

I. DISPOSICIONS GENERALS

MINISTERI DE LA PRESIDÈNCIA

11345 *Reial Decret Legislatiu 1/2011, d'1 de juliol, pel qual s'aprova el text refós de la Llei d'Auditoria de Comptes.*

I

El present reial decret legislatiu té com a objecte complir la previsió que recull la disposició final segona de la Llei 12/2010, de 30 de juny, per la qual es modifiquen la Llei 19/1988, de 12 de juliol, d'Auditoria de Comptes, la Llei 24/1988, de 28 de juliol, del Mercat de Valors, i el text refós de la Llei de Societats Anònimes, aprovat pel Reial Decret Legislatiu 1564/1989, per a l'adaptació a la normativa comunitària, que autoritza el Govern a elaborar en el termini de 12 mesos des de la seua entrada en vigor un text refós de la Llei d'Auditoria de Comptes, i el faculta per a regularitzar, aclarir i harmonitzar els textos legals que s'han de refondre.

Este reial decret legislatiu pretén oferir un text sistemàtic i unificat, comprensiu de la normativa aplicable a l'activitat d'auditoria de comptes, regularitzant, harmonitzant i aclarint, quan és necessari, els textos que es refonen. La refosa no s'ha limitat a una mera reproducció dels textos legals que es refonen, sinó que s'ha modificat l'estructura dels textos, s'han realitzat adaptacions i precisions terminològiques amb la finalitat d'aclarir-ne el contingut.

II

La Llei 19/1988, de 12 de juliol, d'Auditoria de Comptes, va incorporar al nostre ordenament jurídic la Directiva 84/253/CEE, de 10 d'abril de 1984, del Consell, relativa a l'autorització de les persones encarregades del control legal de documents comptables, i va regular així, per primera vegada a Espanya, l'activitat d'auditoria de comptes, atesa la importància d'esta activitat per la seua contribució a la transparència i fiabilitat de la informació economicofinancera de les empreses i entitats auditades, transparència que constituïx un element consubstancial al sistema d'economia de mercat que recull l'article 38 de la Constitució. La llei regula per primera vegada a Espanya l'activitat d'auditoria de comptes, per la rellevància pública que té ja que presta un servici a l'entitat revisada i afecta i interessa no només a esta, sinó també els tercers que hi mantenen o puguen mantindre-hi relacions, tenint en compte que tots ells, entitat auditada i tercers, poden conèixer la qualitat de la informació economicofinancera auditada sobre la qual versa l'opinió d'auditoria emesa. Així, amb la finalitat de regular i establir les garanties suficients perquè els comptes anuals o qualsevol altra informació economicofinancera que haja sigut verificada per un tercer independent siga acceptada amb plena confiança pels tercers interessats, l'esmentada llei va definir esta activitat i va establir, entre altres, les condicions que s'han de complir per a accedir al Registre Oficial d'Auditors de Comptes i poder així exercir tal activitat, les normes que regulen el seu exercici, el contingut mínim de l'informe d'auditoria de comptes anuals, el règim d'incompatibilitats i de responsabilitat dels auditors de comptes, el règim d'infraccions i sancions i l'atribució a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes del control de l'activitat i de la potestat disciplinària dels auditors de comptes.

El text original de la Llei 19/1988 s'ha vist modificat al llarg del temps en diversos aspectes i per diferents i successives normes legals, amb l'objecte d'aconseguir més precisió i millorar-ne l'aplicació pràctica. Inclús s'han regulat alguns aspectes de l'activitat d'auditoria de comptes en normes que directament no han modificat el text de l'esmentada Llei 19/1988. Així, en primer lloc, la Llei 4/1990, de 29 de juny, de Pressupostos Generals de l'Estat per a 1990, en la disposició addicional tretze, va incorporar una via específica

d'inscripció en el Registre Oficial d'Auditors de Comptes per a persones que, no tenint una titulació universitària, hagen obtingut, no obstant això, una titulació suficient per a accedir a la universitat i adquirit una formació pràctica de 8 anys, major que l'exigida amb caràcter general. Així mateix, es van establir determinades regles particulars a l'efecte d'acreditar la formació pràctica adquirida amb anterioritat a l'entrada en vigor de la Llei d'Auditoria de Comptes, requisit exigít per a obtindre l'autorització de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes que es requereix per a inscriure's en el Registre Oficial d'Auditors de Comptes.

A continuació, la Llei 31/1991, de 30 de desembre, de Pressupostos Generals de l'Estat per a l'any 1992, en l'article 104, va modificar la composició del Comitè Consultiu de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, regulada en l'apartat b) del punt 4 de la disposició addicional segona de la Llei 19/1988 d'Auditoria de Comptes.

La Llei 13/1992, d'1 de juny, sobre recursos propis i supervisió en base consolidada de les entitats financeres, en la disposició addicional tercera, va fer una nova redacció dels articles 17 i 18 de la Llei 19/1988, en els quals es regula el règim d'infraccions i sancions. Així mateix, per mitjà de la disposició addicional quarta d'esta mateixa llei es va afegir un paràgraf a la disposició final primera de la Llei 19/1988, amb l'objecte d'establir l'obligació per als auditors de comptes d'entitats sotmeses al règim de supervisió previst en l'esmentada Llei 13/1992 d'emetre immediatament l'informe d'auditoria de comptes anuals corresponent quan coneguen i comproven l'existència de presumptes irregularitats o situacions que puguen afectar greument l'estabilitat, la solvència o la continuïtat de l'entitat auditada.

La Llei 3/1994, de 14 d'abril, per la qual s'adapta la legislació espanyola en matèria d'entitats de crèdit a la segona directiva de coordinació bancària i s'introdueixen altres modificacions relatives al sistema financer, per mitjà de la disposició addicional sexta, va afegir un apartat quatre a la disposició addicional primera de la Llei d'Auditoria de Comptes, per a incorporar l'obligació, per a les sucursals a Espanya d'entitats de crèdit estrangeres, quan no hagen de presentar comptes anuals de la seua activitat a Espanya, de sotmetre a auditoria les informacions comptables que han de fer públiques amb caràcter anual.

La Llei 2/1995, de 23 de març, de Societats de Responsabilitat Limitada, en la disposició addicional sexta, va modificar l'apartat 4 de l'article 8 de la Llei d'Auditoria de Comptes, per a introduir la possibilitat de prorrogar anualment el contracte d'auditoria una vegada finalitzat el període inicial contractat.

Posteriorment, la Llei 37/1998, de 16 de novembre, de reforma de la Llei 24/1988, de 28 de juliol, del Mercat de Valors, en la disposició addicional octava, feia una nova redacció del paràgraf final de la disposició final primera de la Llei d'Auditoria de Comptes, relativa a l'obligació per als auditors de comptes d'entitats sotmeses al règim de supervisió del Banc d'Espanya, de la Comissió Nacional del Mercat de Valors i de la Direcció General d'Assegurances, en els termes previstos a estos efectes, de comunicar ràpidament a eixes institucions supervisoras qualsevol fet o decisió sobre l'entitat auditada dels quals tinguen coneixement en l'exercici de les seues funcions i que puguen afectar de manera rellevant l'exercici de la seua activitat, la seua continuïtat, estabilitat o solvència, o en els casos en què l'opinió en el seu informe fóra denegada o desfavorable o en els quals s'impedira l'emissió de l'informe d'auditoria.

Per mitjà de la Llei 41/1999, de 12 de novembre, sobre sistemes de pagaments i liquidació de valors, en la disposició addicional tercera, s'ha establert el termini d'un any com a període específic per a resoldre i notificar la resolució en els procediments sancionadors derivats de la comissió de les infraccions previstes en la Llei 19/1988.

A més, la Llei 44/2002, de 22 de novembre, de Mesures de Reforma del Sistema Financer, en els articles 48 a 53, va introduir modificacions substancials en la redacció feta per la Llei 19/1988, que en van afectar diversos aspectes: l'examen unificat del sistema d'accés al Registre Oficial d'Auditors de Comptes, l'obligació de seguir cursos de formació continuada dels auditors de comptes, la incorporació de vies d'accés específiques al Registre Oficial d'Auditors de Comptes per a funcionaris pertanyents a determinats cossos de l'Administració la formació i funcions dels quals es troben relacionades amb l'auditoria de comptes del sector públic, el deure d'independència i les causes d'incompatibilitats, el

deure de rotació de l'auditor en relació amb determinades entitats auditades, la responsabilitat civil dels auditors de comptes, el deure de custòdia de la documentació dels treballs d'auditoria i l'accés a esta documentació, el règim d'infraccions i sancions, les competències de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes en relació amb el control de l'activitat d'auditoria de comptes i la creació de la taxa de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes per emissió d'informes d'auditoria de comptes.

Per mitjà de la Llei 62/2003, de 30 de desembre, de Mesures Fiscals, Administratives i de l'Orde Social, en l'article 104, es va modificar la disposició addicional segona de la Llei 19/1988, relativa a la normativa reguladora a què es troba subjecte l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, per a modificar la composició i funcions dels seus òrgans rectors.

L'any 2007, la Llei 16/2007, de 4 de juliol, de reforma i adaptació de la legislació mercantil en matèria comptable per a la seua harmonització internacional amb la normativa de la Unió Europea, en la disposició addicional quinta, modificada al seu torn per la disposició final quarta de la Llei 34/2007, de 15 de novembre, de Qualitat de l'Aire i Protecció de l'Atmosfera, van fer una nova redacció del paràgraf primer de l'apartat 4 de l'article 8 de la Llei d'Auditoria de Comptes, en relació amb els terminis de contractació dels auditors de comptes, per a possibilitar la renovació del contracte d'auditoria per períodes successius de fins a tres anys una vegada finalitzat el període inicial de contractació.

No obstant això, la modificació més rellevant de la Llei d'Auditoria de Comptes ha tingut lloc amb l'entrada en vigor de la Llei 12/2010, de 30 de juny, per la qual es modifiquen la Llei 19/1988, de 12 de juliol, d'Auditoria de Comptes, la Llei 24/1988, de 28 de juliol, del Mercat de Valors, i el text refós de la Llei de Societats Anònimes, aprovat pel Reial Decret Legislatiu 1564/1989, de 22 de desembre, per a l'adaptació a la normativa comunitària.

Amb la Llei 12/2010 es transposa la Directiva 2006/43/CE, del Parlament Europeu i del Consell, de 17 de maig de 2006, relativa a l'auditoria legal dels comptes anuals i dels comptes consolidats, per la qual es modifiquen les directives 78/660/CEE i 83/349/CEE del Consell i es deroga la Directiva 84/253/CEE del Consell, que constitueix un important pas per a aconseguir una major harmonització dels requisits que s'exigixen per a l'exercici de l'activitat d'auditoria en l'àmbit de la Unió Europea, així com dels principis que han de regir el sistema de supervisió pública en este àmbit, tenint en compte que esta activitat exercix una funció d'interés públic, entesa esta per l'existència d'un conjunt ampli de persones i institucions que confien en l'actuació de l'auditor de comptes per tal com la seua correcta i adequada execució constitueix un factor que coadjuva al funcionament correcte dels mercats perquè incrementa la integritat i l'eficàcia dels estats financers en tant que vehicles de transmissió d'informació. Al contrari de la directiva derogada que contenia normes bàsiques d'autorització, independència i publicitat dels auditors de comptes, la nova Directiva 2006/43/CE regula un nombre més gran d'aspectes relacionats amb l'autorització i el registre d'auditors i societats d'auditoria, inclosos els d'altres estats de la Unió Europea i de tercers països, les normes d'ètica professional, d'independència i objectivitat, la realització de les auditories d'acord amb les normes internacionals d'auditoria que adopte la Unió Europea, la responsabilitat plena de l'auditor que realitze l'auditoria d'estats financers consolidats, el control de qualitat dels auditors i societats d'auditoria, els sistemes efectius d'investigació i sanció, la cooperació amb les autoritats competents d'estats membres de la Unió Europea i de tercers països, etc.

A més d'incorporar a la legislació nacional la Directiva 2006/43/CE, la Llei 12/2010 modifica determinats aspectes continguts en la Llei 19/1988 que eren necessaris a causa dels canvis succeïts en la legislació mercantil i per a incorporar millores de caràcter tècnic aconsellades per l'experiència i la pràctica desenrotllada des de l'entrada en vigor de l'esmentada Llei 19/1988. A este respecte, poden ressaltar-se les modificacions següents:

- El contingut mínim de l'informe d'auditoria es fa més coincident amb el que preveuen els articles 51 bis de la Directiva 78/660/CEE, relativa als comptes anuals de determinades formes de societat, i 37.2 de la VII Directiva 78/660/CEE, relativa als comptes consolidats, amb l'objecte d'afavorir la comparabilitat en l'entorn econòmic internacional.

- S'establix la responsabilitat plena que ha d'assumir l'auditor de comptes responsable de l'auditoria dels comptes anuals o estats financers consolidats.
- Es precisa el sistema de fonts jurídiques a què s'ha de subjectar l'activitat d'auditoria de comptes, constituït per tres grups de normes, les normes d'auditoria, les normes d'ètica i les normes de control de qualitat intern dels auditors i societats d'auditoria. En les normes d'auditoria s'introdueixen les Normes Internacionals d'Auditoria que siguen adoptades per la Unió Europea, d'acord amb el manament de la Directiva 2006/43/CE.
- Es regula la possibilitat d'autorització i inscripció en el Registre Oficial d'Auditors dels qui estiguen autoritzats en un altre Estat membre de la Unió Europea, o en un registre públic de tercers països d'acord amb els requisits de reciprocitat i equivalència previstos en la Directiva 2006/43/CE. Així mateix, s'han d'inscriure en este Registre Oficial els auditors de comptes i societats d'auditoria que emeten informes d'auditoria sobre els comptes anuals o consolidats de societats domiciliades fora de la Unió Europea i els valors de les quals estiguen admesos a negociació a Espanya, previ compliment de requisits equivalents als que s'exigix als auditors de comptes nacionals.
- Quant als requisits de constitució de societats d'auditoria s'incorpora, d'acord amb el que disposa la nova directiva, la possibilitat que puguen ser socis d'estes altres societats d'auditoria autoritzades en un Estat membre de la Unió Europea, que abans no estava permés.
- El règim d'incompatibilitats es basa, d'una banda, en l'enunciació d'un principi general d'independència que obliga tot auditor a abstenir-se d'actuar quan es pugua veure compromesa la seua objectivitat en relació amb la informació economicofinancera a auditar, i d'altra banda, en l'enumeració d'un conjunt de circumstàncies, situacions o relacions específiques de les quals es considera que, si hi concorren, els auditors no gaudixen d'independència respecte a una entitat determinada, i l'única solució o salvaguarda possible és la no realització del treball d'auditoria.

S'ha incorporat legalment l'obligació de documentar i establir els sistemes de salvaguarda que permeten detectar i respondre a les amenaces a la independència dels auditors. Si estes amenaces són de tal importància que en comprometen la independència, els auditors s'han d'abstenir de realitzar l'auditoria. En tot cas, s'ha d'evitar qualsevol situació o relació que pugua aparentar una possible participació en l'entitat auditada o una relació amb esta. Així mateix, es modifiquen determinades situacions o servicis que generen incompatibilitat per a realitzar l'auditoria, i es reduïx el període de còmput temporal de les situacions d'incompatibilitat de tres a dos anys.

Les modificacions incorporades en eixes situacions o servicis no signifiquen de cap manera que, quan concórreguen les situacions modificades o suprimides, no constituïsquen o no puguen constituir amenaces a la independència, respecte a les quals l'auditor ha d'establir l'oportú sistema de salvaguarda per a la seua avaluació i, si és el cas, eliminació. Tampoc significa que l'auditor pugua realitzar el treball d'auditoria en el cas que estes circumstàncies persistisquen i siguen de tal importància o entitat que comprometen la seua independència en relació amb l'entitat auditada. Això mateix cal entendre en el cas que es produïsquen situacions diferents de les definides com a causes d'incompatibilitat que, per la seua naturalesa i moment de realització, puguen suposar una amenaça que comprometa, a pesar de les salvaguardes establides, la independència de l'auditor.

Així mateix, als efectes de l'aplicació del règim d'incompatibilitats, s'incorpora el concepte de xarxa, a la qual pertany l'auditor o societat d'auditoria, basat en la unitat de decisió i en l'existència de relacions de control i d'influència significativa, de manera que les persones o entitats que formen part d'esta xarxa que incórreguen en qualssevol dels supòsits d'incompatibilitat previstos en esta llei i en altres disposicions legals faran igualment incompatibles l'auditor de comptes o societat d'auditoria en relació amb la respectiva entitat, amb les particularitats establides en la llei. En l'àmbit d'extensió subjectiva que es regula en este règim, s'inclouen també, entre altres, els qui estiguen vinculats per determinades relacions de parentiu, perquè es considera que en estos casos hi ha o pot haver-hi les mateixes amenaces a la independència que poden donar-se de la

mateixa manera que en el cas del cònjuge de l'auditor, i s'exclouen de l'abast de la dita extensió per a determinats supòsits.

En este context, i atesa l'especial obligació atribuïda a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de vetlar pel deure d'independència –suport fonamental de demostració de l'objectivitat amb què ha de ser verificada la informació auditada–, es dota este Institut de competències especials per a demanar informació i realitzar activitats d'investigació o inspecció en relació amb les persones i entitats que formen part de la xarxa de l'auditor.

