mercados financieros.

Es, en concreto, el segmento destinado a empresas medianas y pequeñas de BME MTF Equity, un sistema multilateral de negociación (SMN) gestionado por BME y sujeto a la supervisión de la CNMV. Se trata de la plataforma que permite a las pequeñas y medianas empresas en crecimiento acceder a los mercados de capitales (mercado de PYME en expansión, es decir, de empresas que tienen un proyecto de expansión).

BME Growth es un mercado que engloba diferentes sectores de la economía: buena parte de ellos son intensivos en innovación e I+D. Empresas de sectores tecnológicos, biotec y salud, ingeniería, telecomunicaciones y renovables son las más frecuentes. Adicionalmente, en la actualidad hay incorporadas un número importante de SOCIMI, compañías de un perfil diferente, centradas en la gestión de activos inmobiliarios para alquilar.

Esta sustitución del MAB por el actual BME Growth ha sido una reestructuración puramente de mercado con el objeto de reorganizar mejor la estructura del mismo,

de forma que dado que las SOCIMI no estaban en el segmento de expansión y no tenían la calificación de EIP debe mantenerse esa calificación de que no son EIP.

Conclusión:

La SOCIMI que no cotizaba en el mercado de empresas en expansión del MAB y que, por tanto, no tenía la condición de EIP, no adquiere esta condición por continuar cotizando, en iguales condiciones, en el mismo mercado con la nueva denominación de BME Growth.

2.2.- Consideración de las entidades reaseguradoras como EIP.

Consulta planteada

La consulta se refiere a la consideración o no como entidades de interés público de las entidades reaseguradoras.

Contestación emitida

El artículo 3.5 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (en lo sucesivo, LAC) recoge determinados conceptos en su artículo 3 (definiciones) y, en concreto, el de Entidad de Interés Público (EIP), disponiendo, en lo que a esta consulta interesa:

“Tendrán la consideración de entidades de interés público:

a) Las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores, las entidades de crédito y las entidades aseguradoras sometidas al régimen de supervisión y control atribuido al Banco de España, a la Comisión Nacional del Mercado de Valores y a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, y a los organismos autonómicos con competencias de ordenación y supervisión de las entidades aseguradoras, respectivamente (...).”

El Reglamento de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado mediante el Real Decreto 2/2021, de 12 de enero, (RLAC) no añade nada a la anterior definición de Entidad de Interés Público, en particular, sobre qué debe entenderse por entidad aseguradora, ni incorpora referencia alguna a las entidades reaseguradoras.

Ante esta ausencia, desde la perspectiva del marco español, para tratar de dilucidar si el concepto de entidades aseguradoras incluye también a las entidades reaseguradoras, se hace necesario interpretar si desde la perspectiva de la LAC, que incluye el término “entidad aseguradora”, se refiere, sólo aquellas entidades cuyo objeto social o actividad es el seguro o también a las que tienen por objeto social las actividades de reaseguro.

Teniendo en cuenta que la LAC ha sido el resultado de la transposición de la Directiva 2006/43/CE, modificada por la Directiva 2014/56/UE, se hace necesario, para una adecuada interpretación, analizar la definición de EIP, contenida en su artículo 2.13, que indica lo siguiente:

“entidades de interés público»:

...

c) las empresas de seguros, en el sentido del artículo 2, apartado 1, de la Directiva 91/674/CEE

(...).”

Se puede observar que esta Directiva, en esta definición, utiliza el término “empresa de seguros”, diferente al de “entidades aseguradoras” empleado por la LAC. A efectos de valorar si la utilización de estos términos son sinónimos o por el contrario no son equivalentes, debe de tenerse en cuenta que mediante la LAC se transpone al derecho nacional la normativa europea, en concreto la Directiva mencionada que contiene una regulación mínima, que debe ser objeto de incorporación a derecho nacional, sin perjuicio de que la normativa nacional pueda ir más allá de lo establecido en la citada Directiva, sin que en ningún caso pueda reducirse o limitarse el contenido mínimo de la Directiva en la normativa de transposición. Partiendo de esta premisa indiscutible, debe concluirse que la utilización del término “entidades aseguradoras” de la LAC es equivalente al de “empresas de seguros” utilizado en la Directiva de auditoría y, por tanto, responden al mismo concepto.

