

I. DISPOSICIONS GENERALS

CAP DE L'ESTAT

8147 *Llei 22/2015, de 20 de juliol, d'Auditoria de Comptes.*

FELIPE VI

REI D'ESPANYA

A tots els qui vegem i entenguen esta llei.

Sapieu: Que les Corts Generals han aprovat la llei següent i jo la sancione.

ÍNDEX

Títol preliminar. Àmbit d'aplicació, objecte, règim jurídic i definicions.

Article 1. Àmbit d'aplicació i objecte.

Article 2. Normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes.

Article 3. Definicions.

Títol I. De l'auditoria de comptes.

Capítol I. De les modalitats d'auditoria de comptes.

Article 4. Auditoria de comptes anuals i d'altres estats financers o documents comptables.

Article 5. Informe d'auditoria de comptes anuals.

Article 6. Deure de sol·licitud i subministrament d'informació.

Article 7. Auditoria de comptes consolidats.

Capítol II. Requisits per a l'exercici de l'auditoria de comptes.

Article 8. Registre Oficial d'Auditors de Comptes.

Article 9. Autorització i inscripció en el Registre Oficial d'Auditors de Comptes.

Article 10. Auditors de comptes autoritzats en altres estats membres de la Unió Europea i en tercers països.

Article 11. Societats d'auditoria.

Article 12. Baixa en el Registre Oficial d'Auditors de Comptes.

Capítol III. Exercici de l'activitat d'auditoria de comptes.

Secció 1a. Escepticisme i juí professionals.

Article 13. Escepticisme i juí professionals.

Secció 2a. Independència.

Article 14. Principi general d'independència.

Article 15. Identificació d'amenaques i adopció de mesures de salvaguarda.

Article 16. Causes d'incompatibilitat.

Article 17. Extensions subjectives a entitats vinculades o amb una relació de control amb l'entitat auditada.

Article 18. Incompatibilitats derivades de situacions que concorren en familiars dels auditors principals responsables.

Article 19. Incompatibilitats derivades de situacions que concorren en persones o entitats relacionades directament amb l'auditor de comptes o societat d'auditoria.

Article 20. Incompatibilitats derivades de situacions que concorren en altres persones o entitats pertanyents a la xarxa de l'auditor o la societat d'auditoria.

Article 21. Període de vigència de les incompatibilitats.

Article 22. Règim de contractació.

Article 23. Prohibicions posteriors a la finalització del treball d'auditoria.

Article 24. Honoraris i transparència en la remuneració dels auditors de comptes i de les societats d'auditoria.

Article 25. Causes d'abstenció per honoraris percebuts.

Secció 3a. Responsabilitat i garantia financera.

Article 26. Responsabilitat civil.

Article 27. Garantia financera.

Secció 4a. Organització interna i del treball dels auditors de comptes i de les societats d'auditoria.

Article 28. Organització interna.

Article 29. Organització del treball.

Secció 5a. Deures de custòdia i secret.

Article 30. Deure de conservació i custòdia.

Article 31. Deure de secret.

Article 32. Accés a la documentació.

Capítol IV. De l'auditoria de comptes en entitats d'interés públic.

Secció 1a. Disposicions comunes.

Article 33. Àmbit d'aplicació.

Article 34. Règim jurídic.

Secció 2a. Dels informes.

Article 35. Informe d'auditoria de comptes anuals.

Article 36. Informe addicional per a la comissió d'auditoria en entitats d'interés públic.

Article 37. Informe anual de transparència.

Article 38. Informe a les autoritats nacionals supervidores de les entitats d'interés públic.

Secció 3a. Independència.

Article 39. Incompatibilitats i servicis prohibits.

Article 40. Contractació, rotació i designació d'auditors de comptes o societats d'auditoria.

Article 41. Honoraris i transparència.

Secció 4a. Organització interna i del treball en relació amb auditories d'entitats d'interés públic.

Article 42. Organització interna.

Article 43. Organització del treball.

Article 44. Expedient de traspàs.

Article 45. Estructura organitzativa.

Títol II. Supervisió pública.

Capítol I. Funció supervisora.

Article 46. Àmbit de supervisió pública.

- Article 47. Recursos.
 - Article 48. Subjectes sobre els quals s'exercix la funció supervisora.
 - Article 49. Facultats de supervisió.
 - Article 50. Lloc de les actuacions de comprovació, investigació i inspecció.
 - Article 51. Col·laboració administrativa.
 - Article 52. Control de l'activitat d'auditoria de comptes: investigacions i inspeccions.
 - Article 53. Investigacions.
 - Article 54. Inspeccions.
 - Article 55. Assistència de servicis professionals i experts.
- Capítol II. Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.
- Article 56. L'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.
 - Article 57. El president.
 - Article 58. El Comitè d'Auditoria de Comptes.
 - Article 59. El Consell de Comptabilitat.
 - Article 60. Confidencialitat i deure de secret.
 - Article 61. Transparència i publicitat.
- Capítol III. Règim de supervisió aplicable a auditors, així com a societats i a la resta d'entitats d'auditoria autoritzats en estats membres de la Unió Europea i en tercers països.
- Article 62. Auditors, societats i la resta d'entitats d'auditoria autoritzats en estats membres de la Unió Europea i en tercers països.
- Capítol IV. Cooperació internacional.
- Article 63. Deure de col·laboració amb els estats membres de la Unió Europea i amb les autoritats europees de supervisió.
 - Article 64. Comissió d'Òrgans Europeus de Supervisió d'Auditors.
 - Article 65. Transmissió d'informació al Banc Central Europeu, al Sistema Europeu de Bancs Centrals i a la Junta Europea de Riscos Sistèmics.
 - Article 66. Col·legis d'autoritats supervisores competents en matèria d'auditoria de comptes.
 - Article 67. Coordinació amb autoritats competents de tercers països.
- Títol III. Règim d'infraccions i sancions.
- Article 68. Potestat administrativa sancionadora.
 - Article 69. Especialitats en matèria de procediment.
 - Article 70. Responsabilitat administrativa.
 - Article 71. Infraccions.
 - Article 72. Infraccions molt greus.
 - Article 73. Infraccions greus.
 - Article 74. Infraccions lleus.
 - Article 75. Sancions per infraccions comeses per auditors de comptes individuals.
 - Article 76. Sancions per infraccions comeses per societats d'auditoria.
 - Article 77. Sancions per infraccions comeses per auditors de comptes i societats d'auditoria en relació amb entitats d'interés públic.
 - Article 78. Altres sancions addicionals.
 - Article 79. Sancions per infraccions comeses per subjectes no auditors.
 - Article 80. Determinació de la sanció.
 - Article 81. Executivitat de les resolucions.
 - Article 82. Publicitat de la sancions.
 - Article 83. Responsabilitat administrativa de societats d'auditoria extingides.
 - Article 84. Obligació de conservació de la documentació.
 - Article 85. Prescripció de les infraccions.
 - Article 86. Prescripció de les sancions.

Títol IV. Taxes de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.

Article 87. Taxa de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes pel control i supervisió de l'activitat de l'auditoria de comptes.

Article 88. Taxa de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes per l'expedició de certificats o documents a instància de part i per les inscripcions i les anotacions en el Registre Oficial d'Auditors de Comptes.

Títol V. Protecció de dades personals.

Article 89. Protecció de dades personals.

Disposició addicional primera. Auditoria obligatòria.

Disposició addicional segona. Auditories en entitats del sector públic.

Disposició addicional tercera. Comissió d'auditoria d'entitats d'interés públic.

Disposició addicional quarta. Col·laboració de la Comissió Nacional dels Mercats i la Competència en l'execució de competències en relació amb el mercat d'auditoria de comptes.

Disposició addicional cinquena. Informe sobre l'evolució del mercat.

Disposició addicional sexta. Societats d'auditoria.

Disposició addicional setèima. Mecanismes de coordinació amb òrgans o institucions públiques amb competències de control o inspecció.

Disposició addicional octava. Comunicacions electròniques.

Disposició addicional novena. Col·laboració amb la Direcció General dels Registres i del Notariat.

Disposició addicional deu. Informació dels pagaments efectuats a les administracions públiques.

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

Disposició transitòria segona. Situacions d'incompatibilitat.

Disposició transitòria tercera. Exercici econòmic d'aplicació de les previsions contingudes en la disposició addicional deu.

Disposició derogatòria única.

Disposició final primera. Modificació del Codi de Comerç aprovat pel Reial Decret de 22 d'agost de 1885.

Disposició final segona. Modificació de la Llei 24/1988, de 28 de juliol, del Mercat de Valors.

Disposició final tercera. Modificació de la Llei 29/1998, de 13 de juliol, reguladora de la jurisdicció contenciosa administrativa.

Disposició final quarta. Modificació del text refós de la Llei de Societats de Capital, aprovat pel Reial Decret Legislatiu 1/2010, de 2 de juliol.

Disposició final cinquena. Modificació de la Llei 27/2014, de 27 de novembre, de l'Impost sobre Societats.

Disposició final sexta. Títol competencial.

Disposició final setèima. Incorporació de dret de la Unió Europea.

Disposició final octava. Habilitació normativa.

Disposició final novena. Habilitació per a la modificació dels Estatuts de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.

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

Disposició final onze. 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 dotze. No increment de despesa.

Disposició final tretze. Règim jurídic de la reserva per fons de comerç en els exercicis iniciats a partir de l'1 de gener de 2016.

Disposició final catorze. Entrada en vigor.

PREÀMBUL I

L'objecte principal d'esta llei és adaptar la legislació interna espanyola als canvis incorporats per la Directiva 2014/56/UE, del Parlament Europeu i del Consell, de 16 d'abril de 2014, per la qual es modifica 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, en allò no s'hi ajuste. Juntament amb l'esmentada directiva, s'ha aprovat el Reglament (UE) núm. 537/2014, del Parlament Europeu i del Consell, de 16 d'abril de 2014, sobre els requisits específics per a l'auditoria legal de les entitats d'interés públic i pel qual es deroga la Decisió 2005/909/CE de la Comissió.

L'esmentada directiva va derogar la llavors Octava Directiva 84/253/CEE, del Consell, de 10 d'abril de 1984, basada en la lletra g) de l'apartat 3 de l'article 54 del Tractat CEE, relativa a l'autorització de les persones encarregades del control legal de documents comptables, incorporada al nostre ordenament per mitjà de la Llei 19/1988, de 12 de juliol, d'Auditoria de Comptes, que regulava per primera vegada a Espanya l'activitat d'auditoria de comptes. Esta activitat, per la seua contribució a la transparència i la fiabilitat de la informació economicofinancera de les empreses i les entitats auditades, constituïx un element consubstancial al sistema d'economia de mercat inclòs en l'article 38 de la Constitució. Així, es configura com aquella que, per mitjà de la utilització de determinades tècniques de revisió, té com a objecte l'emissió d'un informe sobre la fiabilitat de la informació economicofinancera auditada, sense que es limite a la mera comprovació que els saldos que figuren en les anotacions comptables concorden amb els oferits en els comptes que s'auditen, ja que les tècniques de revisió i verificació aplicades permeten, amb un alt grau de certesa, donar una opinió tècnica i independent sobre la comptabilitat en el seu conjunt i, a més, sobre altres circumstàncies que, afectant la vida de l'empresa, no es reflectixen en el procés mencionat.

L'activitat d'auditoria de comptes es caracteritza per la rellevància pública que exercix pel fet de prestar un servei a l'entitat revisada i afectar i interessar no només a esta, sinó també als tercers que hi mantenen o hi poden mantindre relacions, tenint en compte que tots, entitat auditada i tercers, poden conèixer la qualitat de la informació econòmica financera auditada sobre la qual versa l'opinió d'auditoria emesa. Amb la finalitat de regular i establir les garanties suficients perquè els comptes anuals o qualsevol altra informació econòmica financera que haja sigut verificada per un tercer independent siga acceptada amb plena confiança pels tercers interessats, en la Llei 19/1988, de 12 de juliol, d'Auditoria de Comptes, es va definir l'activitat d'auditoria i es van establir, entre altres disposicions, les condicions que s'han de complir per a accedir al Registre Oficial d'Auditors de Comptes i poder així exercir eixa 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'infraaccions 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.

Amb el temps, diverses normes es van succeir per a completar este règim. Així, en primer lloc, la Llei 4/1990, de 29 de juny, de Pressupostos Generals de l'Estat per a 1990, va incorporar una via específica d'inscripció en el Registre Oficial d'Auditors de Comptes per a persones que, sense tindre una titulació universitària, havien obtingut, no obstant això, una titulació suficient per a accedir a la universitat i adquirit una formació pràctica de huit anys, més àmplia que l'exigida amb caràcter general. Al mateix temps, 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 19/1988, de 12 de juliol, d'Auditoria de Comptes, requisit necessari per a obtindre l'autorització de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes a l'efecte de la inscripció en el Registre Oficial d'Auditors de Comptes.

Posteriorment, la Llei 31/1991, de 30 de desembre, de Pressupostos Generals de l'Estat per a l'any 1992, va modificar la composició del Comitè Consultiu de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, i la Llei 13/1992, d'1 de juny, sobre recursos propis i supervisió en base consolidada de les entitats financeres, va modificar el règim

d'infraccions i sancions. Així mateix, es va establir l'obligació per als auditors de comptes d'entitats sotmeses al règim de supervisió previst en l'esmentada Llei 13/1992, d'1 de juny, d'emetre immediatament l'informe d'auditoria de comptes anuals corresponent quan conegueren i comprovaren l'existència de presumptes irregularitats o situacions que pogueren afectar greument l'estabilitat, la solvència o la continuïtat de l'entitat auditada.

Amb 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, es va incorporar l'obligació de sotmetre a auditoria les informacions comptables que les entitats de crèdit estrangeres han de fer públiques anualment per a les sucursals que tenen a Espanya quan no hagen de presentar comptes anuals de la seua activitat a Espanya.