– Quant a la responsabilitat dels auditors, s'incorpora expressament la menció que els auditors únicament responen pels danys que els siguen imputables, sempre que no s'impedisca el rescabament just del perjudicat, i s'equipara el termini per a exigir responsabilitat a l'auditor a l'establert per als socis gerents i administradors de les entitats mercantils.

– El deure de secret es fa extensiu a tots aquells que intervenen en la realització de l'auditoria de comptes.

– S'ha definit quines entitats tenen la consideració d'«interés públic» als efectes de l'establiment de determinats requisits i condicions específics per als auditors de comptes i societats d'auditoria que auditen els comptes anuals d'estes entitats, en relació, entre altres aspectes, amb l'obligació de publicar un informe anual de transparència i l'obligació de rotació.

– En relació amb el control i la supervisió de l'activitat d'auditoria de comptes, es delimiten l'abast i la finalitat de l'activitat de control de l'auditoria de comptes, diferenciant entre el control de qualitat extern, de caràcter regular i procedimental, del qual poden derivar la formulació de recomanacions o requeriments, i la falta de seguiment del qual es tipifica com a infracció greu; i el sistema d'investigacions, en el qual s'incardina l'actual control tècnic, a fi de detectar i corregir l'execució inadequada d'un treball d'auditoria o activitat de l'auditor concrets. Les esmentades actuacions de control continuen participant de la naturalesa d'actuacions prèvies d'informació, de les previstes en l'article 69.2 de la Llei 30/1992, de 26 de novembre, de Règim Jurídic de les Administracions Públiques i del Procediment Administratiu Comú, tal com ha posat de manifest la jurisprudència. Així mateix, s'autoritza l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes per a publicar els plans d'actuació, els informes d'activitat del sistema de supervisió, així com els resultats generals aconseguits en la realització del control de qualitat.

D'acord amb els principis de supervisió pública exigits per la Directiva 2006/43/CE, s'atribuïx de forma exclusiva a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, en tant que organisme públic de supervisió, la competència relativa a la cooperació internacional i la referida al control de qualitat, sense perjudi de la possibilitat prevista d'acordar amb tercers les tasques relacionades amb l'execució del control de qualitat, sempre que es respecten els requisits exigits en eixa disposició, d'acord amb els criteris establerts en la Directiva 2006/43/CE, i els desenrotllats per la Unió Europea. Entre eixos tercers es troben incloses les corporacions representatives d'auditors de comptes. D'altra banda, s'autoritza l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes a desenrotllar els criteris que s'han de seguir en relació amb l'execució del control de qualitat.

– Finalment, la Llei 12/2010, de 30 de juny, introduïx importants modificacions en el règim d'infraccions i sancions previst.

En definitiva, amb la regulació que incorpora la Llei 12/2010, de 30 de juny, a l'exercici de les actuacions de control encomanades a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, es pretén aconseguir una millora global i, en el seu conjunt, de la qualitat dels treballs d'auditoria, actuacions que s'han de projectar sobre tots els qui estan habilitats legalment per a exercir l'activitat d'auditoria.

Com a resultat d'això, la Llei 12/2010 va modificar la major part dels articles de la Llei 19/1988, reformada al seu torn per les lleis esmentades anteriorment; per la qual cosa les Corts Generals van considerar necessari encomanar al Govern l'elaboració d'un text refós d'eixes normes legals, a fi de reunir en únic text la totalitat de la regulació de l'activitat d'auditoria de comptes.

III

En conseqüència, s'ha elaborat un text refós de la Llei d'Auditoria de Comptes, que s'inserix a continuació d'este reial decret legislatiu i que té com a objecte, en compliment del manament legal citat, recollir les modificacions derivades dels textos legals citats en un text únic i sistemàtic, on s'incloga tota la normativa aplicable a l'activitat d'auditoria de comptes.

El text refós de la Llei d'Auditoria de Comptes s'estructura en quatre capítols, cinc disposicions addicionals, cinc disposicions transitòries i sis disposicions finals.

El capítol I, «De l'auditoria de comptes», comprén 6 articles, en els quals s'establix l'àmbit d'aplicació del text legal, el contingut mínim de l'informe d'auditoria de comptes, la regulació de l'auditoria de comptes consolidats i la normativa reguladora de l'auditoria de comptes i es definixen determinats conceptes.

El capítol II, sobre requisits per a l'exercici de l'auditoria de comptes, conté 5 articles, en els quals es regulen tots els aspectes referents als requisits d'accés i inscripció en el Registre Oficial d'Auditors de Comptes pels auditors de comptes i societats d'auditoria, incloent-hi els auditors de comptes autoritzats en altres estats membres de la Unió Europea i en tercers països.

El capítol III, relatiu a l'«Exercici de l'activitat d'auditoria de comptes», conté 4 seccions, dividides en 15 articles. En la secció primera s'establix el règim d'independència a què tots els auditors de comptes i societats d'auditoria es troben subjectes; en la secció segona es regula la responsabilitat civil dels auditors en l'exercici de l'activitat d'auditoria i la fiança que han de prestar; en la secció tercera, es preveuen els deures de custòdia i secret, i en la secció quarta s'establix l'obligació de publicar l'informe anual de transparència per part dels auditors de comptes i societats d'auditoria que auditen els comptes anuals d'entitats d'interés públic.

El capítol IV, sobre el sistema de supervisió pública de l'auditoria de comptes, comprén 5 seccions, dividides en 18 articles. En la secció primera s'establix que tots els auditors de comptes i societats d'auditoria estaran sotmesos al sistema de supervisió pública, el qual estarà regit per l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, i s'hi regula així mateix el control de l'activitat d'auditoria de comptes i el règim jurídic i organització de l'Institut; la secció segona inclou el règim d'infraccions i sancions; la secció tercera regula la supervisió dels auditors de comptes i societats i la resta d'entitats d'auditoria autoritzats en estats membres de la Unió Europea i en tercers països; la secció quarta preveu la cooperació internacional; la secció quinta recull la regulació de la taxa de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.

Finalment, les disposicions que acompanyen el text refós preveuen l'obligació que s'auditen els auditors del sector públic, l'execució del control de qualitat per altres mitjans, la transmissibilitat de la responsabilitat administrativa de societats d'auditoria extingides, i la transparència i la publicitat de l'actuació de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes. En les disposicions transitòries s'incorporen les que es contenen ja en la Llei 12/2010, referides a situacions i deures que se suposaven novetats amb l'esmentada llei. I les disposicions finals regulen principalment els mecanismes de coordinació amb òrgans públics amb competències de control o inspecció, i arrepleguen determinades habilitacions.

En virtut d'això, a proposta de la ministra d'Economia i Hisenda i del ministre de Justícia, d'acord amb el Consell d'Estat i amb la deliberació prèvia del Consell de Ministres en la reunió del dia 1 de juliol de 2011,

DISPOSE:

Article únic. *Aprovació del text refós de la Llei d'Auditoria de Comptes.*

S'aprova el text refós de la Llei d'Auditoria de Comptes, el text del qual s'inserix a continuació.

Disposició addicional primera. *Remissions normatives.*

Les referències normatives fetes en altres disposicions a la Llei 19/1988, de 12 de juliol, d'Auditoria de Comptes, s'entendran efectuades als preceptes corresponents del text refós que s'aprova.

Disposició derogatòria única. *Derogació de normes.*

Queden derogades totes les disposicions del mateix rang o inferior que s'oposen a la present llei i, en particular, les següents:

- 1r. La Llei 19/1988, de 12 de juliol, d'Auditoria de Comptes.
- 2n. La disposició addicional tretze de la Llei 4/1990, de 29 de juny, de Pressupostos Generals de l'Estat per a 1990.
- 3r. L'article 104 de la Llei 31/1991, de 30 de desembre, de Pressupostos Generals de l'Estat per a 1992.
- 4t. Les disposicions addicionals tercera i quarta de la Llei 13/1992, d'1 de juny, de recursos propis i supervisió en base consolidada de les entitats financeres.
- 5t. La disposició addicional sexta de la Llei 3/1994, de 14 d'abril, per la qual s'adapta la legislació espanyola en matèria d'entitats de crèdit a la Segona Directiva de la Comunitat Europea de Coordinació Bancària 89/646/CEE i introduïx altres modificacions relatives al sistema financer de la Comunitat Europea.
- 6t. La disposició addicional octava de la Llei 37/1998, de 16 de novembre, de reforma de la Llei 24/1988, de 28 de juliol, que regula el Mercat de Valors.
- 7m. La disposició addicional tercera de la Llei 41/1999, de 12 de novembre, sobre sistemes de pagaments i liquidacions de valors, pel que fa al termini per a resoldre i notificar la resolució en els procediments sancionadors derivats de la comissió de les infraccions previstes en la Llei 19/1988, de 12 de juliol, d'Auditoria de Comptes.
- 8u. Els articles 48 a 53 i la disposició addicional catorze de la Llei 44/2002, de 22 de novembre, de Mesures de Reforma del Sistema Financer.
- 9é. L'article 104 de la Llei 62/2003, de 30 de desembre, de Mesures Fiscals, Administratives i de l'Orde Social per a l'exercici 2004.
10. La disposició addicional quinta de la Llei 16/2007, de 4 de juliol, de reforma i adaptació de la legislació mercantil en matèria comptable per a la seua harmonització internacional amb la normativa de la Unió Europea.
11. La disposició final quarta de la Llei 34/2007, de 15 de novembre, de Qualitat de l'Aire i Protecció de l'Atmosfera.
12. La Llei 12/2010, de 30 de juny, per la qual es modifiquen la Llei 19/1988, de 12 de juliol, d'Auditoria de Comptes, la Llei 24/1988, de 28 de juliol, del Mercat de Valors, i el text refós de la Llei de Societats Anònimes, aprovat pel Reial Decret Legislatiu 1564/1989, de 22 de desembre, per a l'adaptació a la normativa comunitària, excepte la disposició final quarta, de modificació de la Llei 24/1988, de 28 de juliol, del Mercat de Valors.

Disposició final primera. *Títol competencial.*

El text refós de la Llei d'Auditoria de Comptes es dicta fent ús de la competència exclusiva de l'Estat en matèria de legislació mercantil, de conformitat amb el que estableix l'article 149.1.6a de la Constitució Espanyola.

Disposició final segona. *Entrada en vigor.*

Este reial decret legislatiu i el text refós que aprova entraran en vigor l'endemà de la publicació en el «Boletín Oficial del Estado».

Madrid, 1 de juliol de 2011.

JUAN CARLOS R.

El ministre de la Presidència,
RAMÓN JÁUREGUI ATONDO

TEXT REFÓS DE LA LLEI D'AUDITORIA DE COMPTES

ÍNDIX

- Capítol I. De l'auditoria de comptes.
 - Article 1. Àmbit d'aplicació.
 - Article 2. Definicions.
 - Article 3. Informe d'auditoria de comptes.
 - Article 4. Sol·licitud i aportació d'informació necessària.
 - Article 5. Auditoria de comptes consolidats.
 - Article 6. Normativa reguladora de l'auditoria de comptes.

- Capítol II. Requisits per a l'exercici de l'auditoria de comptes.
 - Article 7. Registre Oficial d'Auditors de Comptes.
 - Article 8. Autorització i inscripció en el Registre Oficial d'Auditors de Comptes.
 - Article 9. Auditors de comptes autoritzats en altres estats membres i en tercers països.
 - Article 10. Societats d'auditoria.
 - Article 11. Baixa en el Registre Oficial d'Auditors de Comptes.

- Capítol III. Exercici de l'activitat d'auditoria de comptes.
 - Secció 1a. Independència.
 - Article 12. Principi general d'independència i deure d'adopció de mesures de salvaguarda.
 - Article 13. Causes d'incompatibilitat.
 - Article 14. Període de còmput temporal.
 - Article 15. Extensions subjectives a entitats vinculades amb l'entitat auditada.
 - Article 16. Incompatibilitats derivades de situacions que concorren en familiars pròxims de l'auditor de comptes firmant.
 - Article 17. Incompatibilitats derivades de situacions que concorren en la xarxa auditora.
 - Article 18. Incompatibilitats derivades de situacions que concorren en la xarxa no auditora.
 - Article 19. Contractació i rotació.
 - Article 20. Prohibicions posteriors a la finalització del treball d'auditoria.
 - Article 21. Honoraris i transparència en la remuneració dels auditors de comptes i de les societats d'auditoria.

 - Secció 2a. Responsabilitat i fiança.
 - Article 22. Responsabilitat civil.
 - Article 23. Fiança.

 - Secció 3a. Deures de custòdia i secret.
 - Article 24. Deure de conservació i custòdia.
 - Article 25. Deure de secret i accés a la documentació.

 - Secció 4a. Obligació de divulgació d'informació.
 - Article 26. Informe anual de transparència.

- Capítol IV. Sistema de supervisió pública de l'auditoria de comptes.
 - Secció 1a. Supervisió pública i control de l'activitat d'auditoria de comptes.

- Article 27. Sistema de supervisió pública.
- Article 28. Control de l'activitat d'auditoria de comptes.
- Article 29. L'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.
- Secció 2a. Règim d'infraccions i sancions.
- Article 30. Potestat sancionadora administrativa.
- Article 31. Responsabilitat administrativa.
- Article 32. Infraccions.
- Article 33. Infraccions molt greus.
- Article 34. Infraccions greus.
- Article 35. Infraccions lleus.
- Article 36. Sancions.
- Article 37. Determinació de la sanció i altres normes.
- Article 38. Executivitat de les resolucions.
- Article 39. Prescripció de les infraccions.
- Article 40. Prescripció de les sancions.
- Secció 3a. Auditors, així com societats i altres entitats d'auditoria autoritzats en estats membres de la Unió Europea i en tercers països.
- Article 41. Auditors, així com societats i altres entitats d'auditoria autoritzats en estats membres de la Unió Europea i tercers països.
- Secció 4a. Cooperació internacional.
- Article 42. Deure de col·laboració amb els estats membres de la Unió Europea.
- Article 43. Coordinació amb autoritats competents de tercers països.
- Secció 5a. Taxa de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.
- Article 44. Taxa de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes per l'emissió d'informes d'auditoria de comptes.
- Disposició addicional primera. Auditoria obligatòria.
- Disposició addicional segona. Auditors del sector públic.
- Disposició addicional tercera. Execució del control de qualitat.
- Disposició addicional quarta. Responsabilitat administrativa de societats d'auditoria extingides.
- Disposició addicional cinquena. Transparència i publicitat.
- Disposició transitòria primera. Rotació d'auditors d'entitats per raó de dimensió.
- Disposició transitòria segona. Cooperació amb estats membres.
- Disposició transitòria tercera. Llicenciats, enginyers, professors mercantils, arquitectes o diplomats universitaris.
- Disposició transitòria quarta. Situacions d'incompatibilitat.
- Disposició transitòria cinquena. Règim sobre el compliment de les obligacions de l'auditor de comptes consolidats o altres estats financers o documents comptables consolidats.
- Disposició final primera. Mecanismes de coordinació amb òrgans o institucions públiques amb competències de control o inspecció.
- Disposició final segona. Funcions encomanades als membres de l'Institut de Censors Jurats de Comptes d'Espanya, amb anterioritat a l'entrada en vigor de la Llei 19/1988, de 12 de juliol, d'Auditoria de Comptes.
- Disposició final tercera. Autorització de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.
- Disposició final quarta. Habilitació per a la modificació dels estatuts de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.
- Disposició final cinquena. Habilitació normativa.
- Disposició final sexta. Modificacions pressupostàries.

CAPÍTOL I

De l'auditoria de comptes

Article 1. Àmbit d'aplicació.

1. La present llei té com a objecte la regulació de l'activitat d'auditoria de comptes, tant obligatòria com voluntària, per mitjà de l'establiment de les condicions i els requisits d'observança necessària per a exercir-la, així com la regulació del sistema de supervisió pública i els mecanismes de cooperació internacional en relació amb esta activitat.

2. S'entendrà per auditoria de comptes l'activitat consistent en la revisió i verificació dels comptes anuals, així com d'altres estats financers o documents comptables, elaborats d'acord amb el marc normatiu d'informació financera que hi siga aplicable, sempre que l'activitat tinga com a objecte l'emissió d'un informe sobre la fiabilitat dels documents que puga tindre efectes enfront de tercers.

3. L'auditoria dels comptes anuals consistirà a verificar els comptes a l'efecte de dictaminar si expressen la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera i dels resultats de l'entitat auditada, d'acord amb el marc normatiu d'informació financera que hi siga aplicable; també comprendrà, si és el cas, la verificació de la concordança de l'informe de gestió amb els comptes.

4. L'auditoria de comptes necessàriament haurà de ser realitzada per un auditor de comptes o una societat d'auditoria, per mitjà de l'emissió del corresponent informe i amb subjecció als requisits i formalitats establits en la present llei.

Article 2. Definicions.

Als efectes del que estableix esta llei, s'aplicaran les definicions següents:

1. Marc normatiu d'informació financera: el conjunt de normes, principis i criteris establits en:

- a) La normativa de la Unió Europea relativa als comptes consolidats, en els supòsits previstos per a la seua aplicació.
- b) El Codi de Comerç i la restant legislació mercantil.
- c) El Pla General de Comptabilitat i les seues adaptacions sectorials.
- d) Les normes de compliment obligatori que aprobe l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes en desplegament del Pla General de Comptabilitat i les seues normes complementàries.
- e) La resta de la normativa comptable espanyola que hi siga aplicable.

2. Auditoria obligatòria: auditoria dels comptes anuals o dels comptes consolidats, que siga exigida pel dret de la Unió Europea o la legislació nacional.