Establecido este primer postulado, se hace necesario definir el concepto de “empresas de seguros” de la Directiva 2006/43/CE, y para ello, ha de estarse al artículo 2, apartado 1, de la Directiva 91/674/CEE, cuyo contenido es el siguiente:

“Las medidas de coordinación previstas en la presente Directiva se aplicarán a las sociedades o a las empresas definidas en el párrafo segundo del artículo 58 del Tratado, que sean:

a) empresas contempladas en el artículo 1 de la Directiva 73/239/CEE con excepción de las mutuas que quedan excluidas del ámbito de aplicación de dicha Directiva en virtud de su artículo 3, pero con inclusión de aquellos organismos a que se refieren las letras a), b), c) y e) de su artículo 4, excepto cuando su actividad no consista única o principalmente en la realización de operaciones de seguros, o

b) empresas contempladas en el artículo 1 de la Directiva 79/267/CEE, con exclusión de los organismos y mutuas a que refieren los apartados 2 y 3 del artículo 2 y el artículo 3 de dicha Directiva, o

c) empresas cuya actividad consista en operaciones de reaseguro.

Estas empresas se denominan en la presente Directiva empresas de seguros.”

En el artículo 1 de la Directiva 73/239/CEE, referenciada en el apartado a) anterior, se incluye a las empresas de seguros, como se deduce de su lectura: *“La presente Directiva se aplicará al acceso a la actividad no asalariada del seguro directo practicada por las empresas de seguros establecidas en un Estado miembro o que deseen establecerse en él, en los ramos definidos por el Anexo de la presente Directiva, así como al ejercicio de dicha actividad.”*

El artículo 1 de la Directiva 79/267/CEE a la que alude la letra b) dispone: *“La presente Directiva se refiere al acceso a la actividad por cuenta propia del seguro directo, practicada por las empresas que están establecidas en un Estado miembro o que deseen establecerse...”*

Por lo tanto, una interpretación literal de la Directiva 91/674/CEE permite concluir que las empresas de seguros incluyen, tanto a las entidades aseguradoras, como a las reaseguradoras.

A mayor abundamiento, el 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 y por el que se deroga la Decisión

2005/909/CE de la Comisión, incluye dentro de su ámbito, a las empresas de seguros, aludiendo de nuevo a la Directiva 91/674/CEE.

Por tanto, cuando la normativa comunitaria relativa a la definición de Entidades de Interés Público utiliza la denominación de “empresas de seguros” lo hace en el sentido que la misma indica, que incluye, entre otras, tanto a las entidades aseguradoras, como a las entidades reaseguradoras, a lo que hay que añadir, que las empresas de seguros deben incluir en su denominación social las palabras "seguros" o "reaseguros", o ambas simultáneamente, estando reservadas estas denominaciones en exclusiva para dichas empresas aseguradoras.

La remisión expresa para la definición del concepto por la Directiva 2006/43/CE, modificada por la Directiva 2014/56/UE, a la Directiva 91/674/CEE, y la referencia incluida también en el Reglamento 537/2014, permite concluir que la normativa europea considera EIP, tanto a las empresas de seguros, como a las de reaseguro.

En la transposición de este concepto (empresas de seguro) a la legislación nacional, se utilizó el término entidades aseguradoras, sin distinguir entre las de seguro y reaseguro, indicándose como condición para considerarlas EIP que estuvieran sometidas al régimen de supervisión atribuido a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, pero sin que la utilización de un término distinto, como ya se ha señalado, permita interpretar que se habría excluido de dicho concepto a las entidades reaseguradoras, puesto que la normativa europea que se transpone las incluye, como se ha explicado en párrafos anteriores de esta consulta. Por otra parte, no debe olvidarse que las entidades aseguradoras y reaseguradoras son compañías mercantiles que se dedican a la práctica del seguro privado (tanto el seguro como el reaseguro, entendido éste como un seguro del seguro).

Por último, debe señalarse que el artículo 109 de la Ley 20/2015, de 14 de julio, de ordenación, supervisión y solvencia de las entidades aseguradoras y reaseguradoras (LOSSEAR), en cuanto al ámbito subjetivo de la supervisión ejercida por la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, establece:

“1. La Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones ejercerá sus funciones de supervisión sobre las entidades aseguradoras y reaseguradoras autorizadas para operar en España, incluidas las

actividades que realicen a través de sucursales y en régimen de libre prestación de servicios, así como sobre el resto de entidades y sujetos contemplados en el artículo 2.