La Llei 2/1995, de 23 de març, de Societats de Responsabilitat Limitada, va incloure 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, va fer una nova redacció de 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 de comunicar ràpidament a les institucions supervidores esmentades qualsevol fet o decisió sobre l'entitat auditada dels quals tinguen coneixement en l'exercici de les seues funcions i que puguen afectar de forma rellevant l'exercici de la seua activitat, o la seua continuïtat, estabilitat o solvència, o en els casos en què l'opinió en el seu informe siga denegada o desfavorable o en què s'impedisca l'emissió de l'informe d'auditoria.

A més, per mitjà de la Llei 41/1999, de 12 de novembre, sobre sistemes de pagaments i de liquidació de valors, es va fixar 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, de 12 de juliol, d'Auditoria de Comptes.

Juntament amb eixes importants modificacions, cal destacar dos reformes substancials. La primera es va dur a terme per mitjà de la Llei 44/2002, de 22 de novembre, de mesures de reforma del sistema financer, en els articles del 48 al 53, que va introduir modificacions substancials que 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 les funcions dels quals es relacionaren 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 l'esmentada 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.

Posteriorment, la Llei 62/2003, de 30 de desembre, de mesures fiscals, administratives i de l'orde social, va modificar la composició i les funcions dels òrgans rectors de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.

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 base en 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, va modificar la Llei 19/1988, de 12 de juliol, 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.

La segona de les reformes substancials de la llei va tindre 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 la seua adaptació a la normativa comunitària.

Amb esta llei es va transposar al nostre ordenament jurídic intern 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. El temps transcorregut des de l'entrada en vigor de l'esmentada Directiva 84/253/CEE, els canvis succeïts en l'entorn econòmic i financer amb quotes més elevades de globalització i internacionalització, i la falta d'un plantejament harmonitzat de l'auditoria en l'àmbit de la Unió Europea, principalment en matèria de supervisió pública, van fer imprescindible mamprendre un procés de reforma en este àmbit, que va culminar amb l'esmentada Directiva 2006/43/CE.

Esta directiva va constituir un important pas per a aconseguir una harmonització més gran 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 el mencionat àmbit, i va suposar en el moment de la seua adopció un punt d'inflexió en la regulació de l'activitat d'auditoria. La nova regulació es configurava sobre la base de considerar que l'activitat d'auditoria exercix una funció d'interés públic, entesa per l'existència d'un conjunt ampli de persones i institucions que confien en l'actuació de l'auditor de comptes, en la mesura que la seua correcta i adequada execució constitueixen factors que coadjuven al funcionament correcte dels mercats pel fet que incrementen la integritat i l'eficàcia dels estats financers com a vehicles de transmissió d'informació. Davant de la directiva derogada que contenia normes bàsiques d'autorització, independència i publicitat dels auditors de comptes, la Directiva 2006/43/CE ampliava el seu abast i alhora pretenia harmonitzar 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 faça l'auditoria d'estats financers consolidats; el control de qualitat dels auditors i societats d'auditoria; els sistemes efectius d'investigació i sanció; disposicions específiques relatives a les entitats d'interés públic, i la cooperació i el reconeixement mutu entre les autoritats competents d'estats membres de la Unió Europea, així com les relacions de tercers països.

A més d'incorporar a la legislació nacional la Directiva 2006/43/CE, la Llei 12/2010, de 30 de juny, va modificar determinats aspectes continguts en la Llei 19/1988, de 12 de juliol, que eren necessaris a causa dels canvis que havien tingut lloc en la legislació mercantil i per a incorporar millores de caràcter tècnic derivades de la pràctica.

Així, hi ressalten modificacions que afecten el contingut mínim de l'informe d'auditoria amb l'objecte d'afavorir la comparabilitat en l'entorn econòmic internacional; l'assumpció de la responsabilitat plena que ha d'assumir l'auditor de comptes responsable de l'auditoria dels comptes anuals o estats financers consolidats; 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, i que incorpora com a normes d'auditoria les normes internacionals d'auditoria que siguen adoptades per la Unió Europea; l'autorització i la inscripció en el Registre Oficial d'Auditors de qui estiga autoritzat 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; l'obligació d'inscriure's dels qui emeten informes d'auditoria sobre els comptes anuals o consolidats de societats domiciliades fora de la Unió Europea i amb valors que estiguen admesos a negociació a Espanya, i la possibilitat que puguen ser socis de les societats d'auditoria altres societats d'auditoria autoritzades en un estat membre de la Unió Europea, que abans no estava permés; la responsabilitat dels auditors únicament pels danys que els siguen imputables, sempre que no s'impedisca el rescabament just del perjudicat; l'extensió del deure de secret a tots aquells subjectes

que intervenen en la realització de l'auditoria de comptes; 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 pot derivar amb caràcter general la formulació de recomanacions o requeriments; i el control tècnic, l'objecte del qual és detectar i corregir l'execució inadequada d'un treball d'auditoria concret o d'un aspecte de l'activitat de l'auditor, i determinades modificacions en relació amb el règim d'infraccions i sancions, relacionades en la seua quasi totalitat amb les noves obligacions incorporades.

Un aspecte substancialment modificat va ser el deure d'independència dels auditors, el qual es basa, d'una banda, en l'enunciació d'un principi general d'independència que obliga tot auditor a abstindre's d'actuar quan es puga veure compromesa la seua objectivitat en relació amb la informació econòmica financera a auditar, i, d'una altra, en l'enumeració d'un conjunt de circumstàncies, situacions o relacions específiques en què es considera que, en el cas de concórrer, els auditors no gaudixen d'independència respecte a una entitat determinada, i que l'única solució o salvaguarda possible és no fer el treball d'auditoria.

En relació amb el deure d'independència, s'hi va incorporar 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 d'una importància que comprometen la independència, els auditors s'han d'abstindre de fer l'auditoria. En tot cas, s'ha d'evitar qualsevol situació que puga suposar una possible participació en l'entitat auditada o una relació amb esta. Així mateix, es van modificar determinades situacions o servicis que generen incompatibilitat per a realitzar l'auditoria i es va reduir el període de còmput temporal de les situacions d'incompatibilitat de tres a dos anys.

A més, s'hi va incorporar el concepte de xarxa a què pertany l'auditor o societat d'auditoria, a l'efecte d'observar el deure d'independència, delimitant-se sobre la base de l'existència de la unitat de decisió i en l'existència de relacions de control i d'influència significativa, de manera que les persones o les entitats que formen part d'esta xarxa i que incórreguen en qualsevol dels supòsits d'incompatibilitat previstos legalment, faran igualment incompatibles l'auditor de comptes o societat d'auditoria en relació amb la respectiva entitat, amb determinades particularitats. També s'hi va modificar l'àmbit d'extensions subjectives per a incloure determinats parents.

D'altra banda, amb la incorporació en eixe moment del concepte d'entitats d'interés públic, es van introduir obligacions com la de publicar un informe anual de transparència i la de rotació del firmant de l'informe, a més de l'obligació per a determinades entitats de disposar d'una comissió d'auditoria.

Finalment, tenint en compte les nombroses modificacions produïdes, el Reial Decret Legislatiu 1/2011, d'1 de juliol, va aprovar el text refós de la Llei d'Auditoria de Comptes, un text comprensiu de la normativa aplicable a l'activitat d'auditoria de comptes, sistemàtic, harmonitzat i unificat.

II

L'evolució experimentada en el context econòmic i financer des de l'entrada en vigor de la Directiva 2006/43/CE, del Parlament Europeu i del Consell, de 17 maig de 2006, en particular la crisi financera succeïda en els últims anys, va portar a qüestionar l'adequació i la suficiència d'este marc normatiu comunitari, i es va mamprendre un procés de debat sobre com l'activitat d'auditoria podria contribuir a l'estabilitat financera, que va culminar en l'aprovació i la publicació de la Directiva 2014/56/UE, del Parlament Europeu i del Consell, de 16 d'abril de 2014, i del Reglament (UE) núm. 537/2014, del Parlament Europeu i del Consell, de 16 d'abril de 2014, ambdós amb el fi últim de reforçar la confiança dels usuaris en la informació economicofinancera per mitjà de la millora de la qualitat de les auditories de comptes en l'àmbit de la Unió Europea.

A diferència de l'anterior marc, es considera necessari el desplegament d'un instrument normatiu separat per a les entitats d'interés públic a fi d'aconseguir que les auditories d'estes entitats tinguen una qualitat elevada, amb la qual cosa es contribuïx a un

funcionament més eficaç del mercat interior, i es garantix al mateix temps un elevat nivell de protecció dels consumidors i inversors a escala de la Unió Europea.

Amb este fi, la nova normativa de la Unió Europea, en primer lloc, pretén incrementar la transparència en l'actuació dels auditors aclarint la funció que exercix l'auditoria i l'abast i les limitacions que té, a fi de reduir la denominada bretxa d'expectatives entre el que espera un usuari d'una auditoria i el que realment és. Per a fer-ho es busca una harmonització més gran de les normes de la Unió Europea, així com un nivell mínim de convergència pel que fa a les normes d'auditoria, concebudes per a ser utilitzades en la realització de les auditories dels comptes anuals d'entitats de qualsevol tipus, dimensió i naturalesa. A estos efectes, interessa destacar els nous requisits de contingut de l'informe d'auditoria, que seran més nombrosos en el cas dels emesos en relació amb les entitats d'interés públic, millorant la informació que s'ha de proporcionar a l'entitat auditada, als inversors i a la resta d'interessats. Així, als qui auditen estes entitats se'ls obliga, d'una banda, a remetre un informe addicional a la comissió d'auditoria de les entitats que reflectisca els resultats d'auditoria, fet que reforça el valor afegit que suposa l'auditoria i coadjuva a la millora de la qualitat de la informació econòmica financera que s'audita; i, d'una altra banda, els auditors de comptes han d'incorporar a l'informe anual de transparència determinada informació financera que es concreta en la directiva. Igualment, es persegueix reforçar els canals de comunicació entre els auditors i els supervisors de les entitats d'interés públic.

En segon lloc, la normativa de la Unió Europea aprovada pretén reforçar la independència i l'objectivitat dels auditors en l'exercici de la seua activitat, pilar bàsic i fonamental en què residix la confiança que es deposita en l'informe d'auditoria. Per a fer-ho, s'hi incorporen requisits més restrictius que els de la Directiva 2006/43/CE, de 17 de maig de 2006, i s'hi potencien l'actitud d'escepticisme professional i l'atenció especial que s'ha de prestar per a evitar conflictes d'interés o la presència de determinats interessos comercials o d'una altra índole, tenint a més en compte els casos en què opera en un entorn de xarxa.

A fi de reforçar l'actitud d'escepticisme professional i objectivitat, de previndre conflictes d'interessos derivats de la prestació de servicis aliens als d'auditoria, i de reduir el risc de possibles conflictes d'interessos provocats per l'actual sistema, en el qual «l'auditada selecciona i paga a l'auditor», i per l'amenaça de familiaritat derivada de relacions prolongades, l'esmentat Reglament (UE) núm. 537/2014, de 16 d'abril, incorpora per als auditors d'entitats d'interés públic una llista de servicis diferents d'auditoria prohibits, que no es poden prestar a aquelles entitats, a la seua matriu i a les seues controlades; determinades normes per les quals es limiten els honoraris que poden percebre pels servicis diferents dels d'auditoria permesos o en relació amb una determinada entitat d'interés públic, així com l'obligació de rotació externa o període màxim de contractació.

Igualment, i a fi de contribuir a reforçar la independència d'estos auditors i la qualitat de les auditories fetes en relació amb estes entitats, es reforcen les funcions atribuïdes a les seues comissions d'auditoria, en particular les relacionades amb el mencionat deure, alhora que s'enfortixen la seua independència i capacitat tècnica.

En tercer lloc, atesos els problemes detectats en relació amb l'estructura del mercat i les dificultats d'expansió, s'arbitren determinades mesures que permeten dinamitzar i obrir el mercat d'auditoria, incorporant-hi el denominat «passaport europeu» per a contribuir així a la integració del mercat de l'auditoria, si bé amb les mesures compensatòries que pot prendre l'estat membre d'acollida on es pretenga exercir l'activitat, i declarant la nul·litat de les clàusules contractuals que limiten o restringeixen la facultat de triar auditor.

Les mesures anteriors s'acompanyen de les que s'incorporen en el Reglament (UE) núm. 537/2014, de 16 d'abril, relacionades amb els incentius a la realització d'auditories conjuntes; la participació d'entitats més petites en els processos de licitació obligatòria, pública i periòdica, que es regulen simplificant l'elecció de l'auditor, i l'obligació de rotació externa.

A fi de millorar l'entorn i les iniciatives empresarials, la normativa de la Unió Europea incorpora tres grups de mesures dirigides a reduir els costos de transacció que comporta

la realització d'activitats en l'àmbit de la Unió Europea per a les entitats petites i mitjanes: l'aplicació proporcionada a la complexitat i la dimensió de l'activitat de l'auditor o de l'entitat auditada, la facultat que els estats membres simplifiquen determinats requisits per a petites entitats auditores i disposicions específiques per a petites i mitjanes entitats auditores.

En quart lloc, a fi d'evitar una fragmentació en el mercat d'auditoria en l'àmbit de la Unió Europea, la nova normativa pretén un grau més alt d'harmonització, no només en les normes que regixen l'activitat, sinó en les que la vigilen i disciplinen, així com en els mecanismes de cooperació de la Unió Europea i internacional. En este sentit, es reforcen les competències de l'autoritat supervisora pública, a fi de reforçar el compliment d'aquelles normes, alhora que s'introduïx el criteri de risc com a rector en les revisions de control de qualitat que ha de dur a terme esta autoritat i se li atribueixen facultats per a imposar unes mínimes normes disciplinàries. L'esmentada autoritat, tal com preveu la Directiva 2014/56/UE, de 16 d'abril de 2014, haurà de ser independent com a premissa per a assegurar la integritat, l'autonomia i l'adequació del sistema de supervisió pública.