3. Auditor de comptes: persona física autoritzada per a realitzar auditories de comptes per l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, que figure inscrita en el Registre Oficial d'Auditors de Comptes, o per les autoritats competents d'un Estat membre de la Unió Europea o d'un tercer país.

4. Societat d'auditoria: persona jurídica, independentment de la forma societària adoptada, autoritzada per a realitzar auditories de comptes per l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, que figure inscrita en el Registre Oficial d'Auditors de Comptes, o per les autoritats competents d'un Estat membre de la Unió Europea o d'un tercer país.

5. Tindran la consideració d'entitats d'interés públic les següents:

- a) Les entitats emissores de valors admesos a negociació en mercats secundaris oficials de valors, les entitats de crèdit i les entitats asseguradores sotmeses al règim de supervisió i control atribuït al Banc d'Espanya, a la Comissió Nacional del Mercat de Valors i a la Direcció General d'Assegurances i Fons de Pensions, així com als organismes autonòmics amb competències d'ordenació i supervisió de les entitats asseguradores.

b) Les entitats que es determinen reglamentàriament en atenció a la seua importància pública significativa per la naturalesa de la seua activitat, per les seues dimensions o pel seu nombre d'empleats.

c) Els grups de societats en què s'integren entitats previstes en els paràgrafs a) i b) anteriors.

Article 3. *Informe d'auditoria de comptes.*

1. L'informe d'auditoria dels comptes anuals és un document mercantil que contindrà, almenys, les dades següents:

a) Identificació de l'entitat auditada, dels comptes anuals que són objecte de l'auditoria, del marc normatiu d'informació financera que es va aplicar en la seua elaboració, de les persones físiques o jurídiques que van encarregar el treball i, si és el cas, de les persones a les quals vaja destinat; així com la referència que els comptes anuals han sigut formulats per l'òrgan d'administració de l'entitat auditada.

b) Una descripció general de l'abast de l'auditoria realitzada, amb referència a les normes d'auditoria d'acord amb les quals s'ha dut a terme i, si és el cas, dels procediments que s'hi preveuen i que no haja sigut possible aplicar com a conseqüència de qualsevol limitació posada de manifest en el desenrotllament de l'auditoria. Així mateix, s'informarà sobre la responsabilitat de l'auditor de comptes o societat d'auditoria d'expressar una opinió sobre els esmentats comptes en el seu conjunt.

c) Una opinió tècnica en què es manifestarà, de manera clara i precisa, si els comptes anuals ofereixen la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera i dels resultats de l'entitat auditada, d'acord amb el marc normatiu d'informació financera que hi siga aplicable i, en particular, amb els principis i criteris comptables que s'hi contenen.

L'opinió podrà ser favorable, amb excepcions, desfavorable o denegada.

Quan no hi haja reserves, l'opinió serà favorable.

En el cas que hi haja reserves, s'hauran de posar totes de manifest en l'informe i l'opinió tècnica serà amb excepcions, desfavorable o denegada.

d) Una opinió sobre la concordança o no de l'informe de gestió amb els comptes corresponents al mateix exercici, en el cas que l'esmentat informe de gestió acompanye els comptes anuals.

e) Data i firma del qui o dels qui l'hagen realitzat. La data de l'informe d'auditoria serà aquella en què l'auditor de comptes i la societat d'auditoria han completat els procediments d'auditoria necessaris per a formar-se una opinió sobre els comptes anuals.

2. L'informe d'auditoria haurà de ser emés per l'auditor de comptes o la societat d'auditoria de conformitat amb la normativa prevista en l'article 6 i amb el contracte d'auditoria subscrit entre les parts. La falta d'emissió de l'informe d'auditoria o la renúncia a continuar amb el contracte d'auditoria tan sols es podran produir per l'existència de causa justa i en aquells supòsits en què concórrega alguna de les circumstàncies següents:

a) Existència d'amenaques que puguen comprometre de forma greu la independència o objectivitat de l'auditor de comptes o de la societat d'auditoria, d'acord amb el que disposa la secció I del capítol III.

b) Impossibilitat absoluta de realitzar el treball encomanat a l'auditor de comptes o societat d'auditoria per circumstàncies no imputables a estos.

En els supòsits anteriors, quan es tracte d'auditories obligatòries, s'haurà d'informar raonadament, tant el Registre Mercantil corresponent al domicili social de la societat auditada, com l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, de les circumstàncies determinants de la falta d'emissió de l'informe o la renúncia a continuar amb el contracte d'auditoria, en la forma i terminis que es determine reglamentàriament.

3. L'informe d'auditoria de comptes anuals serà emés sota la responsabilitat del qui o dels qui l'hagen realitzat, i haurà d'estar firmat per ells.

4. En cap cas l'informe d'auditoria de comptes anuals podrà ser publicat parcialment o en extracte, ni de forma separada dels comptes anuals auditats.

Quan l'informe siga públic es podrà fer menció de la seua existència, i en este cas s'haurà de fer referència al tipus d'opinió emesa.

5. L'informe d'auditoria de comptes anuals haurà d'anar acompanyat de la totalitat de documents que componen els comptes objecte d'auditoria i, si és el cas, de l'informe de gestió.

6. Quan l'informe no es referisca als comptes anuals, li serà aplicable, si és el cas, allò que es disposa per a estos comptes.

Article 4. *Sol·licitud i aportació d'informació necessària.*

Les entitats auditades estaran obligades a facilitar la informació necessària per a realitzar els treballs d'auditoria de comptes; així mateix, el qui o els qui realitzen els treballs estaran obligats a requerir la informació que necessiten per a l'emissió de l'informe d'auditoria de comptes.

Article 5. *Auditoria de comptes consolidats.*

1. La present llei serà aplicable a l'auditoria de comptes a què es referix l'article 1 d'esta llei també quan es tracte d'una auditoria de comptes anuals consolidats, o d'altres estats financers o documents comptables consolidats.

2. L'auditor de comptes que realitze l'auditoria dels comptes anuals consolidats, o d'altres estats financers o documents comptables consolidats, assumix la plena responsabilitat de l'informe d'auditoria emés, encara que l'auditoria dels comptes anuals de les societats participades haja sigut realitzada per altres auditors.

3. El qui o els qui emeten l'opinió sobre els comptes anuals consolidats, o sobre altres estats financers o documents comptables consolidats, estaran obligats a demanar la informació necessària, si és el cas, als qui hagen realitzat l'auditoria de comptes de les entitats que formen part del conjunt consolidable, que estaran obligats a subministrar la informació que els sol·liciten.

4. L'auditor de comptes que realitze l'auditoria dels comptes anuals consolidats, o d'altres estats financers o documents comptables consolidats, efectuarà una revisió i avaluació del treball d'auditoria realitzat per altres auditors de comptes o societats d'auditoria, inclosos els de la Unió Europea i de tercers països, en relació amb les auditories d'entitats que formen part del conjunt consolidable. La revisió i avaluació s'haurà de documentar en els papers de treball.

5. En el cas que una entitat significativa, mesurada en termes d'importància relativa, que forme part del conjunt consolidable siga auditada per auditors de comptes o societats d'auditoria de tercers països amb els quals no hi haja acord d'intercanvi d'informació sobre la base de reciprocitat, l'auditor de comptes que realitze l'auditoria dels comptes anuals consolidats, o d'altres estats financers o documents comptables consolidats, serà responsable d'aplicar els procediments que reglamentàriament es determinen per a facilitar que l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes puga tindre accés a la documentació del treball d'auditoria realitzat pels citats auditors de comptes o societats d'auditoria del tercer país, inclosos els papers de treball pertinents per a l'auditoria del grup, i podrà a este efecte conservar una còpia d'eixa documentació o acordar per escrit amb estos auditors de comptes o societats d'auditoria un accés adequat i il·limitat perquè l'auditor del grup la remeta a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, quan este ho requerisca. Si hi ha impediments legals o d'un altre tipus que impedisquen la transmissió dels papers de treball d'auditoria d'un tercer país a l'auditor del grup, la documentació conservada per este auditor inclourà la prova que ha aplicat els procediments adequats per a obtindre accés a la documentació relativa a l'auditoria i, en cas d'impediments diferents dels legals derivats de la legislació nacional, la prova que demostre l'existència de tals impediments.

6. El que disposa este article és aplicable també a la societat d'auditoria que realitze l'auditoria de comptes anuals consolidats, o d'altres estats financers o documents

comptables consolidats, així com als auditors de comptes que la realitzen en nom de la societat.

Article 6. *Normativa reguladora de l'auditoria de comptes.*

1. L'activitat d'auditoria de comptes es realitzarà amb subjecció a la normativa constituïda per les prescripcions d'esta llei, del seu reglament de desplegament, així com a les normes d'auditoria, d'ètica i de control de qualitat intern dels auditors de comptes i societats d'auditoria.

2. Les normes d'auditoria són les contingudes en esta llei, en el seu reglament de desplegament, en les normes internacionals d'auditoria adoptades per la Unió Europea i en les normes tècniques d'auditoria, en aquells aspectes no regulats per les normes internacionals d'auditoria esmentades.

3. Les normes d'ètica inclouen, almenys, els principis de la seua funció d'interés públic, competència professional, diligència deguda, integritat i objectivitat, sense perjudici del que estableix la secció I del capítol III.

4. Les normes tècniques d'auditoria, les normes d'ètica i les normes de control de qualitat intern dels auditors de comptes i societats d'auditoria s'elaboraran, adaptaran o revisaran, i han d'estar d'acord amb els principis generals i la pràctica comunament admesa en els estats membres de la Unió Europea, així com amb les normes internacionals d'auditoria adoptades per la Unió Europea, per les corporacions de dret públic representatives dels qui realitzen l'activitat d'auditoria de comptes, prèvia informació pública durant el termini de dos mesos, i seran vàlides a partir de la seua publicació, per resolució de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, en el seu butlletí oficial.

5. En casos excepcionals es podrà establir que no siguen aplicables part de les normes internacionals d'auditoria adoptades per la Unió Europea a què es referix el present article, quan així resulte del règim legal relatiu a l'abast de l'auditoria, sempre que es complisquen els requisits i procediment de comunicació que preveu l'article 26, apartats 2 i 3, de la Directiva 2006/43/CE, del Parlament Europeu i del Consell, de 17 de maig de 2006, relativa a l'auditoria legal dels comptes anuals i dels comptes consolidats, per la qual es modifiquen les directives 78/660/CEE i 83/349/CEE del Consell i es deroga la Directiva 84/253/CEE del Consell.

Es podran imposar requisits addicionals als que estableixen les normes internacionals d'auditoria adoptades per la Unió en els termes que preveja el dret de la Unió Europea. Els requisits addicionals es podran establir per resolució de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes en la qual es declare la vigència dels apartats corresponents de les normes tècniques d'auditoria preexistents a l'adopció per la Unió Europea de les normes internacionals d'auditoria sobre la mateixa matèria, o per mitjà de la publicació de noves normes tècniques d'auditoria limitades als referits requisits addicionals.

CAPÍTOL II

Requisits per a l'exercici de l'auditoria de comptes

Article 7. *Registre Oficial d'Auditors de Comptes.*

1. Podran realitzar l'activitat d'auditoria de comptes les persones físiques o jurídiques que, reunint les condicions a què es referixen els articles següents, figuren inscrites en el Registre Oficial d'Auditors de Comptes de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.

2. El Registre Oficial d'Auditors de Comptes serà públic i la seua informació serà accessible per mitjans electrònics.

3. En el cas d'auditors de comptes, contindrà la informació següent:

a) Nom, adreça, número de registre i situació en què es troben inscrits.

b) En el cas d'estar inscrit en situació d'exercent, s'indicarà el domicili professional, adreça d'internet, i número de registre de la societat o societats d'auditoria amb què està relacionat.

c) Totes les altres inscripcions com a auditor de comptes davant de les autoritats competents d'altres estats membres i com a auditor en tercers països, amb indicació de les autoritats competents per a la inscripció i, si és el cas, els números de registre.

4. En el cas de les societats d'auditoria, contindrà la informació següent:

a) Nom, domicili social, forma jurídica, adreça de cada oficina en què realitze la seua activitat, número de registre i adreça d'internet.

b) Nom, cognoms, adreça i número de registre de cada un dels socis, amb indicació del qui o dels qui exercisquen les funcions d'administració o de direcció.

c) Nom, cognoms, adreça i número de registre dels auditors de comptes al servici de la societat d'auditoria, amb identificació dels qui estiguen designats expressament per a realitzar auditories i firmar informes d'auditoria en nom de la societat i del període de vigència de la designació.

d) Si la societat està vinculada a les entitats a què es referix l'article 17 o 18, haurà d'aportar informació dels noms i adreces de les entitats, o indicació d'on es pot obtenir públicament la informació.

e) Totes les altres inscripcions com a societat d'auditoria davant de les autoritats competents d'altres estats membres i de tercers països, amb indicació de l'autoritat competent per a la inscripció i, si és el cas, el número de registre.

5. En el cas d'auditors de comptes, així com de societats i la resta d'entitats d'auditoria de tercers països, hauran de figurar de forma separada, i en tot cas s'hauran d'identificar com a tals aquells a qui es referixen respectivament l'article 9.3 i l'últim paràgraf de l'article 10.4, amb la menció que no estan autoritzats per a l'exercici de l'activitat d'auditoria de comptes a Espanya.

6. La inscripció en el Registre Oficial d'Auditors de Comptes no facultarà per a l'exercici d'altres activitats diferents de les que preveu l'article 1, que requeriran les condicions de titulació i col·legiació exigides per la legislació aplicable en cada cas.

7. Els auditors de comptes inscrits en el Registre Oficial d'Auditors de Comptes, excepte aquells a qui es referix l'article 9.3, hauran de seguir cursos i realitzar activitats de formació continuada, els quals podran ser impartits, en la forma i condicions que s'establisquen reglamentàriament, per les corporacions representatives dels auditors de comptes, les entitats docents autoritzades o altres entitats.

Article 8. Autorització i inscripció en el Registre Oficial d'Auditors de Comptes.

1. Per a ser inscrit en el Registre Oficial d'Auditors de Comptes es requerirà:

a) Ser major d'edat.

b) Tindre la nacionalitat espanyola o la d'algun dels estats membres de la Unió Europea, sense perjudi del que dispose la normativa sobre el dret d'establiment.

c) No tindre antecedents penals per delictes dolosos.

d) Haver obtingut la corresponent autorització de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.

2. L'autorització a què es referix l'apartat anterior es concedirà als qui reuneixen les condicions següents:

a) Haver obtingut una titulació universitària.

No s'exigirà este requisit als qui, complint la resta dels requisits establits en este apartat, hagen cursat els estudis o hagen obtingut els títols que faculden per a l'ingrés en la Universitat i hagen adquirit la formació pràctica assenyalada en el paràgraf b) d'este apartat, amb un període mínim de huit anys, en treballs realitzats en l'àmbit financer i

comptable, especialment si es referixen al control de comptes anuals, comptes consolidats i estats financers anàlegs, dels quals almenys cinc anys hagen sigut realitzats amb un auditor de comptes o una societat d'auditoria, i en l'exercici d'esta activitat en qualsevol Estat membre de la Unió Europea.

Per al còmput del període de formació pràctica adquirida amb anterioritat a l'entrada en vigor de la Llei 19/1988, de 12 de juliol, d'Auditoria de Comptes, la certificació de la dita formació pràctica correspondrà als qui, en aquell moment, eren membres en exercici de l'Institut de Censors Jurats de Comptes, del Registre d'Economistes Auditors pertanyents al Consell General de Col·legis d'Economistes d'Espanya i del Registre General d'Auditors pertanyent al Consell Superior de Col·legis Oficials de Titulars Mercantils d'Espanya.

b) Haver seguit programes d'ensenyança teòrica i haver adquirit una formació pràctica.

Els programes d'ensenyança teòrica hauran de versar sobre les matèries a què es referix la lletra següent d'este apartat.

La formació pràctica s'haurà d'estendre per un període mínim de tres anys en treballs realitzats en l'àmbit financer i comptable, i es referirà especialment a comptes anuals, comptes consolidats o estats financers anàlegs. Almenys dos anys de la dita formació pràctica s'hauran de realitzar amb un auditor de comptes o una societat d'auditoria, i en l'exercici d'esta activitat en qualsevol Estat membre de la Unió Europea.

c) Haver superat un examen d'aptitud professional organitzat i reconegut per l'Estat.

L'examen d'aptitud professional, que estarà encaminat a la comprovació rigorosa de la capacitat del candidat per a l'exercici de l'auditoria de comptes, haurà de versar sobre les matèries següents: marc normatiu d'informació financera; anàlisi financera; comptabilitat analítica de costos i comptabilitat de gestió; gestió de riscos i control intern; auditoria de comptes i normes d'accés a esta; normativa aplicable al control de l'auditoria de comptes i als auditors de comptes i societats d'auditoria; normes internacionals d'auditoria, així com normes d'ètica i independència. Així mateix, l'esmentat examen haurà de cobrir, en la mesura que es requerisquen per a l'exercici de l'activitat d'auditoria de comptes, les matèries següents: dret de societats, d'altres entitats i governança; dret concursal, fiscal, civil i mercantil; dret del treball i de la seguretat social; tecnologia de la informació i sistemes informàtics; economia general, economia de l'empresa i economia financera; matemàtiques i estadística, i principis fonamentals de gestió financera de les empreses.