2. La supervisión consistirá en la verificación continua del correcto ejercicio de la actividad de seguro o de reaseguro, de la situación financiera, de las conductas de mercado y del cumplimiento de la normativa de supervisión por parte de las entidades aseguradoras o reaseguradoras.”

De esta normativa se desprende que la supervisión de la actividad aseguradora ejercida por la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, abarca tanto a las entidades aseguradoras como a las reaseguradoras.

2.3.- Aplicación de la dispensa de constituir la comisión de auditoría en el caso de una EIP dependiente de una sociedad dominante de un Estado miembro de la UE.

Consulta planteada

La cuestión planteada se refiere a la aplicación de la dispensa de constitución de la Comisión de Auditoría prevista en la Disposición adicional tercera de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (en lo sucesivo, LAC), en su apartado 3.d) en el supuesto de una entidad de interés público (EIP), de las previstas en el artículo 3.5 b) de la LAC que sea dependiente de otra EIP que no resida en España pero sí en otro Estado miembro de la Unión Europea.

La consulta se plantea respecto a una entidad que a cierre de ejercicio prevé superar por segundo año consecutivo las cifras establecidas en el artículo 8.1.e) del Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto 2/2021, de 12 de enero (en lo sucesivo, RLAC) para ser considerada como EIP.

Contestación emitida

Al respecto, se deben señalar las siguientes consideraciones:

1.- La obligación de tener una Comisión de auditoría está establecida para las EIP en la LAC con el siguiente tenor:

“Disposición adicional tercera. Comisión de Auditoría de entidades de interés público.

1. Las entidades de interés público, cuya normativa no lo exija, deberán tener una Comisión de Auditoría con la composición y funciones contempladas en el artículo 529 quaterdecies del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio.

[...]

3. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, no estarán obligadas a tener una Comisión de Auditoría:

[...]

d) Las entidades de interés público que sean dependientes, de acuerdo con lo previsto en el artículo 42 del Código de Comercio, de otras entidades de interés público, siempre que la Comisión de Auditoría de la entidad dominante asuma también, en el ámbito de las dependientes a que se refiere este apartado, las funciones propias de tal comisión y cualesquiera otras que pudiesen atribuírsele, y cuando concurra alguno de los siguientes requisitos:

1.º Que las entidades dependientes estén íntegramente participadas por la entidad dominante, o

2.º Que la aplicación de esta excepción haya sido aprobada por la junta de accionistas de la sociedad dependiente por unanimidad.

Las entidades de interés público a que se refiere este apartado harán públicos en su página web los motivos por los que consideran que no es adecuado disponer de una Comisión de Auditoría o de un órgano de administración o supervisión encargado de realizar las funciones de la Comisión de Auditoría.”

2.- Para el análisis de la consulta se debe tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 39.3 a) de la Directiva 43/2006/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas

consolidadas, modificada por la Directiva 2014/56/UE del Parlamento Europeo y del Consejo de 16 de abril de 2014.

"3. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, los Estados miembros podrán decidir que las siguientes entidades de interés público no estén obligadas a tener un comité de auditoría:

a) cualquier entidad de interés público que sea empresa filial en el sentido del artículo 2, punto 10, de la Directiva 2013/34/UE si dicha entidad satisface a nivel de grupo los requisitos establecidos en los apartados 1, 2 y 5 del presente artículo, y del artículo 11, apartados 1 y 2, y del artículo 16, apartado 5, del Reglamento (UE) no 537/2014;"

La dispensa contemplada en la disposición adicional tercera de la LAC en su apartado 3.d), se entiende aplicable no solo al caso en que la matriz esté establecida en España sino también en el caso en que dicha matriz esté establecida en otro Estado miembro de la Unión Europea, siempre que se cumplan las condiciones determinadas en la propia disposición adicional tercera de la LAC. A mayor abundamiento, puede aludirse al fichero publicado en la página web de la CNMV sobre *Preguntas y respuestas en relación con las comisiones de auditoría en entidades de interés público*, en el que se indica que están exentas de la obligación de constituir una comisión de auditoría, las *"entidades dependientes, según el artículo 42 del Código de Comercio, de otras entidades de interés público, siempre que:*

- estén íntegramente participadas por la entidad dominante;*
- su administración no se atribuya a un consejo de administración; y*
- la Comisión de Auditoría de la entidad dominante asuma las funciones propias de tal comisión de sus sociedades dependientes y cualesquiera otras funciones que pudiesen atribuírsele."*

Esta interpretación se realiza puesto que el origen de la mencionada disposición se encuentra en el artículo 39.3. a) de la Directiva de Auditoría, regulación aplicable a todos los Estados miembros de la Unión Europea, y porque la redacción de la disposición adicional tercera de la LAC no distingue ni especifica que la matriz deba estar establecida en España.