En relació amb els auditors d'entitats d'interés públic, s'hi incorporen mecanismes, d'un costat, per a fer un seguiment respecte a l'evolució del mercat, especialment quant als riscos derivats d'una elevada concentració del mercat, en particular en sectors específics, i al funcionament de les comissions d'auditoria; i, d'un altre costat, en relació amb la vigilància de riscos que es puguen donar en les entitats financeres qualificades d'importància sistèmica, establint un diàleg sectorial i anònim entre els qui auditen estes entitats i la Junta Europea de Risc Sistèmic.

Per tot això, en la Directiva 2014/56/UE, de 16 d'abril de 2014, que es transposa en esta llei, es tracta d'aspectes referits a l'accés d'auditors de comptes i societats d'auditoria autoritzats en estats membres, a l'objectivitat i la independència, a l'organització d'auditors, a les normes i l'informe d'auditoria, als informes a la Comissió d'Auditoria i a la contractació i cessament. En canvi, en el Reglament (UE) núm. 537/2014, de 16 d'abril de 2014, s'inclouen normes d'honoraris i independència, de l'informe d'auditoria, de l'obligació de comunicació, de conservació i custòdia, així com limitacions temporals a la contractació o rotació externa i determinades obligacions de la comissió d'auditoria, com les referides al procés de selecció de l'auditor. En els dos textos s'incorporen mecanismes per a enfortir el sistema de supervisió pública a fi d'assegurar la plena efectivitat del nou marc regulador.

En definitiva, la nova normativa de la Unió Europea introduïx canvis substancials en la normativa existent, derivats de la necessitat, posada de manifest a la Unió Europea, de recuperar la confiança dels usuaris en la informació econòmica financera que s'audita, en especial la de les entitats d'interés públic, i de reforçar la qualitat de les auditories, i per tant, enfortix la seua independència.

III

L'estructura de la nova llei s'ha d'explicar partint, d'una banda i pel que fa als auditors d'interés públic, de la seua integració amb el Reglament (UE) núm. 537/2014, de 16 d'abril, i, d'una altra, de la necessitat de transposar la Directiva 2014/56/UE. Tant la directiva com el reglament de la Unió Europea citats constitueixen el règim jurídic fonamental que ha de regir l'activitat d'auditoria de comptes en l'àmbit de la Unió Europea.

La llei regula els aspectes generals del règim d'accés a l'exercici de l'activitat d'auditoria; els requisits que s'han de seguir en el seu exercici, que van des de l'objectivitat i la independència fins a l'emissió de l'informe, passant per les normes d'organització dels auditors i de realització dels seus treballs, així com el règim de control i sancionador establits amb vista a garantir la plena eficàcia de la normativa. El Reglament (UE) núm. 537/2014, del Parlament Europeu i del Consell, de 16 d'abril de 2014, establix els requisits que han de seguir els auditors de comptes de les entitats d'interés públic, sense perjuí que els siga aplicable el que s'establix amb caràcter general per als auditors de comptes i que la llei tracte d'aquelles qüestions respecte a les quals el mencionat reglament atorga als estats membres diverses opcions. Davant d'esta dualitat de règims, esta llei dedica un títol a l'auditoria de comptes amb caràcter general, i un altre als auditors de comptes d'entitats d'interés públic.

Així, esta llei s'estructura en un títol preliminar i cinc títols, que contenen huitanta-nou articles, deu disposicions addicionals, tres disposicions transitòries, una disposició derogatòria i catorze disposicions finals.

El títol preliminar inclou les disposicions generals del règim jurídic pel qual s'ha de regir l'activitat d'auditoria de comptes, i indica el seu àmbit d'aplicació i el sistema de fonts jurídiques que integra la seua normativa reguladora, que serà aplicable així mateix als que auditen les entitats d'interés públic. A estos auditors els és igualment aplicable el règim establert en el Reglament (UE) núm. 537/2014, de 16 d'abril. En el mencionat règim jurídic subjau la funció d'interés públic a què respon l'exercici de l'activitat d'auditoria de comptes.

Pel que fa a les normes d'auditoria, es continuen mantenint les normes internacionals d'auditoria que siguen adoptades per la Comissió de la Unió Europea. En este punt, s'establix la possibilitat que les normes tècniques d'auditoria actualment existents i les de nova emissió puguen imposar requisits addicionals als previstos en normes internacionals d'auditoria adoptades per la Unió Europea, segons la Directiva 2014/56/UE, del Parlament Europeu i del Consell, de 16 d'abril de 2014.

També, i seguint el que estableix la directiva que es transposa, s'hi inclouen definicions als efectes d'esta llei, entre les quals destaca la de petites i mitjanes entitats, en la mesura que, com s'ha destacat, s'hi incorporen mencions específiques per raó de la grandària, i, seguint els paràmetres continguts en la Directiva 2013/34/CE, del Parlament Europeu i del Consell, de 26 de juny de 2013, sobre els estats financers anuals, els estats financers consolidats i altres informes afins de certs tipus d'empreses. Cal destacar que estos paràmetres no coincidixen, als efectes d'esta llei, amb els definits com a aquells que determinen que una auditoria és obligatòria.

El títol I, dedicat a l'auditoria de comptes, regula els aspectes essencials de l'activitat d'auditoria de comptes de conformitat amb la directiva que es transposa, si bé cal indicar que l'auditoria que es regula no suposa cap garantia respecte a la viabilitat futura de l'entitat auditada ni a l'eficiència o l'eficàcia amb què l'entitat auditada haja dirigit o dirigirà la seua activitat. Este títol es dividix en tres capítols. El capítol I definix les modalitats d'auditoria de comptes i el nou contingut de l'informe d'auditoria, que incorpora certs continguts addicionals d'acord amb la facultat atorgada als estats membres. Al mateix temps, s'amplia el seu abast respecte a l'informe de gestió que, si és el cas, s'emeta. Igualment, es regula el règim que s'ha d'aplicar en cas d'auditoria de comptes consolidats, que es modifica per a incorporar determinades precisions en relació amb el treball d'avaluació i revisió de l'auditor del grup.

El capítol II regula el règim d'accés a l'exercici de l'activitat d'auditoria, així com el Registre Oficial d'Auditors de Comptes, el contingut públic del qual és modificat per a incorporar el mandat europeu de publicitat de les sancions. D'acord també amb esta norma, s'hi incorpora la possibilitat que una societat d'auditoria autoritzada en un altre estat membre pugua exercir la seua activitat a Espanya, sempre que qui firme en nom seu l'informe estiga autoritzat a Espanya.

D'altra banda, i sense perjuí del que dispose la normativa de la Unió Europea, es modifiquen determinats aspectes del règim d'inscripció obligatòria, en el registre oficial esmentat, d'aquells auditors de comptes i societats d'auditoria que emeten informes d'auditoria en relació amb els comptes anuals o consolidats de certes societats domiciliades fora de la Unió Europea amb valors que estiguen admesos a negociació a Espanya, previ compliment de requisits equivalents als que s'exigix als auditors de comptes nacionals.

En tot cas, pel que fa al règim d'autorització, atés que la rellevància pública exigix a qui realitza esta activitat el compliment ex ante d'un conjunt de requisits i condicions, la mera presentació de declaracions responsables o de comunicacions prèvies no permet per si mateixa l'inici d'esta activitat. Per la mateixa raó, no cal considerar estimada per silenci la petició que, si és el cas, es faça per a poder exercir l'activitat d'auditoria de comptes.

El capítol III, que regula els diferents aspectes que han de regir l'exercici de l'activitat auditora, conté cinc seccions, dividides en vint articles. En la secció 1a, s'incorpora *ex lege* per mandat de la Unió Europea l'obligació d'escepticisme professional, així com l'aplicació

del jutí professional, que han de presidir la realització de qualsevol treball d'auditoria des de la seua planificació fins a l'emissió de l'informe.

En la secció 2a, s'establix el règim d'independència a què tots els auditors de comptes i societats d'auditoria es troben subjectes, inclosos els auditors dels qui auditen entitats d'interés públic, d'acord amb les remissions contingudes en el capítol IV i les qüestions tractades en el Reglament (UE) núm. 537/2014, de 16 d'abril. Es manté el règim contingut en la norma que ara es deroga i que es configurava com un sistema mixt pel fet de basar-se, d'una banda, en l'enunciació d'un principi general d'independència que obliga tot auditor a abstenir-se d'actuar quan es puga veure compromesa la seua objectivitat en relació amb la informació econòmica financera a auditar, i, d'una altra, en l'enumeració d'un conjunt de circumstàncies, situacions o relacions específiques en què es considera que, en el cas de concórrer, els auditors no gaudixen d'independència respecte a una entitat determinada, i que l'única solució o salvaguarda possible és no realitzar el treball d'auditoria.

Este règim s'emmarca en la regulació continguda en la Directiva 2014/56/UE, que continua incloent, igual que la directiva anterior, com a principis generals a assegurar pels estats membres, el de ser independent, el de no participar en el procés de presa de decisions i el d'avaluar les amenaces a la independència i, si és el cas, aplicar salvaguardes per a atenuar aquelles (autorevisió, advocacia, interés propi, familiaritat o confiança o intimidació) que puguen comprometre la independència, i, si és el cas, abstenir-se de fer l'auditoria. Igualment, continua obligant cada estat membre a assegurar que un auditor de comptes no realitze una auditoria en relació amb una entitat auditada quan hi haja relacions financeres, comercials, laborals o d'un altre tipus d'una importància que comprometa la independència de l'auditor. La nova redacció comunitària continua obligant que l'auditor considere l'entorn de xarxa en què opera a l'efecte d'observar la seua independència.

No obstant això, la nova directiva a transposar incorpora uns requisits més restrictius, no previstos anteriorment, com ara l'obligació que els estats membres s'asseguren que qualsevol persona, no només l'auditor, que puga influir en el resultat de l'auditoria s'abstinga de participar en el procés de presa de decisions de l'entitat; que l'auditor de comptes o societat d'auditoria prenga mesures per a evitar conflictes d'interés o de relació comercial o una altra classe, directes o indirectes, reals o potencials, que puguen comprometre la independència; que l'auditor de comptes o societat d'auditoria, el seu personal o qui li preste servicis en l'exercici de l'activitat d'auditoria, i determinats parents, no posseïsquen un interés significatiu directe ni duguen a terme determinades operacions amb instruments financers de l'entitat auditada; que les esmentades persones no participen en l'auditoria si posseïxen instruments financers de l'auditada o hi tenen algun interés o relació comercial o financera. Finalment, inclou determinades exigències en relació amb els regals, situacions sobrevingudes que afecten l'entitat auditada i prohibicions posteriors, i amb el període mínim durant el qual cal observar l'obligació d'independència. Per tot això, i consegüentment amb la finalitat expressada de reforçar la independència, el règim contingut en la nova directiva va més enllà d'un enfocament de principis.

En la mesura que el règim incorporat en el text refós de la Llei d'Auditoria de Comptes, que es deroga, cabia en la redacció anterior de la directiva, està més que justificat mantindre el mateix sistema mixt, tenint en compte que la independència es constituïx en pilar fonamental en el qual residix la confiança que es deposita en l'informe d'auditoria, i que la nova directiva és més restrictiva que l'anterior.

Per tant, sobre la base del mencionat règim mixt s'incorporen, enfortint el sistema d'incompatibilitats o prohibicions, els nous requisits que amb el caràcter de mínims establix la Directiva 2014/56/UE, de 16 d'abril de 2014, i es modifiquen determinades qüestions per a evitar que el règim aplicable als auditors de comptes amb caràcter general siga més restrictiu que el que s'exigix en el Reglament (UE) núm. 537/2014, de 16 d'abril, de manera que s'introduïxen determinats ajustos en el període de còmput a què s'estenen determinades incompatibilitats. Això no significa que la independència de l'auditor no es puga veure compromesa per amenaces derivades d'interessos o relacions comercials,

laborals, familiars o d'una altra classe existents amb anterioritat al període de còmput establert.

Així, s'incorpora legalment l'obligació d'establir els sistemes de salvaguarda per a fer front a les amenaces que es puguen derivar de conflictes d'interessos o d'alguna relació comercial, laboral, familiar o d'una altra índole. En tot cas, s'ha d'evitar qualsevol situació o relació que pugua aparençar una possible participació en l'entitat auditada, relació amb esta o en la seua gestió, definint-se què s'entén per esta, de manera que es pugua concloure que la independència resulta compromesa, tal com estableix la directiva. Com indica la Recomanació de la Unió Europea, de 16 de maig de 2002, sobre la independència dels auditors de comptes a la Unió Europea, principis fonamentals són els elements substancials del requisit d'independència, real i aparença, de manera que els auditors han de ser i semblar independents. Com que esta és una actitud mental inobservable, la normativa i la pràctica internacional delimiten les situacions o els servicis que es configuren com a presumptions *iuris et de iure*, generadores d'incompatibilitat amb la realització de l'auditoria.

Així mateix, es modifiquen determinades situacions o servicis que generen incompatibilitat per a fer l'auditoria, incorporant els relacionats amb operacions realitzades amb els instruments financers, la tinença d'interessos significatius i l'acceptació d'obsequis de valor significatiu. Igualment es manté el període de còmput temporal de determinades situacions d'incompatibilitat a l'exercici anterior al qual es referixen els estats financers auditats, reduint-lo a un any per a la gran majoria, que coincidixen amb els servicis que es prohibixen per als auditors d'entitats d'interés públic. Al mateix temps, s'hi inclouen les actuacions que han de dur a terme els auditors en situacions sobrevingudes en què s'adquirix un interés financer o l'entitat auditada resulta afectada per una combinació de negocis. També s'hi introduïxen ajustos en les incompatibilitats que resulten de circumstàncies o situacions en què incorren els familiars.