Els qui posseïsquen una titulació universitària de caràcter oficial i vàlidesa en tot el territori nacional, de les regulades en la Llei Orgànica 6/2001, de 21 de desembre, d'Universitats, quedaran dispensats en l'examen d'aptitud professional d'aquelles matèries que hagen superat en els estudis requerits per a l'obtenció dels dits títols.

3. L'examen d'aptitud es realitzarà per mitjà del sistema de convocatòria única, a proposta conjunta de les corporacions representatives d'auditors de comptes, i subsidiàriament per l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, amb l'aprovació prèvia per este últim de la respectiva convocatòria, que es publicarà mitjançant una orde del Ministeri d'Economia i Hisenda. La superació d'estos exàmens permetrà l'accés a les corporacions representatives dels auditors de comptes, en relació amb l'exercici de l'activitat auditora, sense perjudi dels requisits específics que puguen exigir els estatuts de cada corporació.

Reglamentàriament s'establiran les normes per a l'aprovació del contingut dels programes, la periodicitat, la composició del tribunal, en el qual haurà de constar almenys un membre de cada una de les corporacions representatives d'auditors de comptes i el període de formació pràctica.

4. Podran inscriure's en el Registre Oficial d'Auditors de Comptes empleats públics la formació i funcions exercides pels quals es troben relacionades amb l'auditoria de comptes del sector públic, o que examinen o valoren la situació financera i patrimonial i l'actuació de les entitats financeres o asseguradores, i que hagen sigut seleccionats com a empleats públics per oposició o per altres proves establides a l'efecte que permeten constatar la formació teòrica i aptitud necessàries per a l'exercici de les dites funcions, quan complisquen

els requisits per a la inscripció en el Registre Oficial d'Auditors de Comptes establits en este article.

El requisit relatiu al seguiment de programes d'ensenyança teòrica i el corresponent a la superació de l'examen d'aptitud professional, establits en els paràgrafs b) i c) de l'apartat 2 d'este article, es consideraran complits per mitjà de la superació de l'oposició o de les proves selectives d'accés a l'ocupació pública indicades en el paràgraf precedent.

Així mateix, es considerarà complit el requisit de la formació pràctica, establert en el paràgraf b) de l'apartat 2 d'este article, per mitjà de l'exercici efectiu de treballs corresponents a l'auditoria de comptes anuals, comptes consolidats o estats financers anàlegs del sector públic, d'entitats financeres o asseguradores, durant un període mínim de tres anys certificat degudament.

5. La presentació d'una declaració responsable o una comunicació prèvia no permetrà l'exercici de l'activitat d'auditoria de comptes. No es podrà considerar estimada per silenci administratiu la petició d'accés al Registre Oficial d'Auditors de Comptes i, per tant, d'autorització per a l'exercici de l'activitat d'auditoria de comptes.

Article 9. Auditors de comptes autoritzats en altres estats membres de la Unió Europea i en tercers països.

1. Podran inscriure's en el Registre Oficial d'Auditors de Comptes els auditors de comptes autoritzats per a realitzar l'activitat d'auditoria de comptes en altres estats membres de la Unió Europea, en els termes que reglamentàriament es determinen.

Per a obtindre l'autorització de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes hauran de superar una prova d'aptitud sobre la normativa espanyola aplicable a l'auditoria el coneixement de la qual no s'haja acreditat en l'Estat membre en què l'auditor de comptes estiga autoritzat.

2. Podran inscriure's en el Registre Oficial d'Auditors de Comptes els auditors de comptes autoritzats per a realitzar l'activitat d'auditoria de comptes en tercers països, en condicions de reciprocitat, que complisquen requisits equivalents als exigits en l'article 8.2, paràgrafs a), b) i c), així com amb l'obligació de formació continuada a la qual es referix l'article 7.7.

Per a obtindre l'autorització de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes hauran d'acreditar, almenys, el compliment dels requisits establits en l'article 8.1, paràgrafs a) i c), superar una prova d'aptitud equivalent a aquella a la qual es referix l'apartat anterior en els termes que reglamentàriament es determinen, i disposar de domicili o establiment permanent a Espanya o designar un representant amb domicili a Espanya.

3. Sense perjuí del que disposa la normativa de la Unió Europea, s'hauran d'inscriure en tot cas en el Registre Oficial d'Auditors de Comptes els auditors de comptes autoritzats per a realitzar l'activitat d'auditoria de comptes en tercers països que emeten informes d'auditoria sobre comptes anuals o comptes anuals consolidats d'una entitat constituïda fora de la Unió Europea i els valors de la qual estiguen admesos a negociació en un mercat regulat a Espanya, excepte quan l'entitat auditada emeta exclusivament obligacions, bons o altres títols de deute negociable el valor nominal dels quals per unitat siga almenys de 50.000 euros o d'un import equivalent a este. Esta excepció no s'aplicarà quan l'entitat emeta valors que siguen equiparables a les accions de societats o que, si es convertixen o si s'exercixen els drets que conferixen, donen dret a adquirir accions o valors equiparables a accions.

Els auditors de comptes als quals es referix este apartat hauran de complir requisits equivalents als exigits en els articles 8.1, paràgrafs a) i c), i 8.2, paràgrafs a), b) i c), així com designar un representant amb domicili a Espanya.

La inscripció en el Registre Oficial d'Auditors de Comptes d'estos auditors de comptes no els faculta per a l'exercici de l'activitat d'auditoria de comptes en relació amb entitats domiciliades a Espanya.

Sense perjuí del que dispose la normativa de la Unió Europea, els informes d'auditoria emesos per estos auditors de comptes de tercers països no registrats en el Registre Oficial d'Auditors de Comptes no tindran efecte jurídic a Espanya.

Article 10. *Societats d'auditoria.*

1. Podran inscriure's en el Registre Oficial d'Auditors de Comptes les societats d'auditoria de comptes que complisquen els requisits següents:

a) Que les persones físiques que realitzen els treballs i firmen els informes d'auditoria en nom d'una societat d'auditoria estiguen autoritzades per a exercir l'activitat d'auditoria de comptes a Espanya.

b) Que la majoria dels drets de vot corresponguen a auditors de comptes o societats d'auditoria autoritzats per a realitzar l'activitat d'auditoria de comptes en qualsevol Estat membre de la Unió Europea.

c) Que una majoria dels membres de l'òrgan d'administració siguen socis auditors de comptes o societats d'auditoria autoritzats per a realitzar l'activitat d'auditoria de comptes en qualsevol Estat membre de la Unió Europea.

En cas que l'òrgan d'administració no tinga més que dos membres, almenys un d'ells haurà de complir les condicions establides en el present apartat.

2. Serà aplicable a les societats d'auditoria el que disposa l'article 8.5.

3. La direcció i firma dels treballs d'auditoria realitzats per una societat d'auditoria de comptes correspondrà, en tot cas, a un o més dels socis auditors de comptes o a auditors de comptes que poden exercir l'activitat d'auditoria a Espanya i que estan designats per la societat d'auditoria per a realitzar l'auditoria i firmar l'informe en nom de la dita societat.

4. En tot cas, hauran d'estar inscrits en el Registre Oficial d'Auditors de Comptes les societats i la resta d'entitats d'auditoria autoritzats per a realitzar l'activitat d'auditoria de comptes de tercers països que emeten informes d'auditoria en relació als comptes anuals a què es referix l'article 9.3. En estos casos, s'exigirà el compliment dels requisits establits en l'esmentat article als qui firmen els informes en nom de l'entitat.

Per a estar inscrites en el Registre Oficial d'Auditors de Comptes, estes societats i la resta d'entitats d'auditoria hauran de complir els requisits següents:

a) Que l'auditor de comptes que firme l'informe d'auditoria en nom d'estes i la majoria dels membres del seu òrgan d'administració complisquen els requisits equivalents als exigits en els articles 8.1, paràgrafs a) i c), i 8.2, paràgrafs a), b) i c).

b) Que els informes d'auditoria a què es referix este apartat es realitzen d'acord amb les normes internacionals d'auditoria adoptades per la Unió Europea i amb el que estipula la secció I del capítol III, o si és el cas, d'acord amb les normes i requisits declarats equivalents per la Unió Europea.

c) Que designen un representant amb domicili a Espanya.

d) Que tinguen publicat en les seues pàgines d'internet l'informe anual de transparència a què es referix l'article 26, o un informe que complisca requisits equivalents d'informació.

Els informes d'auditoria emesos per les societats i la resta d'entitats d'auditoria a les quals es referix este apartat no tindran efecte jurídic a Espanya, sense perjudi del que dispose la normativa de la Unió Europea.

La inscripció en el Registre Oficial d'Auditors de Comptes d'estes societats i la resta d'entitats d'auditoria no els faculta per a l'exercici de l'activitat d'auditoria.

Les societats i la resta d'entitats d'auditoria a les quals es referix este apartat causaran baixa en el Registre Oficial d'Auditors de Comptes quan incomplisquen algun dels requisits establits en este apartat, per renúncia voluntària o per sanció.

Article 11. *Baixa en el Registre Oficial d'Auditors de Comptes.*

1. Els auditors de comptes causaran baixa temporal o definitiva, segons els casos, en el Registre Oficial d'Auditors de Comptes, en els supòsits següents:

a) Per incompliment de qualsevol dels requisits establits en els articles 8 i 9. El dit incompliment haurà de ser comunicat pels auditors de comptes a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.

b) Per renúncia voluntària.

c) Per no mantindre la fiança prevista en l'article 23.

d) Per sanció.

2. A més de pels mateixos supòsits que s'indiquen en l'apartat anterior, les societats d'auditoria causaran baixa temporal o definitiva, segons els casos, en el Registre Oficial d'Auditors de Comptes quan incomplisquen algun dels requisits establits en l'article 10.1.

Les societats d'auditoria hauran de comunicar a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes l'incompliment dels requisits exigits en este article per a ser inscrites en el Registre Oficial d'Auditors de Comptes.

Este incompliment donarà lloc a la baixa en el dit registre quan es produísca durant un temps superior a tres mesos.

No obstant això, abans que transcórreguen els tres mesos, l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes podrà efectuar requeriments per a l'esmena o compliment dels requisits exigits en el present article en un termini determinat, que si no són atesos, podran donar lloc a la baixa en el Registre Oficial d'Auditors de Comptes.

CAPÍTOL III

Exercici de l'activitat d'auditoria de comptes

Secció 1a. Independència

Article 12. *Principi general d'independència i deure d'adopció de mesures de salvaguarda.*

1. Els auditors de comptes i les societats d'auditoria hauran de ser independents, en l'exercici de la seua funció, de les entitats auditades, i hauran d'abstindre's d'actuar quan la seua independència en relació amb la revisió i verificació dels comptes anuals, els estats financers o altres documents comptables es puga veure compromesa.

Els auditors de comptes i les societats d'auditoria hauran d'abstindre's de participar en el procés de presa de decisions de l'entitat auditada en els termes que preveu l'article 13.

Els auditors de comptes i les societats d'auditoria, per a assegurar la seua independència, hauran d'establir les mesures de salvaguarda que permeten detectar les amenaces a l'esmentada independència, avaluar-les, reduir-les i, quan siga procedent, eliminar-les. En tot cas, les mesures de salvaguarda seran adequades a la dimensió de l'activitat d'auditoria o de la societat d'auditoria.

Estes mesures de salvaguarda seran objecte de revisió periòdica i s'aplicaran de manera individualitzada per a cada treball d'auditoria, i hauran de documentar-se en els papers de treball de cada auditoria de comptes.

Les amenaces a la independència podran procedir de factors com l'autorevisió, interès propi, advocacia, familiaritat o confiança, o intimidació. Si la importància d'estos factors en relació amb les mesures de salvaguarda aplicades és tal que compromet la seua independència, l'auditor de comptes o la societat d'auditoria s'abstindran de realitzar l'auditoria.

2. L'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes és l'organisme encarregat de vetlar per l'adequat compliment del deure d'independència, així com de valorar en cada treball concret la possible falta d'independència d'un auditor de comptes o societat d'auditoria.

Article 13. *Causes d'incompatibilitat.*

En tot cas, es considerarà que l'auditor de comptes o la societat d'auditoria no gaudix de la suficient independència en l'exercici de les seues funcions respecte d'una empresa

o entitat en els supòsits d'incompatibilitat previstos en altres lleis i quan concórrega alguna de les següents circumstàncies en l'auditor de comptes firmant de l'informe d'auditoria:

a) La condició de càrrec directiu o d'administració, l'exercici de llocs d'ocupació o de supervisió interna en l'entitat auditada, o l'atorgament a favor seu d'apoderaments amb mandat general per l'entitat auditada.

b) Tindre interès financer directe o indirecte en l'entitat auditada si, en un cas o en un altre, és significatiu per a qualsevol de les parts.

c) L'existència de vincles de matrimoni, de consanguinitat o afinitat fins al primer grau, o de consanguinitat col·lateral fins al segon grau, incloent-hi els cònjuges d'aquells amb qui mantinguen estos últims vincles, amb els empresaris, els administradors o els responsables de l'àrea economicofinancera de l'entitat auditada.

d) L'administració material o preparació dels estats financers o altres documents comptables de l'entitat auditada.

e) La prestació a l'entitat auditada de servicis de valoració que conduïsquen a l'avaluació de quantitats significatives, mesurades en termes d'importància relativa, en els estats financers o altres documents comptables de la dita entitat corresponents al període o exercici auditat, sempre que el treball de valoració comporte un grau significatiu de subjectivitat.

f) La prestació de servicis d'auditoria interna a l'entitat auditada, llevat que l'òrgan de gestió de l'entitat auditada siga responsable del sistema global de control intern, de la determinació de l'abast, risc i freqüència dels procediments d'auditoria interna, i de la consideració i execució dels resultats i recomanacions proporcionats per l'auditoria interna.

g) La prestació de servicis d'advocacia simultàniament per a l'entitat auditada, llevat que els dits servicis siguen prestats per persones jurídiques distintes i amb consells d'administració diferents, i sense que puguen referir-se a la resolució de litigis sobre qüestions que puguen tindre una incidència significativa, mesurada en termes d'importància relativa, en els estats financers corresponents al període o exercici auditat.

h) La percepció d'honoraris derivats de la prestació de servicis d'auditoria i distintes del d'auditoria a l'entitat auditada, sempre que estos constituïsquen un percentatge significatiu del total dels ingressos anuals de l'auditor de comptes o societat d'auditoria, considerant la mitjana dels últims tres anys.

i) La prestació a l'entitat auditada de servicis de disseny i posada en pràctica de sistemes de tecnologia de la informació financera, utilitzats per a generar les dades integrants dels estats financers de l'entitat auditada, llevat que esta assumisca la responsabilitat del sistema global de control intern o el servici es preste seguint les especificacions establides per la dita entitat, la qual ha d'assumir també la responsabilitat del disseny, execució, avaluació i funcionament del sistema.

2. Als efectes del que disposa este article, les mencions dels estats financers es consideraran realitzades a la resta de documents a què es referix l'article 1.2 quan siguen objecte d'auditoria.

Article 14. *Període de còmput temporal.*

Als efectes del que disposen els articles 12 i 13, el període de còmput per a les incompatibilitats comprendrà des de l'inici del primer any anterior a l'exercici a què corresponguen els comptes anuals, els estats financers o altres documents comptables auditats, fins a la data en què l'auditor de comptes o la societat d'auditoria finalitze el treball d'auditoria corresponent.

No obstant això, en cas que es tracte d'incompatibilitats derivades de l'article 13.b), s'haurà de resoldre la situació d'incompatibilitat amb anterioritat a l'acceptació del nomenament com a auditor de comptes.

El període de còmput a què es referix este article serà aplicable en els supòsits als quals es referixen els articles 15 i 16, 17 i 18, amb les particularitats que en els dits articles es preveuen.

Article 15. *Extensions subjectives a entitats vinculades amb l'entitat auditada.*

Als efectes del que disposen els articles del 12 al 14, les mencions de l'entitat auditada s'estendran a aquelles altres entitats amb les quals, en algun moment des de l'inici de l'exercici a què es referixen els comptes anuals, els estats financers o altres documents comptables auditats fins a la data d'informe d'auditoria estiguen vinculats directament o indirectament per mitjà de l'existència d'una relació de control de les previstes en l'article 42 del Codi de Comerç, per mitjà de l'existència d'una mateixa unitat de decisió pel fet d'estar controlades l'entitat auditada i les altres entitats per qualsevol mitjà per una persona física o jurídica, o per diverses, que actuen conjuntament o es troben sota una direcció única per acords o clàusules estatutàries, o per mitjà de l'existència d'influència significativa, en els termes que preveu l'article 47 del Codi de Comerç.

Article 16. *Incompatibilitats derivades de situacions que concorren en familiars pròxims de l'auditor de comptes firmant.*

1. Es considerarà que l'auditor de comptes o la societat d'auditoria no gaudix de la suficient independència en l'exercici de les seues funcions respecte a una entitat auditada quan concórreguen, a més de les circumstàncies previstes en altres lleis, les previstes en l'article 13 en el cònjuge de l'auditor firmant de l'informe d'auditoria i en aquells amb qui este tinga vincles de consanguinitat o afinitat fins al primer grau, o vincles de consanguinitat col·lateral fins al segon grau, incloent-hi els cònjuges d'aquells amb qui mantinga estos últims vincles.