No obstante lo anterior, debe señalarse que la redacción de la disposición adicional tercera de la LAC señala expresamente como una de las condiciones para poder aplicar esta exención que *“la Comisión de Auditoría de la entidad dominante asuma también, en el ámbito de las dependientes a que se refiere este apartado, las funciones propias de tal comisión y cualesquiera otras que pudiesen atribuírsele.”*

En este sentido debe señalarse que las funciones de la Comisión de auditoría están establecidas en el artículo 529 quaterdecies del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, que transpone las incluidas en el artículo 39 de la Directiva 2006/43/CE relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, en su redacción dada por la Directiva 2014/56/UE del Parlamento europeo y del Consejo de 16 de abril de 2014, añadiendo a las obligadas por dicho artículo otras funciones contempladas en las letras g) y h), que señalan lo siguiente:

“g) Informar sobre las operaciones vinculadas que deba aprobar la junta general o el consejo de administración y supervisar el procedimiento interno que tenga establecido la compañía para aquellas cuya aprobación haya sido delegada.

h) Informar, con carácter previo, al consejo de administración sobre todas las materias previstas en la ley, los estatutos sociales y en el reglamento del consejo y en particular, sobre

1.º La información financiera y el informe de gestión, que incluirá, cuando proceda, la información no financiera preceptiva que la sociedad deba hacer pública periódicamente; y

2.º la creación o adquisición de participaciones en entidades de propósito especial o domiciliadas en países o territorios que tengan la consideración de paraísos fiscales.”

Estas funciones no están establecidas en la Directiva, por lo que para poder considerar aplicable la exención prevista en la disposición adicional tercera de la LAC deberá asegurarse que la Comisión de Auditoría de la dominante ejerce las mismas obligaciones que las establecidas en la legislación española, teniendo en consideración lo indicado en el último párrafo de la letra h) anteriormente transcrita. Asimismo, el

fichero de *Preguntas y respuestas en relación con las comisiones de auditoría en entidades de interés público* de la CNMV precisa que la *obligación de contar con una Comisión de Auditoría, con la composición y funciones contempladas en el artículo 529 quaterdecies de la LSC es aplicable con carácter general a todas las entidades de interés público por el hecho de serlo, con independencia de su naturaleza cotizada o no.*

Además de lo anterior debe recordarse que la disposición adicional tercera establece como obligación para la EIP española hacer *“públicos en su página web los motivos por los que consideran que no es adecuado disponer de una Comisión de Auditoría o de un órgano de administración o supervisión encargado de realizar las funciones de la Comisión de Auditoría.”*

2.4.- Consideración de las sucursales de entidades de crédito de otros Estados miembros de la Unión Europea como EIP.

Situación planteada:

La cuestión planteada se refiere a la condición, o no, de EIP de una sucursal de una entidad de crédito de otro Estado miembro de la Unión Europea.

Contestación emitida

Al respecto, se debe señalar que el artículo 3, apartado 5, de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (en lo sucesivo, LAC), establece la definición de EIP, a efectos normativos:

“Tendrán la consideración de entidades de interés público:

a) Las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores, las entidades de crédito y las entidades aseguradoras sometidas al régimen de supervisión y control atribuido al Banco de España, a la Comisión Nacional del Mercado de Valores y a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, y a los organismos autonómicos con competencias de ordenación y supervisión de las entidades aseguradoras, respectivamente, así como las entidades

emisoras de valores admitidos a negociación en el mercado alternativo bursátil pertenecientes al segmento de empresas en expansión.

b) Las entidades que se determinen reglamentariamente en atención a su importancia pública significativa por la naturaleza de su actividad, por su tamaño o por su número de empleados.

c) Los grupos de sociedades en los que la sociedad dominante sea una entidad de las contempladas en las letras a) y b) anteriores.”