La directiva que es transposa estableix que poden afectar el deure d'independència l'existència de relacions, situacions o servicis no només entre l'entitat auditada i l'auditor o societat d'auditoria, sinó també entre aquella i la xarxa a què pertany l'auditor o societat d'auditoria. En les normes d'extensió es distingix entre la xarxa auditora i la xarxa no auditora, la qual cosa obeeix a la necessitat d'establir més excepcions quan concorren les causes d'incompatibilitat en la xarxa no auditora atesa la seua teòrica llunyania. El sentit de les normes d'extensió que s'hi inclouen és que si les persones o les entitats compreses en el mencionat àmbit incorren en qualsevol 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, si bé tenint en compte les particularitats que s'establixen en la llei. En el mencionat àmbit d'extensió subjectiva s'inclouen també, entre altres, els qui hi estiguen vinculats per determinades relacions de parentiu, com els progenitors, els fills i els germans i els seus cònjuges, atés que en estos casos hi ha o poden haver-hi les mateixes amenaces a la independència que es poden donar igual que en el cas del cònjuge de l'auditor, excloent-se de l'abast de l'esmentada extensió i reduint-se el cercle de familiars per a determinats supòsits.

D'altra banda, i també d'acord amb la directiva, es reduïx a un any el període que regix per a les prohibicions imposades després de la finalització del treball d'auditoria i al qual està subjecte l'auditor, a fi d'evitar que en la realització objectiva del treball d'auditoria concórreguen o es presenten situacions que puguen suposar un risc o una amenaça per a la independència per l'existència, durant l'esmentada realització, de compromisos o expectatives futures que puguen comprometre l'objectivitat de l'auditor en la realització de l'auditoria. Únicament es manté el període de prohibició de dos anys per al cas d'auditors d'entitats d'interés públic.

Les modificacions incorporades en les esmentades situacions o servicis no signifiquen de cap manera que, quan concórreguen les situacions modificades o suprimides o altres situacions o servicis prestats durant períodes anteriors, no constituïsquen o no puguen constituir amenaces a la independència, i l'auditor de comptes haurà d'establir respecte d'això l'oportú sistema de salvaguardes per a avaluar-les i, si és el cas, eliminar-les. De la

mateixa manera, no significa que l'auditor puga dur a terme el treball d'auditoria en el cas que estes circumstàncies persistisquen i siguen d'una importància o entitat que comprometen la seua independència en relació amb l'entitat auditada. Com fins ara, el mateix s'ha d'entendre per al 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.

La secció 3a regula la responsabilitat civil dels auditors en l'exercici de l'activitat d'auditoria i la fiança que han de prestar, sense que s'haja incorporat cap modificació.

La secció 4a incorpora, d'una banda, els principis i les polítiques a què s'han d'ajustar l'organització interna de l'auditor i la societat d'auditoria, que s'han d'orientar a previndre qualsevol amenaça a la independència i han de garantir la qualitat, la integritat i el caràcter crític i rigorós amb què es realitzen les auditories. D'altra banda, es regulen les normes mínimes a què s'ha d'ajustar l'organització del treball de l'auditor.

En la secció 5a es preveuen els deures de conservació i custòdia, i de guardar secret de la documentació referent a cada auditoria i la resta de documentació generada i exigida d'acord amb esta llei, i s'incorporen determinades excepcions en favor de certes autoritats internacionals en els termes que preveu esta llei.

El capítol IV, dividit en quatre seccions, conté els requisits més estrictes exigits als auditors d'entitats d'interés públic, a més del que estableix el títol I que no resulte contradictori o exceptuat pel que regula el mencionat capítol, tal com s'estableix en la seua secció 1a, i d'acord amb la remissió genèrica a la directiva que conté l'article 1.2 del Reglament (UE) núm. 537/2014, de 16 d'abril de 2014. Per raons de seguretat jurídica i uniformitat normativa, s'hi indiquen les referències corresponents a l'articulat del mencionat reglament, i s'hi precisen, si és el cas, determinats aspectes no abordats en reglament o les opcions que este preveu en favor dels estats membres. La secció 2a regula els informes que han d'emetre estos auditors a fi d'augmentar la confiança dels usuaris de la informació econòmica financera auditada i la seua responsabilitat en relació amb l'auditoria realitzada. Així, en primer lloc, s'ha d'emetre un informe d'auditoria amb un contingut molt més ampli que el previst amb caràcter general, tenint en compte que en el Reglament de la Unió Europea s'exigix informació sobre la independència i sobre la seua capacitat per a detectar irregularitats, incloses les degudes a frau. En segon lloc, estos auditors han de publicar l'informe anual de transparència, respecte al qual l'esmentat Reglament de la Unió Europea incorpora determinada informació financera sobre els seus ingressos i desglossament, el criteri dels quals es determina en esta llei, i els de la xarxa auditora. A més, s'hi exigix que es publique de forma separada del de la xarxa a què puga pertànyer per a aconseguir una transparència més gran i evitar qualsevol confusió, sense perjuí del contingut que addicionalment es podrà desplegar mitjançant una resolució de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.

La secció 3a, relativa al règim d'independència, inclou en primer lloc, a més de les corresponents referències a l'articulat del Reglament (UE) núm. 537/2014, de 16 d'abril de 2014, la remissió al que es preveu en les seccions 1a i 2a del capítol III del títol I, tenint en compte que l'article 6 del mencionat reglament estableix l'obligació de complir el que preveu l'article 22 ter de la directiva, precepte que resulta incorporat en les esmentades seccions, i que obliguen a complir, entre altres, les previsions establides en relació amb el règim d'independència, així com l'obligació d'avaluar l'existència d'amenaques que comprometen la seua independència i d'aplicar les mesures de salvaguarda corresponents. D'acord amb les opcions atorgades als estats membres, i de conformitat amb el que preveu l'article 22 de la directiva, s'hi amplia el període de còmput a què s'han d'estendre les prohibicions i s'hi prohibixen també els servicis detallats quan els realitzen familiars pròxims. En segon lloc, inclou l'exercici de les opcions atribuïdes als estats membres en relació amb la duració màxima de contractació dels auditors i les normes de limitació d'honoraris per concentració respecte a una entitat d'interés públic incorporades en el Reglament (UE) núm. 537/2014, de 16 d'abril de 2014. Respecte a la duració, no s'opta per prolongar la duració màxima, atés que s'entén que les excessives relacions

prolongades generen una amenaça de familiaritat de tal entitat que la independència es considera compromesa. En relació amb les normes de limitació d'honoraris per dependència financera, es considera adequat imposar el requisit més restrictiu de prohibir la realització d'auditoria en l'exercici següent, atès que aconseguir determinat percentatge de concentració suposa una amenaça d'interés propi i inclús d'intimidació que no es pot mitigar. En relació amb les distintes opcions exercides respecte a les normes d'honoraris, de servicis prohibits i rotació externa, s'opta per exercir determinades opcions més restrictives, consistents a fixar, en benefici també de més seguretat jurídica, determinades situacions que impedeixen fer l'auditoria de comptes. En relació amb les limitacions d'honoraris, s'exigix que l'auditor considere addicionalment la xarxa en què opera a fi d'evitar que per mitjà d'esta se n'eludisca el compliment. D'esta manera es pretén assegurar una aplicació consistent i uniforme de les normes d'independència, pilar fonamental en què descansa la confiança que es deposita en l'informe d'auditoria.

Finalment, la secció 4a incorpora les especificitats que són aplicables a estos auditors en relació amb les normes d'organització interna, d'organització del treball i del traspàs d'expedients, i l'article 45 autoritza a determinar reglamentàriament els requisits que han de reunir els qui auditen entitats d'interés públic, la qual cosa està justificada per la necessitat d'assegurar l'adequada disposició de mitjans i capacitats per a auditar entitats la informació de les quals té una dimensió complexa i un indubtable impacte econòmic en els mercats.

El títol II regula el sistema de supervisió pública i comprén quatre capítols. El capítol I determina l'àmbit d'aplicació de la supervisió pública, la plena responsabilitat de la qual correspon a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, autoritat responsable en matèria d'auditoria de comptes, i delimita este àmbit per les funcions que s'atribueixen i els subjectes a què afecta. A les que exercix actualment s'incorporen les que exigix la nova normativa, referides a la vigilància de l'evolució del mercat d'auditoria. Amb això s'aconsegueixen els objectius de la normativa de la Unió Europea, que requerix una autoritat competent especialitzada en la informació econòmica financera, així com en el marc normatiu que regula l'activitat auditora i en la seua vigilància, alhora que resulta garantida l'absència de qualsevol conflicte d'interessos, de manera que la supervisió tinga com a fi únic la millora de la qualitat de les auditories, i s'assegura que no hi haja fraccionament en el mercat regulador i supervisor de l'auditoria. Amb això se segueix la pràctica existent en la quasi totalitat dels estats membres. No obstant això, l'atribució a la Comissió Nacional del Mercat de Valors de la competència supervisora en relació amb les funcions atribuïdes a les comissions d'auditoria de comptes de les entitats d'interés públic, s'entén sense perjudi de les competències atribuïdes a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, com a única autoritat competent i responsable última del sistema de supervisió pública, segons el nou article 32.4 bis de la directiva.

Tal com resulta de la normativa de la Unió Europea, i a fi de complir les seues funcions de manera adequada, eficaç, eficient i amb integritat, l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes ha de complir les premisses següents: ser independent, de manera que no participen en els seus òrgans rectors o en la presa de decisions els qui exercixen l'activitat d'auditoria de comptes; ser transparent pel que fa als programes de treball i informes d'activitat; disposar de la capacitat, dels coneixements tècnics i dels recursos apropiats i suficients i tindre un finançament adequat i segur, lliure de qualsevol influència indeguda per part dels auditors i societats d'auditoria. En particular, la nova normativa de la Unió Europea exigix que l'autoritat competent tinga l'atribució de les competències necessàries per a dur a terme les seues tasques, incloent-hi la capacitat d'adoptar mesures per a assegurar el compliment de les noves disposicions, la capacitat per a accedir a les dades, obtindre informació i fer inspeccions o altres comprovacions que crega oportunes, per a la qual cosa podrà contractar servicis de professionals o ser assistida per experts, i es manté en l'article 55 la facultat ja existent d'acordar amb tercers, sota determinades condicions, tasques relacionades amb les inspeccions d'auditors que no siguen d'interés públic, incloent-hi a les corporacions representatives d'auditors de comptes. També, s'hi manté l'autorització a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes per a desenrotllar els

criteris que ha de seguir en relació amb l'execució del control de qualitat. El capítol II es dedica a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, autoritat supervisora nacional a la qual s'atribuïxen les competències en matèria d'auditoria de comptes, d'acord amb la normativa de la Unió Europea esmentada.

Interessa destacar dos aspectes. D'una banda, l'especial prevalença i interès que requereixen els treballs d'auditoria de les entitats d'interès públic, la qual cosa justifica una especialització, atenció i dedicació més elevades per part del supervisor, i requereix d'este l'adequada ordenació i utilització eficient i eficaç dels mitjans disponibles per al seu degut compliment. D'altra banda, l'especial obligació, que ja tenia atribuïda l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, de vetlar pel deure d'independència, la qual cosa li conferix, tal com ha reconegut la jurisprudència, la funció específica i qualificada de pronunciar-se sobre l'observança del mencionat deure en el concret exercici de l'activitat d'auditoria per la seua condició de tercer objectiu, neutral i informat, i alhora tècnic, que ha de prevaldre davant de qualsevol criteri que pugua vindre de l'entitat auditada o d'altres ens. Les funcions atribuïdes respecte d'això a la comissió d'auditoria es configuren com una mena de salvaguarda preventiva que no eximix l'auditor de comptes d'observar el deure d'independència, ni tampoc condiciona ni exclou les competències de supervisió que al respecte s'atribuïxen a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.

Així mateix, s'hi precisen de forma més detallada l'abast i la finalitat de l'activitat de control de l'activitat d'auditoria de comptes i de les seues dos modalitats, que es continuen mantenint però que passen a denominar-se, seguint la terminologia del dret de la Unió Europea i que impera en la pràctica internacional, d'una banda, inspeccions –antic control de qualitat extern–, de caràcter regular o periòdic i de les quals pot derivar la formulació de recomanacions o requeriments, per a la realització de les quals s'incorpora com a criteri rector l'anàlisi de riscos; i d'una altra, investigacions –en les quals s'incardina l'actual control tècnic– a fi de detectar i corregir l'execució inadequada d'un concret treball d'auditoria o activitat de l'auditor. Estes actuacions de control continuen participant de la naturalesa d'actuacions prèvies d'informació, previstes en l'article 69.2 de la Llei 30/1992, de 26 de novembre, del Règim Jurídic de les Administracions Públiques i del Procediment Administratiu Comú.

El control adequat de l'activitat d'auditoria requereix igualment establir mecanismes adequats d'intercanvi d'informació amb altres organismes o institucions públiques, en particular amb el Banc d'Espanya, la Comissió Nacional del Mercat de Valors i la Direcció General d'Assegurances i Fons de Pensions.

Finalment, els capítols III i IV regulen els aspectes internacionals que resulten de la nova normativa de la Unió Europea. El sistema de supervisió pública ha de comprendre els mecanismes adequats que permeten una cooperació efectiva a escala europea entre les activitats de supervisió dels estats membres, com a factor que contribuïx a assegurar una qualitat elevada i homogènia de l'auditoria a la Unió Europea. L'esmentada cooperació descansa en el principi de reglamentació i supervisió en l'estat membre d'origen en què estiga autoritzat l'auditor o societat d'auditoria i on tinga l'entitat auditada el domicili social. En el cas de servicis transfronterers en l'àmbit de la Unió Europea, les inspeccions correspondran a l'autoritat de l'estat membre d'origen en què estiga autoritzat l'auditor o societat, i les investigacions a l'autoritat de l'estat membre en què tinga el domicili social l'entitat auditada, tal com es precisa en el capítol II. S'estén el deure de col·laboració amb els estats membres de la Unió Europea a les autoritats europees de supervisió.

D'acord amb el Reglament (UE) núm. 537/2014, de 16 d'abril, la cooperació entre les autoritats competents dels estats membres s'ha d'organitzar en el marc de la Comissió d'Organismes Europeus de Supervisió d'Auditors, en la qual s'integra l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes com a autoritat responsable de la supervisió pública en matèria d'auditoria de comptes, i per al qual es preveu la seua participació activa, alhora que l'intercanvi d'una certa informació.