2. Als efectes del que preveu l'apartat anterior, es tindran en compte les particularitats següents:

a) El que disposa l'article 15, pel que fa a considerar una entitat com a vinculada a l'entitat auditada, serà aplicable amb caràcter general.

b) L'exercici de càrrecs d'ocupació ha d'afectar l'elaboració d'informació significativa, mesurada en termes d'importància relativa, continguda en els estats financers o altres documents comptables de l'entitat auditada.

c) En els supòsits en què es tinga la condició de càrrec directiu, o s'ocupen càrrecs d'ocupació o supervisió interna, als quals es referix l'article 13.a), i en els supòsits previstos en els paràgrafs b), e), f), g) i i) de l'article 13, s'observaran les normes següents:

1r. L'article 15 no s'aplicarà en cas que es tracte d'una entitat respecte de la qual l'entitat auditada exercisca control o influència significativa i eixa entitat no siga, en termes d'importància relativa, significativa per a l'entitat auditada.

2n. El període de còmput per a les incompatibilitats començarà des de l'inici de l'exercici a què es referixen els estats financers o altres documents comptables auditats fins a la data en què finalitze el corresponent treball d'auditoria.

d) No serà aplicable el supòsit previst en l'article 13.c) als subjectes als quals es referix l'apartat 1 d'este article.

Article 17. *Incompatibilitats derivades de situacions que concorren en persones o entitats relacionades directament amb l'auditor de comptes o societat d'auditoria.*

1. Es considerarà que l'auditor de comptes o la societat d'auditoria no gaudix de la suficient independència en l'exercici de les seues funcions respecte a una entitat auditada quan concórreguen, a més de les circumstàncies previstes en altres lleis, les previstes en l'article 13 en les persones o entitats següents:

a) Els socis de la societat d'auditoria, així com els auditors de comptes o societats d'auditoria amb els quals tinguen qualsevol vinculació directa o indirecta. Als efectes de considerar l'existència de vinculació directa o indirecta amb els auditors de comptes o societats d'auditoria, s'aplicaran els criteris que conté l'article 15.

b) Les persones amb capacitat per a influir en el resultat final de l'auditoria de comptes, incloent-hi els socis, auditors o no, que tinguen responsabilitat de supervisió o gestió en la realització del treball d'auditoria i puguen influir directament en la seua valoració i resultat final.

2. Als efectes del que preveu l'apartat anterior, es tindran en compte les particularitats següents:

a) En cas que les persones a les quals es referix el paràgraf a) de l'apartat anterior concorreguen en el supòsit previst en l'article 13.c), només es considerarà que l'auditor de comptes o la societat d'auditoria no gaudix de la suficient independència en l'exercici de les seues funcions quan, per raó de l'estructura i dimensió de la societat d'auditoria, pugua haver-hi relació amb possibles efectes o influència en el resultat del treball d'auditoria.

b) El que disposa l'article 15, pel que fa a considerar una entitat com a vinculada a l'entitat auditada, serà aplicable amb caràcter general.

Article 18. Incompatibilitats derivades de situacions que concorren en altres persones o entitats de la xarxa a què pertany l'auditor o societat d'auditoria.

1. Es considerarà que l'auditor de comptes o la societat d'auditoria no gaudix de la suficient independència en l'exercici de les seues funcions respecte a una entitat auditada quan concórreguen, a més de les circumstàncies previstes en altres lleis, les previstes en l'article 13 en les persones o entitats, excloent-ne les persones o entitats a les quals es referix l'article anterior, amb les quals l'auditor de comptes firmant de l'informe d'auditoria o la societat d'auditoria en el nom de la qual es realitze l'auditoria formen una mateixa xarxa.

Es considerarà com a xarxa l'estructura a la qual pertany un auditor o una societat d'auditoria que tinga com a objecte la cooperació, així com que tinga clarament com a objectiu compartir beneficis o costos, o que compartix propietat, control o gestió comuna, polítiques i procediments de control de qualitat comuna, una estratègia empresarial comuna, l'ús d'un nom comercial comú o una part significativa dels seus recursos professionals.

En tot cas, s'entendrà que formen part d'una mateixa xarxa les entitats vinculades a les quals es referix l'article 42 del Codi de Comerç o les entitats que formen part d'una mateixa unitat de decisió pel fet d'estar controlades per qualsevol mitjà per una o diverses persones físiques o jurídiques que actuen conjuntament o es troben sota una direcció única per acords o clàusules estatutàries, o que estiguen vinculades per mitjà de l'existència d'influència significativa en els termes que preveu l'article 47 del Codi de Comerç.

2. Als efectes del que preveu l'apartat anterior, es tindran en compte les particularitats següents:

a) La condició de càrrecs directius o l'exercici de llocs d'ocupació previstos en l'article 13.a) ha d'afectar o estar relacionada amb l'elaboració d'informació significativa continguda en els estats financers o altres documents comptables de l'entitat auditada.

b) La concurrència de les circumstàncies previstes en els paràgrafs b) i c) de l'article 13 es tindrà en compte respecte d'aquelles persones que, en les entitats vinculades, posseïsquen la condició de soci, administrador, secretari de l'òrgan d'administració o apoderat amb mandat general, i només es considerarà que l'auditor de comptes o la societat d'auditoria no gaudix de la suficient independència en l'exercici de les seues funcions quan, per raó de l'estructura i dimensió conjunta de la societat d'auditoria i de les entitats que hi estan vinculades, pugua haver-hi relació amb possibles efectes o influència en el resultat del treball d'auditoria.

c) El que disposa l'article 15, pel que fa a considerar una entitat com a vinculada a l'entitat auditada, serà aplicable en general. No obstant això, en els supòsits en què es tinga la condició de càrrec directiu, o s'ocupen càrrecs d'ocupació o supervisió interna previstos en l'article 13.a), i en els supòsits previstos en els paràgrafs b), e), f), g) i i) de l'article 13, no s'aplicarà en cas que es tracte d'una entitat respecte de la qual l'entitat

auditada exercisca control o influència significativa i eixa entitat no siga, en termes d'importància relativa, significativa per a l'entitat auditada.

Article 19. *Contractació i rotació.*

1. Els auditors de comptes i les societats d'auditoria seran contractats per un període de temps determinat inicialment, que no podrà ser inferior a tres anys ni superior a nou a comptar de la data en què s'inicie el primer exercici a auditar, i podran ser contractats per períodes màxims successius de tres anys una vegada que haja finalitzat el període inicial. Si a la finalització del període de contractació inicial o de pròrroga d'este ni l'auditor de comptes o la societat d'auditoria ni l'entitat auditada manifesten la seua voluntat en contra, el contracte quedarà tàcitament prorrogat per un termini de tres anys.

Durant el període inicial, o abans que finalitze cada un dels treballs per als quals van ser contractats una vegada finalitzat el període inicial, no es podrà rescindir el contracte si no hi ha una causa justa. Les divergències d'opinions sobre tractaments comptables o procediments d'auditoria no són causa justa. En este cas, els auditors de comptes i l'entitat auditada hauran de comunicar a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes la rescissió del contracte d'auditoria.

2. Tractant-se d'entitats d'interés públic o de societats l'import net de la xifra de negocis de les quals siga superior a 50.000.000 d'euros, una vegada transcorreguts set anys des del contracte inicial serà obligatòria la rotació de l'auditor de comptes firmant de l'informe d'auditoria, i haurà de transcórrer en tot cas un termini de dos anys perquè la dita persona pugua tornar a auditar l'entitat corresponent.

Serà obligatòria la dita rotació quan en el sèptim any o bé en els anys següents l'entitat auditada tinga la condició d'entitat d'interés públic o el seu import net de la xifra de negocis siga superior a 50.000.000 d'euros amb independència que durant el transcurs del referit termini l'esmentada entitat no haguera complit durant algun període de temps alguna de les circumstàncies mencionades en este paràgraf.

3. No obstant això, quan les auditories de comptes no siguen obligatòries, no seran aplicables les limitacions establides en els apartats anteriors d'este article.

Article 20. *Prohibicions posteriors a la finalització del treball d'auditoria.*

1. Sense perjudi d'altres supòsits de prohibició previstos en altres lleis, durant els dos anys següents a la finalització del treball d'auditoria de comptes corresponent, els auditors de comptes firmants de l'informe d'auditoria i les societats d'auditoria en el nom de les quals es realitze l'auditoria no podran formar part dels òrgans d'administració o de direcció de l'entitat auditada, de les entitats del grup a què l'auditada pertanga segons es defineix en l'article 42 del Codi de Comerç, ni de les entitats controlades per qualsevol mitjà per una o diverses persones físiques o jurídiques que actuen conjuntament o es troben sota una direcció única per acords o clàusules estatutàries, ni ocupar lloc de treball, ni tindre interès financer directe o indirecte en les dites entitats si, en qualsevol dels casos, és significatiu per a qualsevol de les parts.

La prohibició a què es referix el paràgraf anterior serà aplicable a les persones següents:

a) Als socis, auditors o no, de la societat d'auditoria que tinguen responsabilitat de supervisió o gestió en la realització del treball d'auditoria i puguen influir directament en la seua valoració i resultat final.

b) Als socis de la societat d'auditoria i als auditors designats per a realitzar auditories en nom d'esta que no hagen intervingut o tingut capacitat d'influir en el treball d'auditoria, llevat que deixen de tindre qualsevol vinculació o interès amb la societat d'auditoria abans d'entrar a formar part dels mencionats òrgans, d'ocupar un lloc de treball en l'entitat auditada o abans de tindre interès financer i sempre que l'objectivitat no es pugua veure compromesa per l'existència de possibles influències recíproques entre els dits socis i l'auditor firmant o la societat d'auditoria.

2. L'incompliment de la prohibició comportarà la incompatibilitat dels auditors de comptes firmants de l'informe i de les societats d'auditoria en el nom de les quals es va realitzar l'auditoria, així com dels auditors de comptes i societats d'auditoria vinculats, directament o indirectament, als auditors de comptes i a les societats d'auditoria als quals es referix este article, per a la realització dels treballs d'auditoria de l'entitat o de les societats que formen part del grup en els termes de l'article 42 del Codi de Comerç, a partir del moment en què s'incomplisca la dita prohibició i en els dos anys següents.

A l'efecte de considerar l'existència de vinculació amb els auditors de comptes i amb les societats d'auditoria en el nom de les quals es va realitzar l'auditoria de comptes, als quals es referix este article, s'aplicaran els criteris continguts en l'article 15.

3. El que estableix este article no serà aplicable quan l'interés financer derive de causes sobrevingudes no imputables a l'auditor de comptes, o siga adquirit en condicions normals de mercat per l'auditor de comptes, o pel soci de la societat d'auditoria o auditor designat per a realitzar auditories en nom d'esta, sempre que, en estes situacions, haja deixat de tindre qualsevol vinculació amb la societat d'auditoria o qualsevol tipus d'interés en esta.

Article 21. *Honoraris i transparència en la remuneració dels auditors de comptes i de les societats d'auditoria.*

1. Els honoraris corresponents als servicis d'auditoria es fixaran, en tot cas, abans que comence l'exercici de les seues funcions i per a tot el període en què hagen d'exercir-les. Els mencionats honoraris no podran estar influïts o determinats per la prestació de servicis addicionals a l'entitat auditada, ni podran basar-se en cap tipus de contingència o condició diferent de canvis en les circumstàncies que van servir de base per a la fixació dels honoraris. Per l'exercici d'esta funció, ni els auditors de comptes ni les societats d'auditoria podran percebre una altra remuneració o avantatge.

2. Els auditors de comptes i societats d'auditoria hauran de comunicar a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes anualment les hores i honoraris facturats a cada entitat auditada, distingint les que corresponen a treballs d'auditoria de comptes i altres servicis prestats, així com qualsevol altra informació que necessite l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes per a l'exercici de les seues funcions.

Secció 2a. Responsabilitat i fiança

Article 22. *Responsabilitat civil.*

1. Els auditors de comptes i les societats d'auditoria respondran pels danys i perjudis que es deriven de l'incompliment de les seues obligacions segons les regles generals del Codi Civil, amb les particularitats establides en el present article.

2. La responsabilitat civil dels auditors de comptes i les societats d'auditoria serà exigible de manera proporcional a la responsabilitat directa pels danys i perjudis econòmics que puguen causar per la seua actuació professional tant a l'entitat auditada com a un tercer.

A este efecte, es considera com a tercer qualsevol persona física o jurídica, pública o privada, que acredite que va actuar o va deixar d'actuar prenent en consideració l'informe d'auditoria, sent este element essencial i apropiat per a formar el seu consentiment, motivar la seua actuació o prendre la seua decisió.

La responsabilitat civil serà exigible en forma personal i individualitzada, excloent-ne el dany o perjudi causat per la mateixa entitat auditada o per tercers.

3. Quan l'auditoria de comptes la realitze un auditor de comptes en nom d'una societat d'auditoria, respondran solidàriament, dins dels límits assenyalats en l'apartat precedent, tant el mencionat auditor que haja firmat l'informe d'auditoria com la societat d'auditoria.

4. L'acció per a exigir la responsabilitat contractual de l'auditor de comptes i de la societat d'auditoria prescriurà al cap de quatre anys a comptar de la data de l'informe d'auditoria.

Article 23. *Fiança.*

Sense perjudi de la responsabilitat civil regulada en l'article anterior, per a respondre dels danys i perjudis que puguen causar en l'exercici de la seua activitat, els auditors de comptes i les societats d'auditoria de comptes estaran obligats a prestar fiança, en forma de depòsit en efectiu, títols de deute públic, aval d'entitat financera o assegurança de responsabilitat civil, per la quantia i en la forma que establisca el Ministeri d'Economia i Hisenda. La quantia, en tot cas, serà proporcional al seu volum de negoci. Reglamentàriament es fixarà l'import de la fiança per al primer any d'exercici de l'activitat.

Secció 3a. Deures de custòdia i secret

Article 24. *Deure de conservació i custòdia.*

Els auditors de comptes i les societats d'auditoria de comptes conservaran i custodiaran durant el termini de cinc anys, a comptar de la data de l'informe d'auditoria, la documentació referent a cada auditoria de comptes realitzada per ells, incloent-hi els papers de treball de l'auditor que constituïsquen les proves i el suport de les conclusions que consten en l'informe.

Article 25. *Deure de secret i accés a la documentació.*

1. L'auditor de comptes firmant de l'informe d'auditoria, la societat d'auditoria així com els socis d'esta, els auditors de comptes designats per a realitzar auditories en nom de la societat d'auditoria i totes les persones que hagen intervingut en la realització de l'auditoria estaran obligats a mantindre el secret de tota la informació que coneguen en l'exercici de la seua activitat, i no en podran fer ús per a finalitats diferents de les de la mateixa auditoria de comptes, sense perjudi del deure de denúncia previst en l'article 262 de la Llei d'Enjudiciament Criminal.

2. No obstant això i sense perjudi del que establisquen les clàusules del contracte d'auditoria, podran, en tot cas, accedir a la documentació referent a cada auditoria de comptes, i quedaran subjectes a l'obligació establida en l'apartat anterior:

a) L'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, tant en l'exercici de les funcions legalment atribuïdes de control i disciplina de l'exercici de l'activitat d'auditoria de comptes, com als efectes de la cooperació internacional prevista en els articles 42 i 43.

b) Els qui resulten designats per resolució judicial.

c) Els qui estiguen autoritzats per llei.

d) El Banc d'Espanya, la Comissió Nacional del Mercat de Valors i la Direcció General d'Assegurances i Fons de Pensions, així com els òrgans autonòmics competents en matèria de supervisió i control de les entitats asseguradores, exclusivament als efectes de l'exercici de les competències relatives a les entitats subjectes a la seua supervisió i control, en casos especialment greus, d'acord amb el que establix la disposició final primera, i sempre que no hagen pogut obtindre de les dites entitats la documentació concreta a què necessiten accedir. Així mateix, els òrgans que tinguen atribuïdes per llei competències de control intern i extern de la gestió economicofinancera del sector públic, respecte de les auditories realitzades a entitats públiques dels seus respectius àmbits de competència. Estos òrgans i organismes podran requerir de l'auditor de comptes o societat d'auditoria la informació de què dispose sobre un assumpte concret, en relació amb l'auditoria de comptes de l'entitat auditada i amb l'aclariment, si és el cas, del contingut dels papers de treball.

e) Les corporacions representatives dels auditors de comptes, només a l'efecte de verificar l'observança de les pràctiques i procediments interns d'actuació dels seus membres en l'exercici de la seua activitat d'auditoria de comptes.

f) Els auditors de comptes i societats d'auditoria, a més de fer-ho en el cas previst en l'article 5, en el supòsit de substitució d'auditor de comptes o societat d'auditoria de l'entitat. En este supòsit de substitució, l'auditor de comptes o societat d'auditoria predecessora permetrà l'accés per part de l'auditor de comptes o societat d'auditoria successora a tota la informació relacionada amb l'entitat auditada.

g) Les autoritats competents dels estats membres de la Unió Europea i de tercers països, en els termes a què es referixen, respectivament, els articles 42 i 43.

Secció 4a. Obligació de divulgació d'informació

Article 26. Informe anual de transparència.