Respecto al concepto de sucursales el artículo 295 del Reglamento del Registro Mercantil (RRM), aprobado por el Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, establece lo siguiente:

“A efectos de lo prevenido en este Reglamento, se entenderá por sucursal todo establecimiento secundario dotado de representación permanente y de cierta autonomía de gestión, a través del cual se desarrollen, total o parcialmente, las actividades de la sociedad.”

No obstante, este artículo del RRM las define a los solos efectos de determinar qué establecimientos pueden acceder a la hoja registral de una sociedad. Sus notas características esenciales son:

- a) La sucursal es un establecimiento secundario.
- b) Debe estar dotado de una representación permanente, es decir una actividad continuada y un representante permanente que se encargue de la gestión.
- c) Debe tener cierta autonomía de gestión. Debe poder desarrollar en todo o en parte la actividad que constituye el objeto de la empresa principal.

Por otro lado, la Directiva 2013/36/UE del Parlamento Europeo y del Consejo de 26 de junio de 2013 relativa al acceso a la actividad de las entidades de crédito y a la supervisión prudencial de las entidades de crédito y las empresas de inversión, por la que se modifica la Directiva 2002/87/CE y se derogan las Directivas 2006/48/CE y 2006/49/CE, define las sucursales en su artículo 3, apartado 1, punto 16 de la siguiente manera:

“«Sucursal»: una sucursal tal como se define en el artículo 4, apartado 1, punto 17, del Reglamento (UE) no 575/2013.”

Y el artículo 4, apartado 1, punto 17 del Reglamento (UE) nº 575/2013, sobre los requisitos prudenciales de las entidades de crédito y las empresas de inversión, las define en los siguientes términos:

“«Sucursal»: una sede de explotación que constituya una parte, desprovista de personalidad jurídica, de una entidad, y que efectúe directamente, de modo total o parcial, las operaciones inherentes a la actividad de una entidad.”

Al carecer la sucursal de las entidades de crédito de personalidad jurídica no debe ni puede ser considerada como una entidad de crédito separada o diferente de la entidad principal de la que depende, pues como bien señala la Directiva es una parte de una entidad de crédito, sin que ello entre en contradicción con la existencia de entidades que careciendo de personalidad jurídica, son consideradas EIP por así establecerlo expresamente el artículo 3.5.b) de la LAC y, en su desarrollo, el artículo 8.1.c) del Reglamento de desarrollo de la LAC, aprobado mediante Real Decreto 2/2021, de 12 de enero, (RLAC) como, por ejemplo, los fondos de pensiones que, durante dos ejercicios consecutivos, tengan como mínimo 10.000 partícipes.

Por último, debe señalarse que la Comisión Europea en el documento de “Q&A - Implementation of the New Statutory Audit Framework” (Preguntas y respuestas de implementación del nuevo marco de auditoría legal), de 3 de septiembre de 2014, respecto a la pregunta sobre cuál es el tratamiento de las sucursales en Europa de EIPs extranjeras (no UE), señaló que *“las sucursales de EIPs extranjeras no tienen personalidad jurídica y por lo tanto no entran dentro del ámbito de aplicación del Reglamento”* (ha de entenderse referencia hecha al Reglamento 537/2014, de 17 de junio, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público). Asimismo, en el preámbulo de la Resolución de 29 de septiembre de 2021 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se modifican los modelos 02 y 03, de información a remitir por los auditores de cuentas ejercientes y sociedades de auditoría, respectivamente, aprobados por Resolución de 29 de junio de 2012, se indica que *“para la declaración de los modelos de 2021, como única novedad se ha añadido un nuevo tipo de entidad dentro del grupo 2 (entidades de*

crédito) con objeto de distinguir a las sucursales en España de entidades bancarias extranjeras, que no tienen la consideración de entidades de interés público, del resto de entidades de crédito que, si tienen esta consideración, según lo dispuesto en el artículo 8.1 del RAC.”

En consecuencia, las sucursales de entidades de crédito de países de la UE o de terceros países no son consideradas entidades de interés público al carecer de personalidad jurídica y no estar incluidas expresamente en el RLAC.

2.5.- Interpretación del artículo 8.1 del Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto 2/2021, de 12 de enero, apartados e) y f) en relación con la atribución de la condición de EIP a las entidades no financieras, ni cotizadas, que superen determinados parámetros de tamaño.