Els mecanismes de cooperació europea s'hi preveuen per mitjà de la possibilitat de transmetre informació al Banc Central Europeu, al Sistema Europeu de Bancs Centrals i a la Junta Europea de Riscos Sistèmics, i de crear col·legis de supervisors en què es pugua

intercanviar informació, en particular en relació amb les activitats d'auditors que operen en el marc d'una xarxa.

Així mateix, s'hi manté la necessitat d'una cooperació efectiva amb les autoritats de tercers països, atesa la complexitat de les auditories de grups transfronterers i l'entorn econòmic cada vegada més internacionalitzat, alhora que s'hi incorporen determinades precisions a les quals s'ha de subjectar la transmissió a tercers de la informació remesa o enviada com a resultat d'esta cooperació.

A fi de reforçar el compliment de les obligacions incorporades en esta llei com a conseqüència de la transposició de la Directiva 2014/56/UE i de l'aplicació del Reglament (UE) núm. 537/2014, de 16 d'abril de 2014, s'introdueixen certes modificacions en el règim d'infraaccions i sancions, contingut en el títol III. Les esmentades modificacions afecten principalment la inclusió de nous tipus infractors com a conseqüència de les noves obligacions que s'imposen, així com del compliment del mandat europeu que les sancions siguen efectives i dissuasòries. Així mateix, s'han introduït algunes modificacions en la classificació dels tipus infractors, menors però necessàries per a adequar-les als principis esmentats. Igualment s'hi modifiquen les normes de publicitat de les sancions i de denúncia per a complir els mandats continguts al respecte en la directiva mencionada. Respecte a la denúncia, sense efecte vinculant amb vista a la incoació de procediment sancionador, el seu tractament està supeditat, per mitjà de l'ordenació i la utilització eficient i eficaç dels mitjans disponibles, al degut compliment de les competències de control de l'activitat auditora, atribuïdes legalment a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, de manera que permeta aconseguir l'objectiu últim de la millora global i en el seu conjunt, en la qualitat dels treballs d'auditoria, projectant les esmentades actuacions sobre tots els qui estan habilitats legalment per a exercir l'activitat d'auditoria, i en especial els qui auditen entitats d'interés públic per la rellevància més gran que tenen davant de tercers.

El títol IV es dedica a les taxes de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes (ICAC) pel control i la supervisió de l'activitat d'auditoria de comptes, per l'expedició de certificats o documents a instància de part i per les inscripcions i anotacions en el Registre Oficial d'Auditors de Comptes. El fet imposable de la taxa pel control i supervisió de l'activitat d'auditoria de comptes el constitueix la prestació per part de l'ICAC d'un servei que afecta els auditors de comptes o societats d'auditoria i que es posa de manifest, entre altres actuacions, a través de la gestió del Registre Oficial d'Auditoria de Comptes, labors normatives, inspeccions i investigacions o el règim disciplinari dels auditors de comptes o societats d'auditoria. El cost de l'activitat de control i supervisió és més gran en auditories d'entitats d'interés públic, atés l'augment dels requisits que la llei que ara s'aprova exigeix als auditors o les societats d'auditories que les duen a terme. Finalment, el títol V conté la regulació corresponent a la protecció de dades de caràcter personal.

En definitiva, amb la regulació que s'incorpora, l'exercici de les actuacions de control encomanades a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes ha de permetre aconseguir la millora global i en el seu conjunt en la qualitat dels treballs d'auditoria, de manera que s'aconsegueixca un nivell elevat de confiança en els usuaris de la informació econòmica i s'eviten conflictes d'interés en la realització de les auditories. Amb això es pretenen enfortir les garanties suficients perquè els comptes anuals o qualsevol altre document comptable que haja sigut verificat per un tercer siga acceptat amb plena confiança per la persona que tracta d'obtindre informació a través d'estos, precisament per haver sigut emés per qui, tenint la capacitat i formació adequada, és independent.

IV

Finalment, la llei s'acompanya de deu disposicions addicionals, algunes de les quals es mantenen amb el mateix contingut que en el text legal que es deroga, com ara les referides a l'auditoria obligatòria i als auditors del sector públic. Altres disposicions són objecte de modificació, tal com ocorre, i com s'ha exposat, en relació amb els mecanismes de cooperació, o s'incorporen *ex novo*, tal com succeïx amb les referides al seguiment i l'evolució del mercat, les societats d'auditoria, les comunicacions electròniques i la duració màxima de contractació.

Destaca la novetat incorporada per mitjà de la disposició addicional tercera, en la qual es regula l'exigència d'una comissió d'auditoria per a les entitats d'interés públic, d'acord amb els requisits, les excepcions, les dispenses, les composicions i les funcions que conté la Directiva 2014/56/UE, de 16 d'abril de 2014, i incorporant el seu contingut en l'articulat del text refós de la Llei de Societats de Capital, aprovat pel Reial Decret Legislatiu 1/2010, de 2 de juliol.

En les tres disposicions transitòries s'incorporen les que ja contenia la Llei 12/2010, de 30 de juny, així com les referides a deures o requisits que es consideren novetats amb esta llei a fi d'establir un període transitori que facilite l'aplicació dels nous deures o requisits. És el cas dels referits a les societats d'auditoria i a les situacions d'incompatibilitat.

Les disposicions finals regulen determinades modificacions normatives, principalment per a ajustar-se a la normativa de la Unió Europea, entre les quals destaca la referida a les comissions d'auditoria, i inclouen determinades habilitacions, entre les quals destaca la modificació que deixa sense vigor la definició d'entitats d'interés públic per raó de grandària continguda en el reglament que desplega el text refós de la Llei d'Auditoria de Comptes, aprovat pel Reial Decret 1517/2011, de 31 d'octubre.

TÍTOL PRELIMINAR

Àmbit d'aplicació, objecte, règim jurídic i definicions

Article 1. Àmbit d'aplicació i objecte.

1. Esta llei té per objecte la regulació de l'activitat d'auditoria de comptes, tant obligatòria com voluntària, per mitjà de l'establiment de les condicions i dels requisits de necessària observança per al seu exercici, així com la regulació del sistema de supervisió pública i dels mecanismes de cooperació internacional en relació amb l'esmentada activitat.

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

3. L'auditoria de comptes haurà de ser feta necessàriament per un auditor de comptes o una societat d'auditoria, per mitjà de l'emissió de l'informe corresponent i amb subjecció als requisits i formalitats establits en esta llei.

4. El que disposa esta llei no és aplicable a les auditories de comptes fetes pels òrgans del sector públic estatal, autonòmic o local en l'exercici de les seues competències, que es regiran per la seua legislació específica de conformitat amb el que disposa la disposició addicional segona.

Article 2. Normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes.

1. L'activitat d'auditoria de comptes es durà a terme amb subjecció a esta llei, al seu reglament de desplegament, així com a les normes d'auditoria, d'ètica i d'independència i de control de qualitat intern dels auditors de comptes i societats d'auditoria.

A les auditories de comptes d'entitats d'interés públic els serà aplicable el que establix el Reglament (UE) núm. 537/2014, del Parlament Europeu i del Consell, de 16 d'abril, sobre els requisits específics per a l'auditoria legal de les entitats d'interés públic, i el que establix el capítol IV del títol I d'esta llei.

2. Les normes d'auditoria constitueixen els principis i els requisits que han d'observar els auditors de comptes en la realització del treball d'auditoria de comptes i en els quals s'han de basar les actuacions necessàries per a expressar una opinió tècnica responsable i independent. Es consideren normes d'auditoria 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.

A estos efectos, es consideraran com a normes internacionals d'auditoria les normes internacionals d'auditoria, la norma internacional de control de qualitat i altres normes internacionals emeses per la Federació Internacional de Comptables a través del Consell de Normes Internacionals d'Auditoria i Assegurament, sempre que siguen pertinents per a l'activitat d'auditoria de comptes regulada en esta llei.

Les normes tècniques d'auditoria tindran com a objecte la regulació dels aspectes no previstos en les normes internacionals d'auditoria adoptades per la Unió Europea.

3. Les normes d'ètica inclouen, almenys, els principis de competència professional, diligència deguda, integritat i objectivitat, sense perjuí del que estableixen les seccions 1a i 2a del capítol III del títol I.

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, s'adaptaran o es revisaran de conformitat 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, mitjançant una resolució de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, en el seu butlletí oficial.

En el cas que les corporacions de dret públic representatives a què es referix el paràgraf anterior, previ requeriment de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, no elaboren, adapten o revisen alguna de les normes tècniques d'auditoria, de les normes d'ètica i de les normes de control de qualitat intern en la forma establida anteriorment, este institut procedirà a elaborar-les, adaptar-les o revisar-les; a informar d'això a les corporacions de dret públic representatives, i a complir també el requisit d'informació pública durant el termini de dos mesos.

5. Només es podran imposar requisits o procediments addicionals als establits en les normes internacionals d'auditoria adoptades per la Unió Europea quan els mencionats requisits o procediments addicionals es deriven de requeriments exigits per una llei nacional referent a l'àmbit d'aplicació de les auditories de comptes o siguen necessaris per a augmentar la credibilitat i la qualitat dels estats financers auditats.

Estos requisits addicionals seran comunicats per l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes a la Comissió Europea com a mínim tres mesos abans de l'entrada en vigor o, en el cas de requisits ja existents en el moment de l'adopció d'una norma internacional d'auditoria, en un termini no superior a tres mesos a partir de la data d'adopció de la norma internacional d'auditoria.

Els mencionats requisits addicionals s'hauran d'establir mitjançant una resolució de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes en la qual es declare la vigència dels apartats corresponents de les normes 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 d'auditoria limitades als mencionats requisits addicionals. La resolució haurà de ser publicada en el seu butlletí oficial, previ tràmit d'informació pública durant el termini de dos mesos.

Article 3. *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 establert en:

- a) La normativa de la Unió Europea relativa als comptes consolidats, en els supòsits previstos per a aplicar-la.
- b) El Codi de Comerç i la resta de 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 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 fer auditories de comptes per l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, d'acord amb el que estableix l'article 8.1, 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 mercantil adoptada, autoritzada per a fer auditories de comptes per l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, d'acord amb el que disposa l'article 8.1, 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:

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, i als organismes autonòmics amb competències d'ordenació i supervisió de les entitats asseguradores, respectivament, així com les entitats emissores de valors admesos a negociació en el mercat alternatiu borsari pertanyents al segment d'empreses en expansió.

b) Les entitats que es determinen reglamentàriament atesa 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 la societat dominant siga una entitat de les previstes en les lletres a) i b) anteriors.

6. Auditor principal responsable:

a) Auditor de comptes que firme l'informe d'auditoria de comptes a títol individual o en nom d'una societat d'auditoria.

b) En el cas de societats d'auditoria, l'auditor o els auditors de comptes designats, si és el cas, per la societat d'auditoria com a principals responsables de dur a terme el treball d'auditoria de comptes en nom de l'esmentada societat.

c) En el cas d'auditories de comptes consolidats o d'altres estats financers o documents comptables consolidats, l'auditor o els auditors de comptes designats, si és el cas, com a auditor o auditors principals responsables de realitzar l'auditoria en les entitats que siguen significatives en el conjunt consolidable.

7. Estat membre d'origen: l'estat membre de la Unió Europea que haja autoritzat l'auditor de comptes o societat d'auditoria a dur a terme l'activitat d'auditoria de comptes en el mencionat estat de conformitat amb el que disposa la seua normativa nacional com a transposició de l'article 3, apartat 1, 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, modificada per la Directiva 2014/56/UE, del Parlament Europeu i del Consell, de 16 d'abril de 2014.

8. Estat membre d'acollida: l'estat membre de la Unió Europea, diferent del d'origen, en què un auditor de comptes o una societat d'auditoria autoritzats pel seu estat membre d'origen per a realitzar l'activitat d'auditoria de comptes obtinguen la corresponent autorització per a realitzar l'activitat en aquell estat, de conformitat amb el que es disposa en la seua normativa nacional com a resultat de la transposició dels articles 3 bis i 14, respectivament, de la Directiva 2006/43/CE.

9. Entitats petites: les entitats que durant dos exercicis consecutius reunisquen, en la data de tancament de cada un, almenys dos de les circumstàncies següents:

- a) Que el total de les partides de l'actiu no supere els quatre milions d'euros.
- b) Que l'import total de la seua xifra anual de negocis no supere els huit milions d'euros.
- c) Que el nombre mitjà de treballadors empleats durant l'exercici no siga superior a cinquanta.

Les entitats perdran esta consideració si deixen de reunir durant dos exercicis consecutius dos de les circumstàncies a què es referix este apartat.

En el primer exercici social des de la seua constitució, transformació o fusió, les entitats tindran esta consideració si reunixen en el tancament del mencionat exercici almenys dos de les tres circumstàncies expressades en este apartat.

10. Entitats mitjanes: les entitats que, sense tindre la consideració d'entitats petites, durant dos exercicis consecutius reunisquen, en la data de tancament de cada un, almenys dos de les circumstàncies següents:

- a) Que el total de les partides de l'actiu no supere els vint milions d'euros.
- b) Que l'import total de la seua xifra anual de negocis no supere els quaranta milions d'euros.
- c) Que el nombre mitjà de treballadors empleats durant l'exercici no siga superior a dos-cents cinquanta.

Les entitats perdran esta consideració si deixen de reunir durant dos exercicis consecutius dos de les circumstàncies a què es referix este apartat.

En el primer exercici social des de la seua constitució, transformació o fusió, les entitats tindran esta consideració si reunixen, en el tancament del mencionat exercici, almenys dos de les tres circumstàncies expressades en este apartat.

11. Equip de l'encàrrec: personal de l'auditor de comptes o de la societat d'auditoria que participen en la realització d'un treball d'auditoria de comptes concret, incloent-hi els qui, sent socis o no, siguen empleats o qualsevol persona els servicis de la qual estiguen a disposició o sota el control de l'auditor de comptes o la societat d'auditoria.

12. Familiars de l'auditor principal responsable: els cònjuges dels auditors o les persones amb les quals mantinguen relacions d'afectivitat anàlogues, i aquelles amb què l'auditor tinga vincles de consanguinitat en primer grau directe o en segon grau col·lateral, així com els cònjuges d'aquells amb qui tinguen els vincles de consanguinitat esmentats.