1. Els auditors de comptes i les societats d'auditoria que realitzen l'auditoria de comptes d'entitats d'interés públic, així com les societats i la resta d'entitats d'auditoria de tercers països a les quals es referix l'article 10.4, hauran de donar a conèixer a través de les seues pàgines d'internet un informe anual de transparència en els tres mesos següents a la finalització de l'exercici econòmic que incloga almenys la informació següent:

a) Descripció de la forma jurídica i dels propietaris de l'entitat, quan es tracte d'una societat d'auditoria.

b) Quan la societat d'auditoria o l'auditor de comptes estiguen vinculats a les entitats o persones a les quals es referixen els articles 17 i 18, una descripció d'estes entitats i persones, així com dels acords o clàusules estatutàries que regulen la dita vinculació.

c) Descripció dels òrgans de govern de la societat d'auditoria.

d) Descripció del sistema de control de qualitat intern de l'auditor o societat d'auditoria, i una declaració de l'òrgan d'administració o de gestió sobre l'eficàcia del seu funcionament, amb indicació de quan va tindre lloc l'últim control de qualitat a què es referix l'article 28.1.

e) Relació de les entitats d'interés públic per a les quals han realitzat treballs d'auditoria de comptes en l'últim exercici.

f) Informació sobre els procediments o protocols d'actuació seguits per l'auditor de comptes o societat d'auditoria per a garantir la seua independència, i menció de les revisions internes del compliment del deure d'independència realitzades.

g) Informació sobre la política seguida respecte a la formació continuada dels auditors.

h) Informació sobre el volum total de la xifra de negocis, amb desglossament dels ingressos segons que procedisquen de l'activitat d'auditoria o de la prestació d'altres servicis diferents de la dita activitat.

i) Informació sobre les bases per a la remuneració dels socis.

2. L'informe de transparència serà firmat per l'auditor de comptes o, en cas de societats i la resta d'entitats d'auditoria, pels qui en tinguen atribuïda la representació.

CAPÍTOL IV

Sistema de supervisió pública de l'auditoria de comptes

Secció 1a. Supervisió pública i control de l'activitat d'auditoria de comptes

Article 27. Sistema de supervisió pública.

1. Tots els auditors de comptes i societats d'auditoria queden sotmesos, en l'exercici de l'activitat a què es referix l'article 1, al sistema de supervisió pública, objectiva i independent, de conformitat amb el que estableix este capítol.

2. El sistema de supervisió pública estarà regit per l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.

3. En particular, el sistema de supervisió pública tindrà la responsabilitat última de:

a) L'autorització i inscripció en el Registre Oficial d'Auditoria de Comptes dels auditors de comptes i de les societats d'auditoria.

b) L'adopció de normes en matèria d'ètica, normes de control intern de qualitat en l'activitat d'auditoria i normes tècniques d'auditoria en els termes que preveu esta llei, així com la supervisió del seu adequat compliment.

c) La formació continuada dels auditors de comptes.

d) El control de qualitat, el sistema d'investigació i el règim disciplinari.

4. Correspon a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, a més de les funcions que legalment té atribuïdes, el control de l'activitat d'auditoria de comptes, l'exercici de la potestat disciplinària dels auditors de comptes i societats d'auditoria de comptes, i la cooperació internacional en l'àmbit de l'activitat d'auditoria de comptes.

El Registre Oficial d'Auditors de Comptes dependrà de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.

5. Contra les resolucions que dicte l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes en l'exercici de les competències que li atribueix la present llei es podrà interposar un recurs d'alçada davant del ministre d'Economia i Hisenda, la resolució del qual posarà fi a la via administrativa.

Article 28. *Control de l'activitat d'auditoria de comptes.*

1. El control de l'activitat d'auditoria de comptes, que serà realitzat d'ofici, es durà a terme per mitjà d'investigacions de les actuacions dels auditors de comptes i societats d'auditoria i inspeccions dels auditors de comptes i societats d'auditoria, i comprendrà fonamentalment les actuacions de control tècnic i de control de qualitat.

El control tècnic consistirà en la investigació de determinats treballs d'auditoria de comptes o aspectes de l'activitat d'auditoria, a fi de determinar fets o circumstàncies que puguen suposar la falta de conformitat de l'activitat d'auditoria o dels treballs d'auditoria amb el que disposa esta llei, el seu reglament i la resta de la normativa que regula l'activitat d'auditoria de comptes.

El control de qualitat consistirà en la inspecció o revisió periòdica dels auditors de comptes i societats d'auditoria, l'objectiu de la qual és millorar la qualitat dels treballs d'auditoria, principalment per mitjà de la formulació de requeriments de millora. El control de qualitat comprendrà, almenys, la verificació del sistema de control de qualitat intern dels auditors de comptes i de les societats d'auditoria, la revisió dels procediments documentats en els arxius d'auditoria, amb la finalitat de comprovar l'eficiència del dit sistema de control.

2. L'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes podrà demanar dels auditors de comptes i societats d'auditoria, i de les entitats a les quals es referixen els articles 17 i 18, tota la informació que considere necessària per a l'adequat compliment de les competències que té encomanades. A fi d'obtenir la dita informació o de confirmar-ne la veracitat, l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes podrà realitzar totes les investigacions o inspeccions que considere necessàries. Les persones físiques i jurídiques compreses en este apartat queden obligades a posar a disposició de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes tots els llibres, registres i documents, siga quin siga el seu suport, que este considere necessaris, incloent-hi els programes informàtics i els arxius magnètics, òptics o de qualsevol altra classe.

Les actuacions de control de l'activitat d'auditoria es podran desenrotllar, a elecció de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes:

a) En qualsevol despatx, oficina o dependència de l'auditor de comptes o de la societat d'auditoria, i de les entitats a les quals es referixen els articles 17 i 18.

b) En els mateixos locals de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.

Quan les actuacions es desenrotllen en els llocs assenyalats en el paràgraf a) anterior, s'observarà la jornada laboral d'estos llocs, sense perjudi que es puga actuar de comú acord en altres hores i dies.

Article 29. *L'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.*

1. L'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, organisme autònom adscrit al Ministeri d'Economia i Hisenda, regirà la seua actuació per les lleis i disposicions generals que se li apliquen i, especialment, pel que per a este tipus d'organismes públics disposa la Llei 6/1997, de 14 d'abril, d'Organització i Funcionament de l'Administració General de l'Estat i per esta llei.

2. Els òrgans rectors de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes són: el president, el Comitè d'Auditoria de Comptes i el Consell de Comptabilitat:

a) El president, amb categoria de director general, serà nomenat pel Govern, a proposta del ministre d'Economia i Hisenda, i tindrà la representació legal de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, que exercirà les facultats que li assigna esta llei i les que reglamentàriament es determinen.

b) El Comitè d'Auditoria de Comptes és l'òrgan d'assessorament de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes en esta matèria. Estarà presidit pel president d'este institut i format, de la manera que reglamentàriament es determine, per un màxim de tretze membres designats pel ministre d'Economia i Hisenda amb la distribució següent: tres representants del Ministeri d'Economia i Hisenda a través de la Comissió Nacional del Mercat de Valors, de la Direcció General d'Assegurances i Fons de Pensions i de la Intervenció General de l'Administració de l'Estat; un representant del Tribunal de Comptes; quatre representants de les corporacions representatives d'auditors; un representant del Banc d'Espanya; un membre de la carrera judicial o fiscal o advocat de l'Estat o registrador mercantil; un catedràtic d'universitat; un analista d'inversions, i un expert de reconegut prestigi en matèria comptable i d'auditoria de comptes.

c) El Consell de Comptabilitat és l'òrgan competent, una vegada oït el Comitè Consultiu de Comptabilitat, per a valorar la idoneïtat i l'adequació de qualsevol proposta normativa o d'interpretació d'interés general en matèria comptable amb el Marc Conceptual de la Comptabilitat regulat en el Codi de Comerç. A este efecte, informarà els òrgans i organismes competents abans de l'aprovació de les normes de comptabilitat, i les seues interpretacions, i emetrà l'informe corresponent no vinculant. El Consell de Comptabilitat estarà presidit pel president de l'Institut, que tindrà vot de qualitat, i format, junt amb ell, per un representant de cada un dels centres, organismes o institucions restants que tinguen atribuïdes competències de regulació en matèria comptable del sistema financer: Banc d'Espanya, Comissió Nacional del Mercat de Valors i Direcció General d'Assegurances i Fons de Pensions. Assistirà amb veu, però sense vot, com a secretari del Consell, un empleat públic de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.

Igualment formarà part del Consell de Comptabilitat amb veu però sense vot un representant del Ministeri d'Economia i Hisenda designat pel titular del departament.

El Comitè Consultiu de Comptabilitat és l'òrgan d'assessorament del Consell de Comptabilitat. Este Comitè estarà integrat per experts comptables de reconegut prestigi en relació amb la informació economicofinancera, en representació tant de les administracions públiques com dels distints sectors implicats en l'elaboració, ús i divulgació de l'esmentada informació. En tot cas, hauran d'estar representats els ministeris de Justícia; d'Economia i Hisenda, a través de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, de la Direcció General d'Assegurances i Fons de Pensions, de la Comissió Nacional del Mercat de Valors, de l'Institut Nacional d'Estadística; de la Intervenció General de l'Administració de l'Estat i de la Direcció General de Tributs; el Banc d'Espanya; el Consell General del Col·legi d'Economistes; el Consell Superior de Titulars Mercantils; un representant de les associacions o organitzacions representatives dels emissors d'informació econòmica de les empreses i un altre dels usuaris d'informació comptable; de les associacions emissores

de principis i criteris comptables; un professional de l'auditoria a proposta de l'Institut de Censors Jurats de Comptes i un altre de la universitat.

Així mateix, el president podrà nomenar fins a cinc persones de reconegut prestigi en matèria comptable.

Adicionalment, quan la complexitat de la matèria així ho requerisca, el president podrà invitar un expert en la matèria a les reunions.

A la deliberació del Comité Consultiu de Comptabilitat se sotmetrà qualsevol projecte o proposta normativa o interpretativa en matèria comptable.

Les facultats de proposta corresponen, amb caràcter general, en la forma i condicions que reglamentàriament s'establisquen a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, sense perjudici de les referides al sector financer que correspondran en cada cas al Banc d'Espanya, Comissió Nacional del Mercat de Valors i Direcció General d'Assegurances i Fons de Pensions d'acord amb les seues competències respectives, i sense perjudici que facen propostes conjuntes.

La composició i la forma de designació dels seus membres i la forma d'actuació del Comité seran les que es determinen reglamentàriament.

3. L'assistència al Comité d'Auditoria de Comptes i al Comité Consultiu de Comptabilitat donarà dret a la corresponent indemnització.

Secció 2a Règim d'infraccions i sancions

Article 30. Potestat sancionadora administrativa.

1. Correspondrà a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes la potestat sancionadora respecte dels auditors de comptes i les societats d'auditoria, així com amb relació a les persones i entitats a les quals es referixen els articles 17 i 18 i als subjectes no auditors als qui afecten les prohibicions establides en els articles 20 i 25, respecte de les infraccions tipificades en esta llei.

2. La potestat sancionadora a la qual es referix l'apartat anterior s'exercirà de conformitat amb el que estableix el títol IX de la Llei 30/1992, de 26 de novembre, del Règim Jurídic de les Administracions Públiques i del Procediment Administratiu Comú, en esta llei i en els reglaments que la despleguen.

3. El termini per a resoldre i notificar la resolució en els procediments sancionadors derivats de la comissió de les infraccions previstes en esta llei serà d'un any, ampliable d'acord amb el que preveuen els articles 42.6 i 49 de la Llei 30/1992, de 26 de novembre, de Règim Jurídic de les Administracions Públiques i del Procediment Administratiu Comú.

4. La responsabilitat civil o penal en la qual, si és el cas, es puga incórrer serà exigible en la forma que establisquen les lleis.

Article 31. Responsabilitat administrativa.

1. Es consideraran, en tot cas, subjectes responsables de les infraccions tipificades en esta llei:

- a) Els auditors de comptes i les societats d'auditoria i la resta d'entitats d'auditoria.
- b) En el cas d'infraccions comeses per les societats d'auditoria, derivades d'un determinat treball d'auditoria, tant estes com els auditors de comptes, socis o no, que hagen firmat l'informe d'auditoria en nom d'aquelles.
- c) Les persones i entitats a les quals es referixen els articles 17 i 18.
- d) Els subjectes no auditors als qui afecten les prohibicions establides en els articles 20 i 25.

2. No es considerarà incompliment de les normes d'auditoria el que derive d'una discrepància jurídica o tècnica raonablement justificada. A estos efectes, i a fi de possibilitar la verificació de la raonabilitat de la interpretació de les normes tècniques d'auditoria efectuada per l'auditor o la societat d'auditoria, estos hauran de documentar la raonabilitat de la interpretació realitzada.

3. La comissió de qualsevol de les infraccions assenyalades en esta llei deduïda d'un sol fet únicament podrà donar lloc a la imposició d'una única sanció a l'auditor que firme l'informe d'auditoria en nom d'una societat d'auditoria, i una única sanció a la societat d'auditoria en el nom de la qual s'haja firmat l'informe.

Article 32. *Infraccions.*

Les infraccions comeses pels subjectes als quals es referix l'article 31.1 es classificaran com a molt greus, greus i lleus.

Article 33. *Infraccions molt greus.*

Es consideraran infraccions molt greus:

a) L'emissió d'informes d'auditoria de comptes l'opinió dels quals no estiga d'acord amb les proves obtingudes per l'auditor en el seu treball, sempre que haja mediat dol o negligència especialment greu i inexcusable.

b) L'incompliment del que disposen els articles 12.1, 13, 15, 16, 17 o 18, en relació amb el deure d'independència, sempre que haja mediat dol o negligència especialment greu i inexcusable.

c) Que els auditors de comptes o societats d'auditoria es neguen o es resistisquen a l'exercici de les competències de control o disciplina de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes o a la falta de remissió a este organisme de tota la informació o documents que siguen requerits en l'exercici de les funcions legalment atribuïdes de control i disciplina de l'exercici de l'activitat d'auditoria de comptes, de conformitat amb el que estableix l'article 28.

d) L'incompliment del deure de secret establert en l'article 25.

e) La utilització en benefici propi o alié de la informació obtinguda en l'exercici de les seues funcions.

f) L'incompliment de la prohibició imposada d'acord amb l'article 37.3.

g) L'incompliment del deure de conservació i custòdia establert en l'article 24, llevat que concórreguen causes de força major no imputables a l'auditor de comptes o a la societat d'auditoria.

Article 34. *Infraccions greus.*

Es consideraran infraccions greus:

a) L'incompliment de l'obligació de realitzar una auditoria de comptes contractada en ferm o acceptada, en el cas de designació judicial o pel registrador mercantil, per causes imputables a l'auditor de comptes o a la societat d'auditoria, incloent-hi el cas en el qual no concórreguen les circumstàncies requerides en l'article 3.2 per a la falta d'emissió de l'informe d'auditoria o la renúncia a continuar amb el contracte d'auditoria; així com l'emissió d'un informe d'auditoria que, per raó de la data de la seua emissió, no siga susceptible de complir la finalitat per a la qual va ser encarregat el corresponent treball d'auditoria, per causes imputables a l'auditor de comptes o a la societat d'auditoria.

b) L'incompliment de les normes d'auditoria que puga tindre un efecte significatiu sobre el resultat del seu treball i, per consegüent, en el seu informe.

c) L'incompliment del que disposen els articles 12.1, 13, 15, 16, 17 o 18 en relació amb el deure d'independència, sempre que no haja mediat dol o negligència especialment greu i inexcusable, o l'incompliment del que disposen els articles 19, 20 o 21.

d) La falta de remissió a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes d'aquelles informacions, de caràcter periòdic o circumstancial, exigides legalment o reglamentàriament, quan hagen transcorregut tres mesos des de la finalització dels terminis establerts per a això, o la remissió de l'esmentada informació quan siga substancialment incorrecta o incompleta.

e) L'acceptació de treballs d'auditoria de comptes que superen la capacitat anual mesurada en hores de l'auditor de comptes, d'acord amb el que estableixen les normes d'auditoria de comptes.

- f) L'incompliment del que estableix la disposició final primera.
- g) L'emissió d'un informe on s'identifique com a auditor de comptes, en un treball diferent dels que es regulen en l'article 1, o diferent d'aquells que, no tenint la naturalesa d'auditoria de comptes, estiguen atribuïts per llei a auditors de comptes, quan la seua redacció o presentació pugua generar confusió respecte a la seua naturalesa com a treball d'auditoria de comptes.
- h) La realització de treballs d'auditoria de comptes sense estar inscrit com a persona que exercix en el Registre Oficial d'Auditors de Comptes o sense que tinga prestada fiança suficient.
- i) L'incompliment del que estableix l'article 12.1, en relació amb les mesures de salvaguarda aplicades, quan estes siguen insuficients o no s'hagen establert.
- j) La falta de compliment en termini dels requeriments formulats en el control de qualitat al qual es referix l'article 28.1.
- k) L'incompliment de l'obligació de publicar l'informe anual de transparència o quan l'informe publicat continga informació substancialment incorrecta o incompleta, d'acord amb el contingut previst en l'article 26.
- l) La negativa o la resistència dels subjectes no auditors, als quals es referixen els articles 17 i 18, a l'exercici de les competències de control o disciplina de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes o la falta de remissió a este organisme de tota la informació o documents que siguen requerits en l'exercici d'estes competències, d'acord amb el que estableix l'article 28.2.
- ll) La inexistència o la falta substancial d'aplicació de sistemes de control de qualitat interns per part dels auditors de comptes o societats d'auditoria.
- m) La falta de comunicació de l'incompliment d'algun dels requisits exigits als auditors de comptes o societats d'auditoria per a la inscripció en el Registre Oficial d'Auditors de Comptes com a persones exercents o societats d'auditoria, quan hagen continuat exercint la seua activitat.
- n) L'incompliment del que disposa l'article 7.7 quant al seguiment de formació continuada.
- ñ) La firma d'un informe d'auditoria en nom d'una societat d'auditoria per un auditor de comptes que no estiga designat expressament per l'esmentada societat per a la seua realització.
- o) L'incompliment de l'obligació de permetre a l'auditor de comptes o societat auditora successora, en el cas de substitució de l'auditor de comptes de l'entitat auditada, o a l'auditor de comptes o societat d'auditoria del grup, en el cas d'auditoria de comptes consolidats, l'accés a la documentació relacionada amb l'entitat auditada o amb les entitats consolidades, respectivament.