Situación planteada

La consulta se refiere a una sociedad de un grupo que no reúne las condiciones establecidas en los apartados a) a d) del artículo 8.1 del RLAC, solicitando aclaración sobre si para que dicha entidad sea considerada de interés público, por aplicación de lo dispuesto en el apartado e) del mismo artículo, que atribuye esa condición a las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios y plantilla media durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, sea superior a 2.000.000.000 de euros y a 4.000 empleados, respectivamente, deben ser tenidas en consideración las cifras de sus cuentas anuales individuales o consolidadas.

Contestación emitida

El artículo 8.1 del RLAC desarrolla el artículo 3.5 de dicha Ley, respecto de la definición de “entidades de interés público”, estableciendo en sus apartados e) y f) lo siguiente:

“A efectos de lo dispuesto en el artículo 3.5 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, tendrán la consideración de entidades de interés público las siguientes:

a) Las entidades de crédito, las entidades aseguradoras, así como las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados

secundarios oficiales de valores sometidas al régimen de supervisión y control atribuido al Banco de España, a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, a los organismos autonómicos con competencias de ordenación y supervisión de las entidades aseguradoras y a la Comisión Nacional del Mercado de Valores, respectivamente, así como las entidades emisoras de valores en el mercado alternativo bursátil pertenecientes al segmento de empresas en expansión. A estos efectos se entenderá como mercado secundario oficial de valores cualquier mercado regulado de un Estado miembro de la Unión Europea, en los términos previstos en el artículo 2.13 de la Directiva 2006/43/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo de 17 de mayo de 2006, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo y se deroga la Directiva 84/253/CE del Consejo.

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

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

d) Las fundaciones bancarias, los establecimientos financieros de crédito, las entidades de pago y las entidades de dinero electrónico.

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

f) Los grupos de sociedades en los que la sociedad dominante sea una de las entidades contempladas en las letras anteriores.

(...).”

De la interpretación literal del precepto citado se desprendería que las cifras determinantes de la consideración de una entidad como de interés público del apartado 1.e), están referidas a entidades jurídicas individuales, al igual que las condiciones que figuran recogidas en los apartados a) a d) de dicho artículo.

En este sentido, debe señalarse que la imagen fiel de la sociedad viene dada por las cuentas individuales, mientras que las cuentas consolidadas permiten dar la imagen fiel del grupo de sociedades, no de cada sociedad en concreto.

Por otra parte, la letra f) del mismo apartado 1 recoge el ámbito específico aplicable a los grupos de sociedades y, en el caso de que una entidad individual reúna las condiciones previstas en alguno de los apartados de este artículo y sea la sociedad dominante de un grupo, el grupo en su conjunto adquirirá la condición de entidad de interés público.

En virtud de lo anteriormente señalado, debe concluirse que para considerar si la entidad es EIP debe atenderse a las cifras de sus cuentas individuales. Por tanto, si una entidad individual adquiere la condición de EIP, por cumplir la condición señalada, el grupo al que pertenece adquirirá tal condición únicamente en el caso de que dicha entidad sea la matriz del grupo.

2.6.- Consideración de las entidades que pasan a cotizar en el BME Growth.

Consulta planteada

La cuestión planteada se refiere al primer ejercicio de auditoría obligatoria en el caso de una sociedad que pasa a ser entidad de interés público, por empezar a cotizar en un “sistema multilateral de negociación” (de acuerdo con la disposición adicional primera, apartado a) de la Ley 22/2015, de Auditoría de Cuentas).

Contestación emitida

1.- Con carácter general, las sociedades de capital están obligadas a someter sus cuentas anuales a auditoría cuando cumplan las condiciones establecidas en el artículo 263 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (en lo sucesivo, TRLSC),

aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio. Dicho artículo establece lo siguiente:

“1. Las cuentas anuales y, en su caso, el informe de gestión deberán ser revisados por un auditor de cuentas.

2. Se exceptúa de esta obligación a las sociedades que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes:

- a) Que el total de las partidas del activo no supere los dos millones ochocientos cincuenta mil euros.*
- b) Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los cinco millones setecientos mil euros.*
- c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cincuenta.*

Las sociedades perderán esta facultad si dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos, dos de las circunstancias a que se refiere el párrafo anterior.