13. Familiars amb vincles estrets de la persona afectada per la causa d'incompatibilitat: els cònjuges o els qui hi mantinguen una relació d'afectivitat anàloga, els qui hi tinguen vincles de consanguinitat en primer grau descendent i els qui, amb independència del grau, hi tinguen vincles de consanguinitat i visquen en la seua llar durant un període mínim d'un any.

14. Xarxa: l'estructura a què pertany un auditor o una societat d'auditoria que té com a objecte la cooperació, així com que té 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, es considerarà que formen part d'una mateixa xarxa les entitats vinculades a l'auditor de comptes o societat d'auditoria en els termes a què es referix l'apartat següent.

15. Entitats vinculades a l'entitat auditada: les entitats que estiguen vinculades directament o indirectament per mitjà de l'existència d'una relació de control en els termes a què es referix l'apartat següent, 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 o diverses persones físiques o jurídiques que actuen conjuntament o es troben sota direcció única per acords o clàusules estatutàries, o per mitjà de l'existència d'una influència significativa, en els termes que preveu l'article 47 del Codi de Comerç.

16. Entitats amb relació de control amb l'entitat auditada: les entitats vinculades directament o indirectament amb l'entitat auditada per mitjà de l'existència d'una relació de control de les previstes en l'article 42 del Codi de Comerç.

TÍTOL I

De l'auditoria de comptes

CAPÍTOL I

De les modalitats d'auditoria de comptes

Article 4. *Auditoria de comptes anuals i d'altres estats financers o documents comptables.*

Les dos modalitats d'auditoria de comptes que s'inclouen en l'àmbit d'aplicació d'esta llei són:

1. L'auditoria dels comptes anuals, que consistirà a verificar els mencionats 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 aplicable.

Així mateix, comprendrà la verificació de l'informe de gestió que, si és el cas, acompanye els comptes anuals, a fi de dictaminar sobre la seua concordança amb els comptes anuals i si el seu contingut és conforme al que estableix la normativa d'aplicació.

2. L'auditoria d'altres estats financers o documents comptables, que consistirà a verificar i dictaminar si els mencionats estats financers o documents comptables expressen la imatge fidel o han sigut preparats de conformitat amb el marc normatiu d'informació financera expressament establert per a la seua elaboració.

El que estableix esta llei sobre els treballs i els informes d'auditoria dels comptes anuals serà aplicable, amb la corresponent adaptació, als treballs i informes d'auditoria d'altres estats financers o documents comptables.

Article 5. *Informe d'auditoria de comptes anuals.*

1. L'informe d'auditoria dels comptes anuals és un document mercantil que haurà d'incloure, com a mínim, el contingut següent:

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 es destina; 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 feta, amb referència a les normes d'auditoria d'acord amb les quals s'ha dut a terme i, si és el cas, als procediments previstos en estes que no ha sigut possible aplicar com a conseqüència de qualsevol limitació posada de manifest en la realització de l'auditoria. Així mateix, s'informarà sobre la responsabilitat de l'auditor de comptes o la societat d'auditoria d'expressar una opinió sobre els esmentats comptes en el seu conjunt.

c) Explicació que l'auditoria s'ha planificat i executat a fi d'obtindre una seguretat raonable que els comptes anuals estan lliures d'incorreccions materials, incloses les derivades del frau.

Així mateix, s'hi descriuran els riscos considerats més significatius de l'existència d'incorreccions materials, incloses les degudes a frau, un resum de les respostes de l'auditor als mencionats riscos i, si és el cas, de les observacions essencials derivades dels riscos mencionats.

d) Declaració que no s'han prestat servicis diferents dels de l'auditoria dels comptes anuals o han concorregut situacions o circumstàncies que hagen afectat la necessària independència de l'auditor o societat d'auditoria, d'acord amb el règim regulat en les seccions 1a i 2a del capítol III del títol I.

e) Una opinió tècnica en què es manifestarà, de forma 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 aplicable, i en particular amb els principis i els criteris comptables continguts en este.

L'opinió podrà revestir quatre modalitats: favorable, amb condicions, desfavorable o denegada.

Quan no hi haja condicions l'opinió serà favorable.

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

Així mateix, s'hi indicaran, si és el cas, les possibles incerteses significatives o materials relacionades amb fets o condicions que poden suscitar dubtes significatius sobre la capacitat de l'entitat auditada per a continuar com a empresa en funcionament.

També s'hi farà referència a les qüestions que, tot i no constituir una condició, l'auditor de comptes haja de destacar, o que considere necessari destacar, a fi d'emfatitzar-les.

f) 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. Així mateix, s'hi inclourà una opinió sobre si el contingut i la presentació del mencionat informe de gestió és conforme al que requereix la normativa aplicable, i s'hi indicaran, si és el cas, les incorreccions materials que s'hagen detectat al respecte.

g) 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 manera que pugua complir la finalitat per a la qual va ser contractada l'auditoria de comptes. La falta d'emissió de l'informe d'auditoria o la renúncia a continuar el contracte d'auditoria només es podrà produir per l'existència d'una causa justa. En tot cas, es considera que hi ha una causa justa en aquells supòsits en què concórrega alguna de les circumstàncies següents:

a) Existència d'amenaques que comprometen la independència o l'objectivitat de l'auditor de comptes o de la societat d'auditoria, d'acord amb el que disposen les seccions 1a i 2a del capítol III del títol I i, si és el cas, la secció 3a del capítol IV del títol I.

b) Impossibilitat absoluta de fer 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 el contracte d'auditoria, en la forma i els 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 estos.

4. 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. La publicació d'estos documents, juntament amb l'informe d'auditoria, es regiran pel que disposa el marc normatiu d'informació financera aplicable.

5. 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 caldrà fer referència al tipus d'opinió emesa.

6. L'informe d'auditoria serà redactat en un llenguatge clar i sense ambigüitats. En cap cas es podrà utilitzar el nom de cap òrgan o institució pública amb competències d'inspecció o control de manera que pugua indicar o suggerir que l'esmentada autoritat protegeix o aprova l'informe d'auditoria.

Article 6. *Deure de sol·licitud i subministrament d'informació.*

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

Article 7. *Auditoria de comptes consolidats.*

1. Esta llei serà aplicable a l'auditoria de comptes anuals consolidats, o d'altres estats financers o documents comptables consolidats.

2. L'auditor de comptes que duga a terme 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. Els que 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 que hagen realitzat l'auditoria de comptes de les entitats que formen part del conjunt consolidable, que estaran obligats a subministrar tota la informació que els sol·liciten.

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

L'avaluació s'haurà de documentar en els papers de treball de l'auditor dels comptes consolidats, incloent-hi la naturalesa, el calendari i l'abast de la labor realitzada pels altres auditors o societats d'auditoria, així com, si és el cas, la revisió realitzada per l'auditor dels comptes consolidats de parts rellevants de la documentació d'auditoria dels esmentats auditors feta a l'efecte de l'auditoria dels comptes anuals consolidats.

Així mateix, l'auditor de comptes que duga a terme l'auditoria dels comptes anuals consolidats, o d'altres estats financers o documents comptables consolidats, revisarà el treball d'auditoria realitzat pels altres auditors a l'efecte de l'auditoria dels comptes anuals consolidats i haurà de documentar la revisió.

A estos efectes, i perquè l'auditor dels comptes consolidats puga basar-se en el treball realitzat pels altres auditors o societats d'auditoria, serà necessari subscriure un acord previ amb estos a fi de transmetre tota la documentació necessària per a la realització de l'auditoria dels comptes consolidats.

La documentació corresponent al treball d'auditoria dels comptes consolidats, que correspon conservar a l'auditor o la societat d'auditoria dels comptes, haurà de permetre la revisió i el control del treball dut a terme per part de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes de manera adequada.

5. Quan l'auditor dels comptes consolidats no puga revisar el treball d'auditoria realitzat per altres auditors de comptes o societats d'auditoria, incloent-hi els de la Unió Europea i de tercers països, en relació amb els comptes d'entitats incloses en els comptes consolidats, adoptarà les mesures adequades i informarà l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes d'esta circumstància i les seues causes en els terminis i en la forma que es determine reglamentàriament. Entre les mesures a adoptar s'haurà d'incloure la realització dels procediments d'auditoria necessaris per a l'auditoria dels comptes consolidats, directament o en col·laboració amb altres auditors, segons siga procedent, sobre els comptes de les esmentades entitats.

6. En el cas que l'auditor de comptes consolidats siga objecte d'una inspecció o investigació en relació amb un treball d'auditoria de comptes consolidats per part de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, si és requerit per a això, posarà a disposició de qui realitze el control o investigació tota la informació que tinga en poder seu relativa al treball d'auditoria dut a terme per altres auditors de comptes o societats

d'auditoria, incloent-hi els de la Unió Europea i de tercers països, en relació amb els comptes d'entitats incloses en els comptes consolidats, a l'efecte de l'auditoria dels comptes consolidats, incloent-hi els papers de treball corresponents als treballs realitzats pels altres auditors esmentats.

7. En el cas que una entitat 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 pugua tindre accés a la documentació del treball d'auditoria realitzat pels esmentats auditors de comptes o societats d'auditoria del tercer país, incloent-hi els papers de treball pertinents per a l'auditoria del grup, i a este efecte podrà 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 impedin 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 d'estos impediments.

8. 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 l'esmentada societat.

9. El que disposa este article no serà aplicable a les auditories que realitzen els òrgans públics de control de la gestió economicofinancera del sector públic sobre els comptes anuals o altres estats financers consolidats en què la societat dominant siga una entitat pública empresarial o una altra entitat de dret públic i les societats dominades puguen ser societats mercantils. Este tipus d'auditories es regirà per la normativa específica del sector públic.

CAPÍTOL II

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

Article 8. *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 9 a 11, figuren inscrites en el Registre Oficial d'Auditors de Comptes de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, i presten la garantia financera a què es referix l'article 27.

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 de pàgina web i número de registre de la societat o societats d'auditoria amb la qual 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.

d) Les sancions imposades com a conseqüència de l'exercici de l'activitat d'auditoria de comptes, de conformitat amb el que estableix l'article 82.

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 de pàgina web.
 - 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 les quals es referixen els articles 19 o 20, haurà d'aportar informació dels noms i adreces d'estes entitats, o indicació d'on es pot obtindre públicament esta 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.
 - f) Si és el cas, si la societat d'auditoria està inscrita en virtut del que estableix l'article 11.4, indicació de l'estat membre d'origen en què estiga autoritzat.
 - g) Les sancions imposades com a conseqüència de l'exercici de l'activitat d'auditoria de comptes, de conformitat amb el que estableix l'article 82.

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 manera separada, i en tot cas hauran d'identificar-se com a tals aquells als quals es referixen respectivament l'article 10.3 i l'article 11.5, 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 previstes en 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 als quals es referix l'article 10.3, 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 9. *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 perjudici 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 la lletra d) de l'apartat 1 anterior es concedirà als que reunisquen les condicions següents:
 - a) Haver obtingut una titulació universitària de caràcter oficial i vàlida en tot el territori nacional.

No s'exigirà este requisit als qui, complint la resta dels requisits establits en este apartat, hagen cursat els estudis o obtingut els títols que faculden per a l'ingrés en la universitat i adquirit la formació pràctica assenyalada en la lletra b) d'este apartat, amb un període mínim de huit anys, en treballs realitzats en l'àmbit financer i comptable, especialment referits 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 formació pràctica correspondrà als qui, en aquell moment, siguen membres en exercici de l'Institut de Censors Jurats de Comptes, del Registre d'Economistes Auditors pertanyent 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 adquirit una formació pràctica.

Els programes d'ensenyança teòrica hauran de versar sobre les matèries a les quals es referix la lletra c) 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 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 vàlida 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 esmentats 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 ministre d'Economia i Competitivitat.

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 els empleats públics la formació i les funcions dels quals estan 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 mitjà d'oposició o per mitjà d'altres proves establides a l'efecte que permeten constatar la formació teòrica i aptitud necessària per a l'exercici de tals 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 les lletres b) i c) de l'apartat 2, s'entendran complits per mitjà de la superació de l'oposició o de les proves selectives d'accés a l'ocupació pública referides en el paràgraf precedent.

Així mateix, s'entendrà complit el requisit de la formació pràctica establert en la lletra b) de l'apartat 2, 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, degudament certificat.

5. La presentació d'una declaració responsable o una comunicació prèvia no permetrà l'exercici de l'activitat d'auditoria de comptes. No podrà entendre's 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 10. 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 obtenir 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. Es podran inscriure 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 lletres a), b) i c) de l'article 9.2, així com l'obligació de formació continuada a què es referix l'article 8.7.

Per a obtenir l'autorització de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes hauran d'acreditar, almenys, el compliment dels requisits establerts en les lletres a) i c) de l'article 9.1, superar una prova d'aptitud equivalent a aquella a què 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 perjudi 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 secundari oficial a Espanya, excepte quan l'entitat auditada emeta exclusivament obligacions, bons o altres títols de deute negociable que complisquen alguna de les condicions següents:

a) Que hagen sigut admesos a negociació en un mercat secundari oficial a Espanya abans del 31 de desembre de 2010 i el valor nominal per unitat dels quals siga, com a mínim, de 50.000 euros en la data d'emissió.

b) Que hagen sigut admesos a negociació en un mercat secundari oficial a Espanya després del 31 de desembre de 2010 i el valor nominal per unitat dels quals siga, euros com a mínim, de 100.000 en la data d'emissió.

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 reunir les condicions següents:

1a. Complir els requisits equivalents als exigits en els articles 9.1, lletres a) i c), i 9.2, lletres a) i b).

2a. Designar un representant amb domicili a Espanya.

3a. Realitzar els informes d'auditoria a què es referix este apartat d'acord amb les normes internacionals d'auditoria adoptades per la Unió Europea i amb el que s'estipula en les seccions 1a i 2a del capítol III del títol I o, si és el cas, d'acord amb les normes i requisits declarats equivalents per la Unió Europea.