Article 35. *Infraccions lleus.*

Es consideraran infraccions lleus:

- a) Qualsevol accions i omissions que suposen incompliment de les normes d'auditoria i que no estiguen incloses en els apartats anteriors.
- b) La no remissió a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes d'aquelles informacions, de caràcter periòdic o circumstancial, exigides legalment o reglamentàriament, dins dels terminis establerts per a això, sempre que no hagen transcorregut tres mesos des de la finalització d'estos terminis.

Article 36. *Sancions.*

1. Per la comissió d'infraccions molt greus s'imposarà a l'infractor, quan es tracte d'un auditor de comptes individuals, una de les sancions següents:

- a) Retirada de l'autorització i baixa definitiva en el Registre Oficial d'Auditors de Comptes.

b) Suspensió de l'autorització i baixa temporal per un termini de dos anys i un dia a cinc anys en el Registre Oficial d'Auditors de Comptes.

c) Multa per import de sis a nou vegades la quantitat facturada pel treball d'auditoria en què s'haja comés la infracció, sense que puga, en cap cas, ser inferior a 18.001 euros ni superior a 36.000 euros. Este màxim no serà aplicable en aquells casos en què la infracció es referisca a un treball d'auditoria de comptes d'una entitat d'interés públic.

Quan la infracció no s'haja comés en relació amb un treball concret d'auditoria, s'imposarà a l'auditor de comptes una sanció de multa d'un import mínim de 18.001 euros i màxim de 36.000 euros.

2. Per la comissió d'infraccions greus s'imposarà a l'infractor, quan es tracte d'un auditor de comptes individual, una de les sancions següents:

a) Suspensió de l'autorització i baixa temporal per un termini de fins a dos anys en el Registre Oficial d'Auditors de Comptes.

b) Multa per import de dos a cinc vegades la quantitat facturada pel treball d'auditoria en el qual s'haja comés la infracció, sense que puga, en cap cas, ser inferior a 6.001 euros ni superior a 12.000 euros.

Quan la infracció no s'haja comés en relació amb un treball d'auditoria concret, s'imposarà a l'auditor una sanció de multa d'un import mínim de 6.001 euros i màxim de 12.000 euros.

3. Per la comissió d'infraccions lleus s'imposarà a l'infractor, quan este siga un auditor de comptes individual, una de les sancions següents:

a) Multa per import de fins a 6.000 euros.

b) Amonestació privada.

4. Per la comissió d'infraccions molt greus s'imposarà a la societat d'auditoria infractora una de les sancions següents:

a) Retirada de l'autorització i baixa definitiva en el Registre Oficial d'Auditors de Comptes.

b) Multa per un import entre el tres i el sis per cent dels honoraris facturats per activitat d'auditoria de comptes en l'últim exercici tancat amb anterioritat a la imposició de la sanció, sense que la sanció resultant puga ser inferior a 24.000 euros.

5. A l'auditor de comptes, designat a este efecte, que firme l'informe en nom d'una societat d'auditoria coresponsable de la infracció molt greu comesa per l'esmentada societat d'auditoria se li imposarà una de les sancions següents:

a) Retirada de l'autorització i baixa definitiva en el Registre Oficial d'Auditors de Comptes.

b) Suspensió de l'autorització i baixa temporal per un termini de dos anys i un dia a cinc anys en el Registre Oficial d'Auditors de Comptes.

c) Multa per import mínim de 12.001 euros i màxim de 24.000 euros.

6. Per la comissió d'infraccions greus s'imposarà a la societat d'auditoria infractora una sanció de multa per un import de fins al tres per cent dels honoraris facturats per activitat d'auditoria de comptes en l'últim exercici tancat amb anterioritat a la imposició de la sanció, sense que la sanció resultant puga ser inferior a 12.000 euros.

Per la comissió de la infracció greu prevista en l'article 34.m) s'imposarà a la societat auditora la suspensió o la retirada de l'autorització i la baixa en el Registre Oficial d'Auditors de Comptes, o una sanció de multa per import de fins al tres per cent dels honoraris facturats per activitat d'auditoria de comptes en l'últim exercici tancat amb anterioritat a la imposició de la sanció.

7. A l'auditor de comptes, designat a este efecte, que firme en nom d'una societat d'auditoria corresponsable de la infracció greu comesa per l'esmentada societat d'auditoria se li imposarà una de les sancions següents:

- a) Suspensió de l'autorització i baixa temporal per un termini de fins a dos anys en el Registre Oficial d'Auditors de Comptes.
- b) Multa per import mínim de 3.000 euros i màxim de 12.000 euros.

8. Per la comissió d'infraccions lleus s'imposarà a la societat d'auditoria infractora una sanció de multa per import de fins a 6.000 euros.

9. A l'auditor de comptes, designat a este efecte, que firme l'informe en nom d'una societat d'auditoria corresponsable de la infracció lleu comesa per l'esmentada societat se li imposarà una sanció d'amonestació privada.

Article 37. *Determinació de la sanció i altres normes.*

1. Les sancions aplicables en cada cas per la comissió d'infraccions es determinaran tenint en compte els criteris següents:

- a) La naturalesa i la importància de la infracció.
- b) La gravetat del perjudicament o dany causat o que puga causar.
- c) L'existència d'intencionalitat.
- d) La importància de l'entitat auditada, mesurada en funció del total de les partides d'actiu, de la xifra anual de negocis o del nombre de treballadors.
- e) Les conseqüències desfavorables per a l'economia nacional.
- f) La conducta anterior dels infractors.
- g) La circumstància d'haver realitzat per iniciativa pròpia actuacions dirigides a esmenar la infracció o a minorar els seus efectes.
- h) La condició d'entitat d'interès públic de l'entitat auditada.

2. En el supòsit de la infracció molt greu prevista en l'article 33.d), quan la infracció l'hagen comesa subjectes no auditors, s'imposarà una multa per import mínim de 18.001 euros i màxim de 36.000 euros.

En el supòsit que subjectes no auditors hagen comés la infracció prevista en l'article 34.c), per incompliment de la prohibició establida en l'article 20, se'ls imposarà la multa establida en l'article 36.7.b). En este cas no es considerarà responsable la societat d'auditoria pel referit incompliment, sense perjudicament de la seua obligació de no realitzar l'auditoria a la qual es referix l'esmentat article 20.

Als subjectes no auditors que cometen la infracció greu, prevista en l'article 34.l), se'ls imposarà una multa per import mínim de 6.000 euros i màxim de 18.000 euros.

3. Quan la imposició d'una sanció per infracció molt greu o greu siga conseqüència d'un treball d'auditoria de comptes a una determinada entitat, esta sanció comportarà la prohibició a l'auditor de comptes o societat d'auditoria de realitzar l'auditoria de comptes de la mencionada entitat corresponent als tres primers exercicis que s'inicien després de la data en què la sanció adquireix fermesa en via administrativa.

Article 38. *Executivitat de les resolucions.*

1. Les resolucions per mitjà de les quals s'imposen qualsevol de les sancions enumerades en esta secció només seran executives quan hagen guanyat fermesa en via administrativa. Quan es tracte d'infraccions molt greus o greus es publicarà i inscriurà la seua part dispositiva en el «Butlletí de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes» i en el Registre Oficial d'Auditors de Comptes, respectivament. Així mateix, quan es tracte d'infraccions lleus, excepte les amonestacions privades, s'inscriurà la seua part dispositiva en el Registre Oficial d'Auditors de Comptes.

2. En els casos de baixa temporal o definitiva en el Registre Oficial d'Auditors de Comptes, els auditors de comptes i les societats d'auditoria adoptaran les mesures necessàries per a la salvaguarda de la documentació que faça referència a aquelles

auditories de comptes que hagen realitzat i estiguen incurses en alguna demanda de responsabilitat civil per part d'un tercer.

Article 39. Prescripció de les infraccions.

1. Les infraccions lleus prescriuran al cap d'un any; les greus, als dos anys, i les molt greus, als tres anys de la seua comissió.

2. La prescripció s'interromprà per la iniciació, amb coneixement de l'interessat, del procediment sancionador, i el termini tornarà a córrer si l'expedient està paralitzat durant més de sis mesos per causa no imputable a l'auditor de comptes o societat d'auditoria de comptes subjectes al procediment.

Article 40. Prescripció de les sancions.

1. Les sancions imposades per infraccions lleus prescriuran al cap d'un any; les imposades per faltes greus, als dos anys, i les imposades per faltes molt greus, als tres anys.

2. El termini de prescripció començarà a comptar-se des de l'endemà del dia en què adquirisca fermesa la resolució per la qual s'imposa la sanció.

Secció 3a. Règim de supervisió aplicable a auditors, així com societats i la resta d'entitats d'auditoria autoritzats en estats membres de la Unió Europea i en tercers països

Article 41. Auditors, així com societats i la resta d'entitats d'auditoria autoritzades en estats membres de la Unió Europea i en tercers països.

Quedaran subjectes a les competències de control i al règim disciplinari atribuïts a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes en este capítol:

a) Els auditors de comptes i societats d'auditoria autoritzats per a realitzar l'activitat d'auditoria de comptes originàriament en un Estat membre de la Unió Europea i inscrits en el Registre Oficial d'Auditors de Comptes, en relació amb els treballs d'auditoria realitzats respecte als comptes d'entitats amb domicili social a Espanya, sense perjudi del que establisquen els acords reguladors que es puguen celebrar amb els estats membres de la Unió Europea.

b) Els auditors de comptes autoritzats originàriament per a realitzar l'activitat d'auditoria en tercers països que, inscrits en el Registre Oficial d'Auditors de Comptes, estiguen autoritzats per a exercir l'activitat d'auditoria de comptes a Espanya.

c) Els auditors de comptes, així com les societats i la resta d'entitats d'auditoria autoritzades per a realitzar l'activitat d'auditoria de comptes en tercers països que emeten informes d'auditoria sobre comptes anuals o comptes anuals consolidats d'una entitat de les referides en els articles 9.3 i 10.4, d'acord amb les dispenses que es despleguen reglamentàriament, segons la declaració i avaluació d'equivalència que realitze la Comissió de la Unió Europea.

Secció 4a. Cooperació internacional

Article 42. Deure de col·laboració amb els estats membres de la Unió Europea.

1. L'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes col·laborarà amb les autoritats dels estats membres de la Unió Europea que tinguen competències atribuïdes en matèria d'autorització, registre, control de qualitat, investigació i règim disciplinari de l'activitat d'auditoria de comptes i podrà, a este efecte, intercanviar tota la informació que siga necessària, i realitzar tant una investigació a petició d'un Estat membre de la Unió Europea com permetre que el seu personal acompanye el personal de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes en el transcurs de la investigació, així com sol·licitar a un Estat membre la realització d'una investigació en les mateixes condicions.

En els supòsits en els quals un auditor de comptes o societat d'auditoria deixe d'estar inscrit en el Registre Oficial d'Auditors de Comptes, l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de

Comptes ho comunicarà a les autoritats dels estats membres a les quals es referix l'apartat anterior, en els quals l'auditor o la societat estiguen autoritzats per a l'exercici de l'activitat auditora, junt amb les raons que ho justifiquen.

2. L'intercanvi d'informació previst en l'apartat anterior es realitzarà amb la celeritat i la diligència degudes, i en cas que no es puga subministrar la informació en estes condicions, ha de comunicar els motius a l'autoritat sol·licitant.

Les autoritats competents dels estats membres esmentats, així com l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, hauran d'observar el deure de secret, al qual es referix l'article 25, de la informació a la qual hagen tingut accés d'acord amb l'apartat anterior. Esta informació només podrà ser utilitzada per a l'exercici de les funcions previstes en esta llei, en el context de procediments administratius relacionats amb estes funcions i en els procediments judicials, i no pot ser revelada excepte quan ho exigisquen altres lleis.

3. Sense perjuí del que disposen els apartats anteriors, l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes pot negar-se a facilitar la informació a les autoritats competents d'altres estats membres, a realitzar una investigació sol·licitada per estes autoritats, o al fet que el seu personal estiga acompanyat pel personal de les esmentades autoritats, quan el subministrament d'esta informació o la realització d'esta investigació puga perjudicar la sobirania, la seguretat o l'orde públic, o s'hagen iniciat davant d'autoritats espanyoles procediments judicials o les dites autoritats hagen dictat sentència ferma en els esmentats procediments sobre els mateixos fets i contra els mateixos auditors i societats d'auditoria.

4. Quan l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes arribe a la conclusió que s'estan duent o s'han dut a terme en el territori d'un altre Estat membre activitats contràries a les disposicions nacionals d'este Estat membre per les quals s'haja traslladat la Directiva 2006/43/CE, del Parlament Europeu i del Consell, de 17 de maig de 2006, relativa a l'auditoria legal dels comptes anuals i dels comptes consolidats, ho comunicarà a l'autoritat competent d'este Estat membre.

Així mateix, quan l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes reba una comunicació de l'autoritat competent d'un altre Estat membre sobre possibles actuacions a Espanya contràries a esta llei i a la normativa que la desplega, haurà d'adoptar les mesures oportunes i informará l'autoritat competent que haja efectuat esta comunicació del resultat de les seues actuacions i, en la mesura que siga possible, dels progressos intermedis significatius.

Article 43. *Coordinació amb autoritats competents de tercers països.*

1. L'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, atenant el principi de reciprocitat, podrà celebrar acords d'intercanvi d'informació amb les autoritats de tercers països, que la Comissió de la Unió Europea declare adequades, competents en matèria d'autorització, registre, control de qualitat, investigació i règim disciplinari regulades en esta llei. Estos acords d'intercanvi d'informació garantiran que les autoritats competents de tercers països justifiquen cada petició, que les persones empleades o anteriorment empleades per les esmentades autoritats competents que reben la informació estiguen subjectes a obligacions de secret professional i que les esmentades autoritats competents de tercers països puguen utilitzar esta informació només per a l'exercici de les seues funcions de supervisió pública, control de qualitat i investigacions i sancions equivalents a les establides en esta llei.

En particular, i en els termes en els quals s'acorden amb les autoritats competents de tercers països, l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes podrà permetre, amb la justificació prèvia de la petició per l'autoritat competent d'un tercer país, l'enviament a esta autoritat competent de papers de treball o altres documents que estiguen en poder d'aquells auditors de comptes, així com de les societats i la resta d'entitats d'auditoria que auditen els comptes de societats amb domicili social a Espanya i que hagen emés valors en eixe tercer país o de societats que formen part d'un grup que publique els comptes anuals consolidats en este tercer país. L'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes podrà transferir dades personals a tercers països de conformitat amb la Llei Orgànica 15/1999, de 13 de desembre, de Protecció de Dades de Caràcter Personal.

2. Sense perjudi del que disposa l'apartat anterior, l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes es podrà negar a facilitar informació a les autoritats competents de tercers països quan el subministrament d'esta informació perjudique la sobirania, la seguretat o l'orde públic, o s'hagen iniciat davant de les autoritats espanyoles procediments judicials o les esmentades autoritats hagen dictat una sentència ferma en els esmentats procediments sobre els mateixos fets i contra els mateixos auditors i societats d'auditoria.

3. En casos excepcionals, l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes podrà permetre que els auditors de comptes i societats d'auditoria, inscrits en el Registre Oficial d'Auditors de Comptes, envien la informació directament a les autoritats competents d'un tercer país, sempre que s'hagen celebrat acords d'intercanvi d'informació amb les esmentades autoritats, estes hagen iniciat investigacions en este país i prèviament informen raonadament de cada petició l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, i l'enviament de la informació no perjudique les actuacions de supervisió de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes a les quals estan subjectes els auditors de comptes i societats d'auditoria.

4. A la informació, si és el cas, subministrada d'acord amb este article, li serà aplicable el deure de secret al qual es referix l'article 25. Sense perjudi del que dispose el dret de la Unió Europea, esta informació només podrà ser utilitzada per a l'exercici de les funcions de supervisió regulades en esta llei, així com per a les funcions equivalents a estes atribuïdes a les autoritats a les quals es referix l'apartat anterior.

Secció 5a. Taxa de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes

Article 44. Taxa de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes per emissió d'informes d'auditoria de comptes.

1. Es crea la taxa per emissió d'informes d'auditoria de comptes, que es regirà per esta llei i per les altres fonts normatives a les quals es referix l'article 9 de la Llei 8/1989, de 13 d'abril, de Taxes i Preus Públics, amb la finalitat de cobrir els costos corresponents a l'exercici de les competències de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes als quals es referix l'article 27.4.

2. Constituïx el fet imposable d'esta taxa l'exercici de les competències de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes al qual es referix l'article 27.4, en relació amb l'emissió d'informes d'auditoria de comptes.

3. Seran subjectes passius d'esta taxa els auditors de comptes i societats d'auditoria inscrits en la situació d'exercents en el Registre Oficial d'Auditors de Comptes de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, que emeten informes d'auditoria de comptes.

4. La quota tributària d'esta taxa consistirà en una quantitat fixa de 91,90 euros per cada informe d'auditoria emés. Esta quantia fixa serà de 183,80 euros en cas que els honoraris facturats per l'informe d'auditoria emés siga superior a 30.000 euros.