3. En el primer ejercicio social desde su constitución, transformación o fusión, las sociedades quedan exceptuadas de la obligación de auditarse si reúnen, al cierre de dicho ejercicio, al menos dos de las tres circunstancias expresadas en el apartado anterior.”

2.- En el caso considerado, la sociedad a la que se refiere la consulta cumpliría, al menos, dos de las circunstancias previstas en el citado artículo 263.2 del TRLSC, por lo que no estarían sujetas a auditoría obligatoria sus cuentas anuales, de acuerdo con dicho criterio general.

Sin embargo, por cumplir el requisito establecido en la disposición adicional primera, apartado a), de la Ley 22/2015, de Auditoría de Cuentas, al empezar a cotizar en un Sistema Multilateral de Negociación (en el “BME Growth”, mercado dedicado a empresas de reducido tamaño, con proyectos activos de expansión), la sociedad pasará a ser una entidad de interés público (EIP), por lo que sí estaría sujeta a auditoría obligatoria de sus cuentas anuales.

También se le aplicaría lo establecido en la disposición adicional tercera de la LAC respecto de la constitución de una Comisión de Auditoría, obligación que está sujeta, no obstante, a excepciones recogidas en la propia disposición.

Por lógica jurídica, al no poder ser exigida una obligación con criterio retroactivo (la sociedad va a acceder a la condición de EIP en el ejercicio 2023) y por aplicación analógica de lo dispuesto en el citado apartado 3 del artículo 263 del TRLSC, para los casos de sociedades de nueva creación, el primer ejercicio de auditoría obligatoria debe ser el de 2023 (por tener la condición de EIP al cierre de dicho ejercicio, por primera vez), manteniéndose la obligación de auditoría en los ejercicios sucesivos, mientras que siga cotizando la acción en el “sistema multilateral de negociación” al que se refiere la consulta o, en su caso, en otro “mercado secundario oficial de valores”, pasando, si dejara en algún momento de ser EIP, a estar sujeta, o no, a la obligación de auditoría, de acuerdo con el criterio general del artículo 263.2 del TRLSC.

2.7.- Obligación de auditoría de entidades de pago exentas (artículo 14 del R.D.L. 19/2018).

Consulta planteada

La cuestión planteada se refiere a si las entidades de pago exentas del artículo 14 del Real Decreto-ley 19/2018, de servicios de pago, están obligadas a someter sus cuentas anuales a auditoría.

Contestación emitida

Las entidades a las que se refiere la consulta son las incluidas en el artículo 14 del Real Decreto-ley, que señala lo siguiente:

“Artículo 14. Régimen de exención de las entidades de pago.

1. La personas físicas o jurídicas que presten los servicios de pago enumerados en las letras a) a f) del artículo 1.2 quedarán exentas del régimen previsto en este título, si bien deberán inscribirse, previa verificación por el Banco de España de los requisitos recogidos en este

artículo, en el registro especial al que se refiere el artículo 13, y les será de aplicación lo previsto en los artículos 20, 23, 26, y 27, siempre que:

a) el valor total medio de las operaciones de pago ejecutadas en los 12 meses precedentes por la persona de que se trate, incluidos los posibles agentes con respecto a los cuales asume plena responsabilidad, no exceda de 3.000.000 euros mensuales. Dicho requisito evaluará con respecto a la cuantía total de las operaciones de pago prevista en su plan de negocios, a menos que el Banco de España exija la modificación de dicho plan, y

b) ninguna de las personas físicas responsables de la gestión o el ejercicio de la actividad haya sido condenada por delitos de blanqueo de capitales o financiación del terrorismo u otros delitos de carácter financiero.”

Por su parte, el artículo 3 del Real Decreto-ley define las entidades de pago con el siguiente tenor:

“15. Entidad de pago: una persona jurídica a la cual se haya otorgado autorización para prestar y ejecutar servicios de pago en toda la Unión Europea, en los términos previstos en el artículo 11.”

El mencionado artículo 13 del Real Decreto- ley señala en su apartado 1 lo siguiente:

“Una vez obtenida la autorización y tras su constitución e inscripción en el Registro Mercantil, las entidades de pago deberán, antes de iniciar sus actividades, quedar inscritas en el registro especial del Banco de España. En dicho registro se harán constar los servicios de pago para los que se haya habilitado a cada entidad de pago, sus agentes, los países en los que pretenda actuar, así como, en su caso, la revocación de su autorización y aquella información que se establezca reglamentariamente.”