4a. Que tinguen publicat en la seua pàgina web l'informe anual de transparència a què es referix l'article 37, o un informe que complisca els requisits equivalents d'informació.

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 perjudi 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 eficàcia jurídica a Espanya.

Article 11. *Societats d'auditoria.*

1. Es podran inscriure en el Registre Oficial d'Auditors de Comptes com a societats d'auditoria de comptes les societats mercantils 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 el cas que l'òrgan d'administració no tinga més que dos membres, almenys un d'ells haurà de complir les condicions establides en este apartat.

2. Serà aplicable a les societats d'auditoria el que disposa l'article 9.5. Així mateix, la Llei 2/2007, de 15 de març, de Societats Professionals, serà aplicable a les societats d'auditoria de comptes si no contravé esta llei.

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 auditors de comptes que poden exercir l'activitat d'auditoria a Espanya i que estiguen designats per la societat d'auditoria com a auditors principals responsables per a realitzar l'auditoria, i també per a firmar l'informe en nom de la societat.

4. Es podran inscriure en el Registre Oficial d'Auditors de Comptes les societats d'auditoria de comptes autoritzades en un altre estat membre de la Unió Europea, que pretenguen exercir l'auditoria a Espanya, sempre que l'auditor principal responsable o els auditors principals responsables que realitzen l'auditoria figuren inscrits en situació d'exercent en el Registre Oficial d'Auditors de Comptes. L'autorització en un altre estat membre es podrà exigir per mitjà de l'acreditació d'un certificat emés per la corresponent autoritat competent dins dels tres mesos anteriors a la sol·licitud.

La inscripció d'estes societats es comunicarà a les autoritats competents dels estats membres d'origen. Les retirades d'autorització de societats inscrites en el Registre Oficial d'Auditors de Comptes, quan també estiguen inscrites en un altre estat membre, seran comunicades a l'estat membre d'acollida, amb indicació de la causa.

5. En tot cas hauran d'estar inscrites en el Registre Oficial d'Auditors de Comptes les societats i la resta d'entitats d'auditoria autoritzades per a realitzar l'activitat d'auditoria de comptes de tercers països que emeten informes d'auditoria en relació amb els comptes anuals a què es referix l'article 10.3. En estos casos, s'exigirà als que firmen els informes en nom de l'entitat el compliment dels requisits establits en l'esmentat article.

Per a estar inscrites en el Registre Oficial d'Auditors de Comptes, estes societats i la resta d'entitats d'auditoria hauran de complir les condicions 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 les lletres a) i c) de l'article 9.1 i en les lletres a) i b) de l'article 9.2.

b) Que els informes d'auditoria a què es referix este apartat es facen d'acord amb les normes internacionals d'auditoria adoptades per la Unió Europea i amb el que s'estipula en les seccions 1a i 2a del capítol III del títol I, 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 web l'informe anual de transparència a què es referix l'article 37, o un informe que complisca els requisits equivalents d'informació.

Els informes d'auditoria emesos per les societats i la resta d'entitats d'auditoria a què es referix este apartat no inscrites no tindran eficàcia jurídica 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 en relació amb entitats domiciliades a Espanya.

Les societats i la resta d'entitats d'auditoria a què 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 12. *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 9 i 10. Este incompliment haurà de ser comunicat pels auditors de comptes a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.

b) Per renúncia voluntària.

c) 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 11.1, i també per no mantindre la garantia financera prevista en l'article 27.

Les societats d'auditoria hauran de comunicar a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes l'incompliment dels requisits exigits en l'article 11 per a la seua inscripció en el Registre Oficial d'Auditors de Comptes.

L'incompliment donarà lloc a la baixa en el Registre quan es mantinga durant un temps superior a tres mesos. Excepcionalment, l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, a sol·licitud de la societat d'auditoria, podrà prorrogar el termini anterior per un període de fins a tres mesos més quan s'acrediten circumstàncies suficients que ho justifiquen.

No obstant això, abans que transcorreguen els tres mesos de pròrroga, l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes podrà efectuar requeriments per a l'esmena o compliment dels requisits exigits en este 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. Escepticisme i juí professionals

Article 13. *Escepticisme i juí professionals.*

1. En la realització de qualsevol treball d'auditoria de comptes, l'auditor de comptes haurà d'actuar amb escepticisme i aplicar el seu juí professional en els termes que preveu esta secció i la resta de la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes.

2. S'entén per escepticisme professional l'actitud que implica mantindre sempre una ment inquisitiva i una especial alerta davant de qualsevol circumstància que pugua indicar una possible incorrecció en els comptes anuals auditats, deguda a error o frau, i examinar de forma crítica les conclusions d'auditoria.

Esta actitud suposa reconéixer la possibilitat que hi haja incorreccions materials en els comptes anuals objecte d'auditoria, incloent-hi frauds o errors, siga quina siga l'experiència anterior de l'auditor de comptes en relació amb l'honestedat i integritat dels responsables de l'administració i dels directius de l'entitat auditada.

En particular, l'auditor de comptes o la societat d'auditoria mantindran una actitud d'escepticisme professional:

a) Quan revisen les estimacions de la direcció de l'entitat relatives al valor raonable, al deteriorament d'actius i provisions i als futurs fluxos de tresoreria determinants de la capacitat de l'entitat per a seguir com a empresa en funcionament.

b) Quan realitzen l'avaluació crítica de l'evidència d'auditoria obtinguda, la qual cosa implica qüestionar l'evidència d'auditoria contradictòria, la suficiència i adequació de l'evidència obtinguda, i la fiabilitat i integritat dels documents, de les respostes i altra informació procedents de l'entitat auditada.

3. S'entén per juí professional l'aplicació competent, adequada i congruent amb les circumstàncies que concórreguen, de la formació pràctica, el coneixement i l'experiència de l'auditor de comptes de conformitat amb les normes d'auditoria, d'ètica i del marc normatiu d'informació financera que siguen aplicables per a la presa de decisions en la realització d'un treball d'auditoria de comptes.

L'aplicació del juí professional s'ha de documentar adequadament. No s'admetrà la mera remissió al juí professional com a justificació de decisions que, d'una altra forma, no estiguen recolzades pels fets o circumstàncies concurrents en el treball, per l'evidència d'auditoria obtinguda o que no siguen conformes amb el que estableix la normativa esmentada en el paràgraf anterior.

Secció 2a. Independència

Article 14. Principi general d'independència.

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 s'hauran d'abstindre d'actuar quan la seua independència en relació amb la revisió i verificació dels comptes anuals, els estats financers o altres documents comptables es veja compromesa.

2. Els auditors de comptes i les societats d'auditoria, així com tota persona en condicions d'influir directament o indirectament en el resultat de l'auditoria, s'hauran d'abstindre de participar de qualsevol manera en la gestió o presa de decisions de l'entitat auditada. No es considerarà participació en la gestió o presa de decisions de l'entitat auditada les comunicacions efectuades durant la realització del treball d'auditoria que siguen necessàries per al compliment de la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes o les derivades d'actuacions exigides per altres disposicions de rang legal.

3. En tot cas, els auditors de comptes i societats d'auditoria s'hauran d'abstindre de fer l'auditoria de comptes d'una entitat en aquells supòsits en què incórreguen en alguna causa d'incompatibilitat de les previstes en els articles 16 a 20 o de les situacions previstes en els articles 23, 25, 39 i 41.

4. En particular, no hi podran participar, ni influir de cap manera en el resultat del treball d'auditoria de comptes d'una entitat, aquelles persones que tinguen una relació laboral, comercial o d'una altra índole amb l'entitat auditada, que pugua generar un conflicte d'interessos o ser percebuda, generalment, com a causant d'un conflicte d'interessos.

5. L'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes és l'organisme encarregat de vetlar per l'adequat compliment del deure d'independència, i també de valorar en cada

treball concret la possible falta d'independència d'un auditor de comptes o societat d'auditoria.

Article 15. Identificació d'amenaques i adopció de mesures de salvaguarda.

1. Als efectes del que estableix esta secció, els auditors de comptes i les societats d'auditoria hauran d'establir els procediments necessaris per a detectar i identificar les amenaces a la seua esmentada independència, avaluar-les i, quan siguen significatives, aplicar les mesures de salvaguarda adequades i suficients per a eliminar-les o reduir-les a un nivell acceptablement baix que no comprometa la seua independència.

2. Les amenaces a la independència podran procedir de factors com l'autorevisió, interès propi, advocacia, familiaritat o confiança, o intimidació, derivats de l'existència de conflictes d'interessos o d'alguna relació comercial, financera, laboral, familiar o d'una altra classe, ja siga directa o indirecta, real o potencial.

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 fer l'auditoria.

3. Els procediments de detecció i identificació d'amenaques i les mesures de salvaguarda seran adequats a la dimensió de l'activitat d'auditoria de l'auditor de comptes o de la societat d'auditoria, seran objecte de revisió periòdica i s'aplicaran de manera individualitzada, si és el cas, per a cada treball d'auditoria, i s'hauran de documentar en els papers de treball de cada auditoria de comptes.

4. Les situacions i amenaces a què es referixen els apartats anteriors podran generar-se, igualment, quan concórreguen en les persones o entitats a què es referixen els articles 18, 19 i 20.

Article 16. Causes d'incompatibilitat.

1. 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, a més dels supòsits d'incompatibilitat previstos en altres lleis, quan concórrega alguna de les següents circumstàncies en l'auditor de comptes, la societat d'auditoria o en els auditors principals responsables del treball d'auditoria:

a) Circumstàncies derivades de situacions personals:

1r. Tindre la condició de membre de l'òrgan d'administració, de directiu o d'apoderat que tinga atorgat a favor seu un poder general de l'entitat auditada o exercir llocs de treball en l'entitat auditada. També concorrerà esta circumstància respecte del responsable de l'àrea economicofinancera i de qui exercisca funcions de supervisió o control intern en l'entitat auditada, siga quin siga el vincle que tinguen amb la dita entitat.

2n. Tindre interès significatiu directe en l'entitat auditada derivat d'un contracte o de la propietat d'un bé o de la titularitat d'un dret. En tot cas, s'entendrà que hi ha tal interès en el supòsit de posseir instruments financers de l'entitat auditada o d'una entitat vinculada a esta quan, en este últim cas, siguen significatius per a qualsevol de les parts.

Als efectes del que disposa este número, se n'exceptuen els interessos que es posseïsquen de manera indirecta a través d'institucions d'inversió col·lectiva diversificada.

3r. Realitzar qualsevol tipus d'operació relacionada amb instruments financers emesos, garantits o recolzats de qualsevol altra forma per l'entitat auditada.

Als efectes del que disposa este número, se n'exceptuen els instruments financers que es posseïsquen de manera indirecta a través d'institucions d'inversió col·lectiva diversificada.

4t. Sol·licitar o acceptar obsequis o favors de l'entitat auditada, llevat que el seu valor siga insignificant o intrascendent.

b) Circumstàncies derivades de servicis prestats:

1r. La prestació a l'entitat auditada de servicis de comptabilitat o preparació dels registres comptables o els estats financers.

2n. La prestació a l'entitat auditada de servicis de valoració, llevat que es complisquen els requisits següents:

- i. Que no tinguen un efecte directe o tinguen un efecte de poca importància relativa, per separat o de forma agregada, en els estats financers auditats;
- ii. Que l'estimació de l'efecte en els estats financers auditats estiga documentada de manera exhaustiva en els papers de treball corresponents al treball d'auditoria.

3r. 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, de la consideració i execució dels resultats i recomanacions proporcionades per l'auditoria interna.

4t. La prestació de servicis d'advocacia simultàniament per a l'entitat auditada, llevat que estos servicis els presten 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.

5t. La prestació a l'entitat auditada de servicis de disseny i posada en pràctica de procediments de control intern o de gestió de riscos relacionats amb l'elaboració o control de la informació financera, o del disseny o aplicació dels sistemes informàtics 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 l'esmentada 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 17. *Extensions subjectives a entitats vinculades o amb una relació de control amb l'entitat auditada.*

1. Es considerarà que l'auditor de comptes o la societat d'auditoria no gaudixen de la suficient independència en l'exercici de les seues funcions quan concórreguen en les entitats vinculades amb l'entitat auditada les circumstàncies d'incompatibilitat personals previstes en l'article 16.1.a).

2. La prestació dels servicis previstos en l'article 16.1.b) únicament determinaran la incompatibilitat de l'auditor o de la societat d'auditoria quan es presten a altres entitats amb què l'entitat auditada tinga una relació de control.

Article 18. *Incompatibilitats derivades de situacions que concorren en familiars dels auditors principals responsables.*

1. Es considerarà que l'auditor de comptes o la societat d'auditoria no gaudixen de la suficient independència en l'exercici de les seues funcions respecte a una entitat auditada quan concórreguen en els familiars de l'auditor o auditors principals responsables del treball d'auditoria a què es referix l'article 3.6, lletres a) i b), les circumstàncies previstes en l'article 16.

Esta previsió també s'aplicarà quan les circumstàncies d'incompatibilitat derivades de situacions personals o de servicis prestats s'aprecien respectivament en relació amb les entitats vinculades o controlades per l'entitat auditada a què es referix l'article anterior.

2. Als efectes del que preveu l'apartat anterior, les circumstàncies d'incompatibilitat s'apreciaran tenint en compte les particularitats següents:

a) Respecte a les derivades de la condició o lloc exercit conforme a l'article 16.1.a).1r:

1r. En tot cas, si el familiar té la condició de membre del consell d'administració de l'entitat auditada, la seua entitat dominant o d'una entitat respecte de la qual l'entitat auditada exercisca control o influència significativa.

2n. Si exercix llocs de treball, estos hauran d'afectar l'elaboració d'informació significativa, mesurada en termes d'importància relativa, que continguen els estats financers o altres documents comptables de l'entitat auditada.