5. Esta taxa es meritarà l'últim dia de cada trimestre natural, en relació amb els informes d'auditoria emesos en cada trimestre.

6. La gestió i la recaptació en període voluntari de la taxa a la qual es referix este article correspon a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes. La recaptació en via executiva correspon a l'Agència Estatal de l'Administració Tributària, d'acord amb la legislació vigent.

7. Reglamentàriament es determinaran les normes de liquidació i pagament de l'esmentada taxa, i es podrà establir per als subjectes passius l'obligació d'autoliquidació i ingrés del corresponent import.

8. Els ingressos derivats de la taxa a la qual es referix este article tindran la consideració d'ingressos pressupostaris de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, i es destinaran a finançar les partides que corresponguen als gastos previstos per a les funcions de control i disciplina de l'activitat d'auditoria de comptes.

9. Les quanties fixes de la taxa a la qual es referix l'apartat 4 d'este article es podran modificar per la Llei de Pressupostos Generals de l'Estat de cada any.

Disposició addicional primera. *Auditoria obligatòria.*

1. Sense perjudi del que han establert altres disposicions, s'han de sotmetre en tot cas a l'auditoria de comptes prevista en l'apartat 2 de l'article 1 les entitats, qualsevol que siga la seua naturalesa jurídica, en les quals concórrega alguna de les circumstàncies següents:

- a) Que emeten valors admesos a negociació en mercats regulats o sistemes multilaterals de negociació.
- b) Que emeten obligacions en oferta pública.
- c) Que es dediquen de forma habitual a la intermediació financera, i, en tot cas, les entitats de crèdit, les empreses de servicis d'inversió, les societats rectores dels mercats secundaris oficials, les entitats rectores dels sistemes multilaterals de negociació, la Societat de Sistemes, les entitats de contrapartida central, la Societat de Bosses, les societats gestores dels fons de garantia d'inversions i les altres entitats financeres, incloent-hi les institucions d'inversió col·lectiva, fons de titulització i les seues gestores, inscrites en els corresponents registres del Banc d'Espanya i de la Comissió Nacional del Mercat de Valors.
- d) Que tinguen com a objecte social qualsevol activitat subjecta al text refós de la Llei d'Ordenació i Supervisió de les Assegurances Privades, aprovat pel Reial Decret Legislatiu 6/2004, de 29 d'octubre, dins dels límits que reglamentàriament s'establisquen, així com els fons de pensions i les seues entitats gestores.
- e) Que reben subvencions, ajudes o realitzen obres, prestacions, servicis o subministren béns a l'Estat i la resta d'organismes públics dins dels límits que reglamentàriament fixe el Govern per reial decret.
- f) Les altres entitats que superen els límits que reglamentàriament fixe el Govern per reial decret. Estos límits es referiran, almenys, a la xifra de negocis, a l'import total de l'actiu segons el balanç i al nombre mitjà anual d'empleats, i s'aplicaran, tots o cada un d'estos, segons el que permeta la respectiva naturalesa jurídica de cada societat o entitat.

2. El que preveu esta disposició addicional no és aplicable a les entitats que formen part del sector públic estatal, autonòmic o local, sense perjudi del que dispose la normativa que regula les esmentades entitats del sector públic. En tot cas, el que preveu esta disposició addicional serà aplicable a les societats mercantils que formen part del sector públic estatal, autonòmic o local.

3. Les sucursals d'entitats de crèdit estrangeres a Espanya, quan no hagen de presentar comptes anuals de la seua activitat a Espanya, hauran de sotmetre a auditoria la informació economicofinancera que amb caràcter anual hagen de fer pública, i la que amb caràcter reservat remetem al Banc d'Espanya, de conformitat amb el marc normatiu comptable que hi siga aplicable.

Disposició addicional segona. *Auditors del sector públic.*

Esta llei no serà aplicable a les activitats de revisió i verificació de comptes anuals, estats financers o altres documents comptables, ni a l'emissió dels corresponents informes, que realitzen els òrgans de les administracions públiques en l'exercici de les seues competències, que continuaran regint-se per la seua legislació específica.

Disposició addicional tercera. *Execució del control de qualitat.*

1. L'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes podrà acordar l'execució del control de qualitat amb les corporacions representatives dels auditors, les quals actuaran sota la supervisió d'este organisme.

Així mateix, l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes podrà acordar amb tercers, seleccionats per mitjà d'un procediment objectiu, l'execució del control de qualitat, sempre que estos complisquen els requisits següents:

- a) Que siguen auditors de comptes que no exercisquen i que no pertanguen a societats d'auditoria.

b) Que siguen independents dels auditors de comptes sotmesos a control de qualitat i estiguen lliures de qualsevol influència possible o conflicte d'interessos per part d'estos.

c) Que tinguen la formació professional apropiada i experiència adequada en auditoria de comptes i informació financera, així com formació específica sobre controls de qualitat.

En l'execució del control de qualitat podran participar, igualment, persones amb coneixements específics en alguna de les matèries o sectors especialitzats relacionats amb l'auditoria de comptes, les quals han de complir els requisits establits en el paràgraf b) d'este apartat.

2. Com a conseqüència del que estableix l'apartat anterior, els qui participen en l'execució del control de qualitat podran accedir a la documentació que calga referent als auditors de comptes o societats d'auditoria i quedaran subjectes al deure de secret establert en l'article 25.

3. Sense perjudi del que estableix l'apartat 1 anterior, la supervisió i la direcció del control de qualitat seran realitzades per empleats públics que presten els seus serveis en l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.

Disposició addicional quarta. *Responsabilitat administrativa de societats d'auditoria extingides.*

1. Les sancions de multa imposades per la comissió de les infraccions tipificades en esta llei a les societats d'auditoria dissoltes i liquidades, en les quals la llei limite la responsabilitat patrimonial dels socis, partícips o cotitulars, es transmetran a estos, que quedaran obligats solidàriament fins al límit del valor de la quota de liquidació que els corresponga.

Les sancions de multa imposades per la comissió de les infraccions tipificades en esta llei a les societats dissoltes i liquidades, en les quals la llei no limite la responsabilitat patrimonial dels socis, partícips o cotitulars, es transmetran íntegrament a estos, que quedaran obligats solidàriament al seu compliment.

Així mateix, les sancions de baixa o d'incompatibilitat imposades per les infraccions comeses per les societats dissoltes o extingides únicament es transmetran a les societats o entitats en què participen i siguen socis o partícips els mateixos que existien en les societats dissoltes o extingides.

2. En els supòsits d'extinció o dissolució sense liquidació de societats d'auditoria, les sancions de multa imposades per la comissió de les infraccions tipificades en esta llei es transmetran a les persones o entitats que succeïsquen o que siguen beneficiàries de la corresponent operació.

Així mateix, únicament es transmetran les sancions de baixa o d'incompatibilitat imposades per les infraccions comeses per les societats d'auditoria dissoltes o extingides sense liquidació a les esmentades societats que resulten d'estes operacions en aquells casos en els quals en estes últimes participen els mateixos socis o els mateixos partícips que existien en les societats dissoltes o extingides sense liquidació.

El que disposa este apartat serà aplicable a qualsevol supòsit de cessió global de l'actiu i passiu d'una societat mercantil.

3. El que disposen els apartats anteriors serà aplicable en aquells casos en què es produïska una dissolució encoberta o merament aparent. Es considera que, en tot cas, hi ha dissolució encoberta o merament aparent de la persona jurídica quan continue la seua activitat econòmica i es mantinga la identitat substancial de clients, proveïdors i empleats, o de la part més rellevant de tots ells. En estos casos, les sancions es transmetran a la societat o persona física en què concórrega la identitat a què es referix el paràgraf anterior.

4. En cas que no s'haja iniciat el corresponent expedient sancionador per a declarar la responsabilitat administrativa per la comissió d'infraccions previstes en esta llei en el moment de produir-se l'extinció de la personalitat jurídica de la societat d'auditoria, s'exigiran les sancions que puguen imposar-se als successors als quals es referix este article, i les actuacions es podran considerar amb qualsevol d'ells. El mateix es considerarà

quan la responsabilitat no estiga encara declarada en el moment de produir-se l'extinció de la personalitat jurídica.

Disposició addicional quinta. *Transparència i publicitat.*

L'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes ha de publicar amb periodicitat anual un informe en què s'arreglen, almenys, els programes o plans d'actuació realitzats per l'Institut, una memòria d'activitats i els resultats generals i conclusions aconseguides del sistema de control de qualitat.

Disposició transitòria primera. *Rotació d'auditors d'entitats per raó de grandària.*

Es considerarà inclòs en el còmput del termini de set anys, al qual es referix l'article 19.2, el nombre d'anys transcorreguts fins a l'entrada en vigor de la Llei 12/2010, de 30 de juny, per la qual es modifiquen la Llei 19/1988, de 12 de juliol, d'Auditoria de Comptes, la Llei 24/1988, de 28 de juliol, del Mercat de Valors i el text refós de la Llei de Societats Anònimes aprovat pel Reial Decret Legislatiu 1564/1989, de 22 de desembre, per a la seua adaptació a la normativa comunitària, i és obligatòria la rotació sempre que, a l'acabament d'este termini o, si no, en els anys següents, l'entitat auditada tinga la condició d'entitat d'interés públic, amb independència que, durant el transcurs del referit termini, no haja tingut esta condició.

Disposició transitòria segona. *Cooperació amb estats membres.*

Fins que no se subscriguen els acords reguladors entre els estats membres de la Unió Europea o no es posen en pràctica els mecanismes de cooperació amb els esmentats estats membres a què es referix l'article 36 de la Directiva 2006/43/CE, del Parlament Europeu i del Consell, de 17 de maig de 2006, relativa a l'auditoria legal dels comptes anuals i dels comptes consolidats, per la qual es modifiquen les directives 78/660/CEE i 83/349/CEE del Consell i es deroga la Directiva 84/253/CEE del Consell, s'exigirà als auditors i societats d'auditoria autoritzats en qualsevol Estat membre, per a la seua inscripció en el Registre Oficial d'Auditors de Comptes, la designació de representant legal amb domicili a Espanya, a més dels requisits exigits en l'article 9, respectivament.

Disposició transitòria tercera. *Llicenciats, enginyers, professors mercantils, arquitectes o diplomats universitaris.*

Els qui a la data d'entrada en vigor de la Llei 12/2010, de 30 de juny, per la qual es modifica la Llei 19/1988, de 12 de juliol, d'Auditoria de Comptes, posseïsquen els títols de llicenciat, enginyer, professor mercantil, arquitecte o diplomad universitari conservaran el dret de dispensa en l'examen d'aptitud professional, en aquelles matèries que hagen superat en els estudis requerits per a l'obtenció d'estos títols, en els termes establits mitjançant una resolució de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.

Disposició transitòria quarta. *Situacions d'incompatibilitat.*

1. Les situacions d'incompatibilitat previstes en els articles del 13 al 18, ambdós inclosos, que modifiquen el règim anterior a la Llei 12/2010, de 30 de juny, per la qual es modifica la Llei 19/1988, de 12 de juliol, d'Auditoria de Comptes, i que existiren amb anterioritat a la data d'entrada en vigor de l'esmentada llei, no comportaran la falta d'independència dels auditors de comptes i societats d'auditoria en relació amb les auditories de comptes iniciades abans d'esta data i que no hagen finalitzat amb l'emissió de l'informe d'auditoria preceptiu.

2. Així mateix i als efectes de l'obligació d'observar el principi d'independència, no es tindran en compte, durant els dos anys següents a l'entrada en vigor de la Llei 12/2010, de 30 de juny, per la qual es modifica la Llei 19/1988, de 12 de juliol, d'Auditoria de Comptes, aquelles situacions d'incompatibilitat que modifiquen el règim anterior a esta llei, que s'hagen originat i conclòs amb anterioritat a aquella data.

Disposició transitòria quinta. *Règim sobre el compliment de les obligacions de l'auditor de comptes consolidats o altres estats financers o documents comptables consolidats.*

L'auditor de comptes o la societat d'auditoria que realitze l'auditoria de comptes anuals consolidats o altres estats financers o documents comptables consolidats, o els auditors de comptes que la realitzen en nom seu, compliran les obligacions imposades per l'article 5. Este compliment serà exigible en l'exercici següent iniciat després de l'entrada en vigor de la Llei 12/2010, de 30 de juny, per la qual es modifica la Llei 19/1988, de 12 de juliol, d'Auditoria de Comptes.

Els subjectes obligats a subministrar la informació a què es referix l'article 5.3 hauran de subministrar-la a partir de l'exercici iniciat després de l'entrada en vigor de la Llei 12/2010, de 30 de juny.

L'incompliment de les obligacions previstes en este article no serà sancionable durant l'exercici en el qual va entrar en vigor la Llei 12/2010, de 30 de juny.

Disposició final primera. *Mecanismes de coordinació amb òrgans o institucions públiques amb competències de control o inspecció.*

Quan per disposicions amb rang de llei s'atribuïsquen a òrgans o institucions públiques competències de control o inspecció sobre entitats que se sotmeten a auditoria de comptes, el Govern, mitjançant un reial decret, establirà els sistemes, normes i procediments que en facen possible l'adequada coordinació, i podrà demanar als auditors de comptes i societats d'auditoria tota la informació que siga necessària per a l'exercici de les mencionades competències.

Els auditors dels comptes anuals de les entitats sotmeses al règim de supervisió i control atribuït al Banc d'Espanya, a la Comissió Nacional del Mercat de Valors i a la Direcció General d'Assegurances i Fons de Pensions, així com als òrgans autonòmics amb competències d'ordenació i supervisió de les entitats asseguradores, tindran l'obligació de comunicar ràpidament per escrit als esmentats òrgans o institucions públiques competents, segons que corresponga, qualsevol fet o decisió, sobre l'entitat o institució auditada dels que hagen tingut coneixement en l'exercici de les seues funcions i que puga:

- a) Constituir una violació greu del contingut de les disposicions legals, reglamentàries o administratives que establisquen les condicions de la seua autorització o que regulen de manera específica l'exercici de la seua activitat.
- b) Perjudicar la continuïtat de la seua explotació, o afectar greument la seua estabilitat o solvència.
- c) Implicar una opinió amb excepcions, desfavorable o denegada, o impedir l'emissió de l'informe d'auditoria.

Sense perjudi de l'obligació anterior, l'entitat auditada tindrà l'obligació de remetre una còpia de l'informe d'auditoria dels comptes anuals a les autoritats supervisores competents mencionades anteriorment. Si en el termini d'una setmana des de la data d'entrega de l'informe l'auditor no té constància fefaent que s'ha produït esta remissió, ha d'enviar directament l'informe a les esmentades autoritats.

L'obligació de comunicació afectarà també els auditors dels comptes anuals de les entitats que pertanyen al grup, en el sentit que determina l'article 4 de la Llei 24/1988, del Mercat de Valors, a alguna de les entitats o institucions a les quals es referix el paràgraf primer.

Adicionalment, els auditors de comptes de les entitats dominades que estiguen sotmeses al règim de supervisió, a més d'informar les autoritats supervisores competents, segons estableix el paràgraf primer, també informaran els auditors de comptes de l'entitat dominant.

La comunicació de bona fe dels fets o decisions mencionats a les autoritats supervisores competents no constituirà incompliment del deure de secret establert en l'article 25, o del que puga ser exigible contractualment als auditors de comptes, ni implicarà per a estos cap tipus de responsabilitat.

Disposició final segona. *Funcions encomanades als membres de l'Institut de Censors Jurats de Comptes d'Espanya, amb anterioritat a l'entrada en vigor de la Llei 19/1988, de 12 de juliol, d'Auditoria de Comptes.*

Les funcions encomanades als membres de l'Institut de Censors Jurats de Comptes d'Espanya en les lleis i la resta de disposicions de caràcter general s'hauran de considerar atribuïdes, a partir de l'entrada en vigor de la Llei 19/1988, de 12 de juliol, d'Auditoria de Comptes, als auditors de comptes i societats d'auditoria de comptes per a l'exercici de l'auditoria de comptes.

Disposició final tercera. *Autorització de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.*

S'autoritza l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes perquè, mitjançant una resolució, desplegue els criteris que s'han de seguir relatius a l'abast, l'execució i el seguiment del sistema de control de qualitat, d'acord amb el que disposa la Directiva 2006/43/CE, del Parlament Europeu i del Consell, de 17 de maig de 2006, relativa a l'auditoria legal dels comptes anuals i dels comptes consolidats, per la qual es modifiquen les directives 78/660/CEE i 83/349/CEE del Consell i es deroga la Directiva 84/253/CEE del Consell.

Disposició final quarta. *Habilitació per a la modificació dels estatuts de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.*

El Govern mitjançant un reial decret, a proposta conjunta dels ministres d'Economia i Hisenda i de Política Territorial i Administració Pública, farà, si és el cas, l'adaptació estatutària corresponent de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.

Disposició final cinquena. *Habilitació normativa.*

1. S'autoritza el Govern perquè, a proposta del ministre d'Economia i Hisenda, dicte les normes necessàries per al desplegament del que disposa esta llei.

2. S'autoritza el ministre d'Economia i Hisenda perquè, a proposta de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, i mitjançant una orde ministerial, modifique les matèries a les quals es referix l'article 8.2, a fi d'adaptar-se al dret de la Unió Europea.

Disposició final sexta. *Modificacions pressupostàries.*

El Ministeri d'Economia i Hisenda realitzarà les modificacions pressupostàries pertinents per a l'habilitació dels crèdits necessaris per al compliment del que preveu esta llei.