Por tanto, de acuerdo con los artículos mencionados se puede concluir que las entidades a que se refiere la consulta deben entenderse como entidades de pago inscritas en el registro del Banco de España establecido al efecto.

Siguiendo con los términos de la consulta, estas entidades tienen la denominación de entidad financiera a que hace referencia el número 26 del Artículo 4 Definiciones del

Reglamento (UE) 575/2013 del Parlamento europeo y del Consejo de 26 de junio de 2013 sobre los requisitos prudenciales de las entidades de crédito y las empresas de inversión, y por el que se modifica el Reglamento (UE) no 648/2012, que señala lo siguiente:

“«Entidad financiera»: una empresa, distinta de una entidad, cuya actividad principal consista en adquirir participaciones o en ejercer una o varias actividades de las que se recogen en el anexo I, puntos 2 a 12 y punto 15, de la Directiva 2013/36/UE, incluyendo las sociedades financieras de cartera, sociedades financieras mixtas de cartera, entidades de pago en el sentido de la Directiva 2007/64/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de noviembre de 2007, sobre servicios de pago en el mercado interior (1) y sociedades de gestión de activos, pero excluyendo las sociedades de cartera de seguros y las sociedades mixtas de cartera de seguros tal como se definen en el artículo 212, apartado 1, letra g), de la Directiva 2009/138/CE.”

Por su parte, la disposición adicional primera de la ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (en adelante, LAC) establece lo siguiente:

“Disposición adicional primera. Auditoría obligatoria.

1. Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones, deberán someterse en todo caso a la auditoría de cuentas prevista en el artículo 1.2 de esta Ley, las entidades, cualquiera que sea su naturaleza jurídica, en las que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

[...]

c) Que se dediquen de forma habitual a la intermediación financiera, y, en todo caso, las entidades de crédito, las empresas de servicios de inversión, las sociedades rectoras de los mercados secundarios oficiales, las entidades rectoras de los sistemas multilaterales de negociación, la Sociedad de Sistemas, las entidades de contrapartida central, la Sociedad de Bolsas, las sociedades gestoras de los fondos de garantía de inversiones y las demás entidades financieras, incluidas las instituciones de inversión

colectiva, fondos de titulización y sus gestoras, inscritas en los correspondientes Registros del Banco de España y de la Comisión Nacional del Mercado de Valores.”

Por tanto, las entidades de pago contempladas en el artículo 14 del Real Decreto-ley están incluidas en el ámbito subjetivo de la disposición adicional primera de la LAC, por ser entidades financieras y por estar obligadas, según el mencionado artículo 14, a inscribirse en el Registro especial de entidades del Banco de España, por lo que, en principio están sometidas a la obligación que establece esta Disposición.

Tal y como señala la consulta, las entidades incluidas en el artículo 14 del Real Decreto-ley, quedan exentas del régimen previsto en el título I, Régimen jurídico de las entidades de pago, de dicho Real Decreto-ley, si bien les son de aplicación determinados requerimientos de las entidades de pago. En concreto, como se ha señalado, deben quedar inscritas en el registro especial del Banco de España y les aplican los artículos 20, 23, 26 y 27 del Real Decreto-ley. En esta relación no se encuentra el artículo 25 del Real Decreto-ley que en su apartado segundo establece lo siguiente:

“2. Las entidades de pago deberán 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, de conformidad con lo previsto en su Disposición Adicional primera.”

Tal y como expresa este artículo, la obligación de someter las cuentas a auditoría se establece, como se ha mencionado anteriormente, en la disposición adicional primera de la LAC, siendo que el artículo 25 se remite a la LAC, sin que pueda entenderse que establece la obligación de auditoría per se sino que obedece a una remisión incluida en el Real Decreto por sistemática legislativa.

En este sentido, la falta de referencia al artículo 25 cuando se establece el régimen aplicable a las entidades del artículo 14 no implica una excepción de la obligación contenida en la disposición adicional primera de la LAC.

Por todo ello, las entidades de pago contempladas en el artículo 14 del Real decreto-ley están sometidas a la obligación de auditoría de sus cuentas anuales al cumplir las

condiciones establecidas en la disposición adicional primera de la LAC en su apartado 1 letra c), es decir, ser entidades financieras y estar inscritas en el registro especial del Banco de España.