3r. En els altres supòsits, existirà incompatibilitat quan es produïsquen en l'entitat auditada, en la seua entitat dominant o en una entitat respecte de la qual l'entitat auditada exercisca control o influència significativa, en termes d'importància relativa, per a l'entitat auditada.

b) Respecte a les resultants de posseir instruments financers d'acord amb el que preveu l'article 16.1.a).2n:

1r. Quan els familiars amb vincles estrets de l'auditor o auditors principals responsables posseïsquen instruments financers de l'entitat auditada. Si els instruments són d'una entitat vinculada, hauran de ser significatius.

2n. Quan la resta de familiars posseïsquen instruments financers que siguen significatius de l'entitat auditada, de la seua entitat dominant o d'una entitat vinculada respecte de la qual l'entitat auditada exercisca control o influència significativa, en termes d'importància relativa, per a l'entitat auditada.

En el cas que els cònjuges d'estos familiars posseïsquen instruments financers d'una entitat vinculada de les previstes en el paràgraf anterior, existirà incompatibilitat quan, d'acord amb el que es preveja reglamentàriament, siguen molt significatius.

c) Respecte a la realització d'operacions relacionades amb instruments financers prevista en l'article 16.1.a).3r:

1r. Quan els familiars amb vincles estrets de l'auditor o auditors principals responsables realitzen operacions amb els instruments financers emesos, garantits o recolzats de qualsevol altra forma per l'entitat auditada, de la seua entitat dominant o d'una entitat vinculada respecte de la qual l'entitat auditada exercisca control o influència significativa i siga significativa, en termes d'importància relativa, per a l'entitat auditada.

2n. Quan la resta de familiars realitzen operacions amb instruments financers emesos, garantits o recolzats de qualsevol altra forma per l'entitat auditada, i el volum de les operacions siga significatiu o, si es tracta dels cònjuges d'estos familiars, molt significatiu.

d) Respecte a les circumstàncies d'incompatibilitat relatives a la prestació de servicis previstes en l'article 16.1 b), s'entendrà que hi ha incompatibilitat en el cas que es produïsquen en l'entitat auditada, en la seua entitat dominant o en una entitat respecte de la qual l'entitat auditada exercisca control i siga significativa, en termes d'importància relativa, per a l'entitat auditada.

Article 19. 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 gaudixen de la suficient independència en l'exercici de les seues funcions respecte a una entitat auditada quan concórreguen les circumstàncies previstes en l'article 16 o en altres lleis en les següents persones o entitats:

a) Les persones, diferents dels auditors principals responsables, siguen auditors o no i formen o no part de l'organització de l'auditor o societat d'auditoria, que participen o tinguen capacitat per a influir en el resultat final de l'auditoria de comptes, o responsabilitat de supervisió o gestió en la realització del treball d'auditoria i puguen influir directament en la seua valoració i resultat final.

b) Les persones, diferents de les esmentades en la lletra anterior, que formen part de l'equip de l'encàrrec, ja siguen empleats o presten servicis a disposició de l'auditor de comptes o la societat d'auditoria.

c) Els socis de la societat d'auditoria, així com els auditors de comptes o societats d'auditoria amb la qual tinguen qualsevol vinculació directa o indirecta, que no estiguen

inclosos en les lletres anteriors. A l'efecte de considerar l'existència de vinculació directa o indirecta amb els auditors de comptes o societats d'auditoria s'aplicarà el que estableix l'article 3.15, en relació amb les entitats vinculades a l'entitat auditada, així com l'existència de socis comuns.

d) Les persones, diferents de les esmentades en les lletres anteriors, que siguen empleats o els servicis de les quals estiguen a disposició o sota control de l'auditor de comptes o de la societat d'auditoria i que intervinguen directament en les activitats d'auditoria.

Esta previsió també s'aplicarà quan concórreguen en les persones o entitats a què es referix este apartat les circumstàncies d'incompatibilitat derivades de situacions personals o servicis prestats respectivament en relació amb les entitats vinculades o controlades per l'entitat auditada a què es referix l'article 17.

2. Als efectes del que preveu l'apartat anterior, les circumstàncies d'incompatibilitat s'apreciaran tenint en compte les particularitats següents:

a) Respecte a les derivades de la condició o lloc exercit d'acord amb el que disposa l'article 16.1.a).1r:

1r. Quan concórreguen en les persones a què es referix l'apartat 1, lletra d), existirà incompatibilitat si afecta l'entitat auditada, la seua entitat dominant o una entitat vinculada respecte de la qual l'entitat auditada exercisca control o influència significativa i siga, en termes d'importància relativa, significativa per a l'entitat auditada. En tot cas, existirà situació d'incompatibilitat quan tinguen la condició de membres de l'òrgan d'administració.

2n. En el cas dels familiars amb vincles estrets de les persones a les quals es referix l'apartat 1, només existirà incompatibilitat si són administradors o responsables de l'àrea economicofinancera de l'entitat auditada, de la seua entitat dominant o d'una entitat vinculada respecte de la qual l'entitat auditada exercisca control o influència significativa i siga, en termes d'importància relativa, significativa per a l'entitat auditada.

No obstant això, en el cas dels familiars amb vincles estrets de les persones a les quals es referixen les lletres c) i d) de l'apartat 1, només existirà incompatibilitat quan, per raó de l'estructura i dimensió de la societat d'auditoria, puga haver-hi relació amb possibles efectes o influència en el resultat del treball d'auditoria.

b) Respecte a les resultants de posseir instruments financers d'acord amb el que preveu l'article 16.1.a).2n.

1r. Quan les persones a les quals es referixen les lletres c) i d) de l'apartat 1 i els seus familiars amb vincles estrets posseïsquen instruments financers significatius de l'entitat auditada, de la seua entitat dominant o d'una entitat vinculada respecte de la qual l'entitat auditada exercisca control o influència significativa i esta entitat siga significativa, en termes d'importància relativa, per a l'entitat auditada.

2n. Quan concórreguen en els familiars amb vincles estrets de les persones a les quals es referixen les lletres a) i b) de l'apartat 1.

c) Respecte a la realització d'operacions relacionades amb instruments financers prevista en l'article 16.1.a).3r.

1r. Quan els familiars amb vincles estrets de les persones a les quals es referixen les lletres a) i b) de l'apartat 1 realitzen operacions amb els instruments financers emesos, garantits o protegits de qualsevol altra forma per l'entitat auditada, per la seua entitat dominant o per una entitat vinculada respecte de la qual l'entitat auditada exercisca control o influència significativa i siga significativa, en termes d'importància relativa, per a l'entitat auditada.

2n. Quan els familiars amb vincles estrets de les persones a les quals es referixen les lletres c) i d) de l'apartat 1 realitzen operacions amb els instruments financers emesos, garantits o recolzats de qualsevol altra forma per l'entitat auditada, i el volum de les operacions siga significatiu.

d) Respecte a les resultants de sol·licitar o acceptar obsequis o favors de l'entitat auditada d'acord amb el que preveu l'article 16.1.a).4t, quan concórreguen en els familiars amb vincles estrets de les persones a les quals es referixen les lletres a) i b) de l'apartat 1.

e) Respecte a les circumstàncies d'incompatibilitat relatives a la prestació de servicis previstes en l'article 16.1.b):

1r. Quan concórreguen en les persones a les quals es referix la lletra d) de l'apartat 1, existirà incompatibilitat en el cas que es produïsquen en l'entitat auditada, en la seua entitat dominant o en una entitat respecte de la qual l'entitat auditada exercisca control i siga significativa, en termes d'importància relativa, per a l'entitat auditada.

2n. Quan els familiars amb vincles estrets de les persones a les quals es referix l'apartat 1 presten servicis de comptabilitat o de preparació dels registres comptables o estats financers a l'entitat auditada o a una entitat respecte de la qual l'entitat auditada exercisca control i siga significativa, en termes d'importància relativa, per a l'entitat auditada.

No obstant això, quan es tracte de familiars de les persones a les quals es referixen les lletres c) i d) de l'apartat 1, només existirà incompatibilitat 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.

Article 20. Incompatibilitats derivades de situacions que concorren en altres persones o entitats pertanyents a la xarxa de l'auditor o la societat d'auditoria.

1. Es considerarà que l'auditor de comptes o la societat d'auditoria no gaudixen de la suficient independència en l'exercici de les seues funcions respecte a una entitat auditada quan les circumstàncies previstes en l'article 16 o en altres lleis concórreguen en les persones o entitats, excloent-ne les persones o entitats a les quals es referix l'article anterior, amb les quals formen una mateixa xarxa els auditors principals responsables als quals es referix l'article 3.6, lletres a) i b), o la societat d'auditoria en nom de la qual es realitze l'auditoria.

Als efectes del que disposa este apartat, les persones de la xarxa de l'auditor o societat d'auditoria que podran originar una situació d'incompatibilitat es limitaran, amb caràcter general, a les que tinguen la condició de soci, administrador, secretari de l'òrgan d'administració o apoderat amb mandat general en una entitat pertanyent a esta xarxa.

Esta previsió també s'aplicarà quan concórreguen les circumstàncies d'incompatibilitat derivades de situacions personals o servicis prestats respectivament en relació amb les entitats vinculades o controlades per l'entitat auditada a què es referix l'article 17, sempre que l'entitat auditada exercisca control o influència significativa i aquelles siguen, en termes d'importància relativa, significatives per a l'entitat auditada.

2. Als efectes del que preveu l'apartat anterior, les circumstàncies d'incompatibilitat s'apreciaran tenint en compte les particularitats següents:

a) Respecte a les derivades de la condició o lloc exercit conforme a l'article 16.1.a).1r:

1r. Si les persones o entitats a què es referix l'apartat 1 exercixen un càrrec directe o exercixen llocs de treball, hauran 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.

2n. En el cas que els seus familiars amb vincles estrets siguen administradors o responsables de l'àrea economicofinancera de l'entitat auditada, quan, per raó de l'estructura i dimensió de la societat d'auditoria, pugua existir relació amb possibles efectes o influència en el resultat del treball d'auditoria.

b) Respecte a les resultants de posseir instruments financers d'acord amb el que preveu l'article 16.1.a).2n, hi haurà incompatibilitat quan les persones o entitats a les quals es referix l'apartat 1 posseïsquen instruments financers significatius de l'entitat auditada,

de la seua entitat dominant o d'una entitat respecte de la qual l'entitat auditada exercisca control o influència significativa, sempre que, per raó de l'estructura i dimensió conjunta de la societat d'auditoria i de les entitats pertanyents a la xarxa, hi pugua haver relació amb possibles efectes o influència en el resultat del treball d'auditoria.

c) No serà aplicable la causa d'incompatibilitat relativa a la sol·licitud o acceptació d'obsequis prevista en l'article 16.1.a).4t,

d) Respecte als servicis prestats previstos en l'article 16.1.b), hi haurà incompatibilitat si els familiars amb vincles estrets de les persones a les quals es referix l'apartat 1 presten servicis de comptabilitat o de preparació dels registres comptables o estats financers a l'entitat auditada, sempre que, per raó de l'estructura i dimensió de la societat d'auditoria, hi pugua haver relació amb possibles efectes o influència en el resultat del treball d'auditoria.

Article 21. *Període de vigència de les incompatibilitats.*

1. Existirà una situació d'incompatibilitat derivada de la prestació de servicis quan els servicis es presten en el període comprés des de l'inici de 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.

En el cas de les incompatibilitats derivades de situacions personals, s'entendrà que existixen quan estes es produïsqen en el període comprés 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.

Sense perjudi de l'anterior, en el cas que es tracte d'incompatibilitats derivades de l'article 16.1.a).2n, s'haurà de resoldre la situació d'incompatibilitat amb anterioritat a l'acceptació del nomenament com a auditor de comptes.

2. En el cas que la possessió d'instruments financers a què es referix l'article 16.1.a).2n es produïska de forma sobrevinguda després de l'acceptació de l'encàrrec, l'auditor de comptes o societat d'auditoria haurà de procedir a liquidar, desfer o eliminar este interès financer en el termini d'un mes des que va tindre coneixement de tal circumstància. Si no es pot resoldre l'esmentat interès en el termini anterior per circumstàncies no imputables a l'auditor, este podrà ampliar-se, si bé l'interès ha d'estar resolt, en tot cas, abans de l'emissió de l'informe d'auditoria. Si no ho fan així s'hauran d'abstindre de realitzar el treball d'auditoria i efectuar les comunicacions previstes en l'article 5.2.

Quan, una vegada acceptat un encàrrec, l'entitat auditada siga adquirida, es fusione o adquirisca una altra entitat, l'auditor de comptes o societat d'auditoria haurà d'identificar i avaluar els interessos, relacions o situacions amb l'entitat, a fi de determinar si la seua independència se'n pot veure compromesa. En el termini més breu possible i, en tot cas, abans de tres mesos, l'auditor adoptarà les mesures necessàries per a eliminar les relacions o interessos que comprometen la seua independència o per a reduir les amenaces a un nivell acceptablement baix perquè esta no resulte compromesa.

3. El període de còmput a què es referix este article serà aplicable en els supòsits a què es referixen els articles 17, 18, 19 i 20, amb les particularitats que es preveuen en estos articles.

Article 22. *Règim de contractació.*

1. Els auditors de comptes i les societats d'auditoria seran contractats per un període de temps determinat inicialment, que no pot 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 fins a tres anys una vegada que haja finalitzat el període inicial.

Si una vegada finalitzat el període de contractació inicial o la pròrroga, ni l'auditor de comptes o la societat d'auditoria ni l'entitat auditada manifesten la seua voluntat en contra abans de la data d'aprovació dels comptes anuals auditats corresponents a l'últim període

contractat o prorrogat, el contracte quedarà tàcitament prorrogat per un termini de tres anys.

2. Durant el període inicial, o el període de pròrroga del contracte inicial, no es pot rescindir el contracte sense que hi haja causa justa. Les divergències d'opinions sobre tractaments comptables o procediments d'auditoria no són causa justa. En tot 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.

Els accionistes que tinguen més del cinc per cent del capital social o dels drets de vot de l'entitat auditada o l'òrgan d'administració de l'entitat podran sol·licitar al jutge de primera instància del domicili social de l'entitat la revocació de l'auditor designat per la junta general i el nomenament d'un altre, quan concórrega causa justa.

3. Quan les auditories de comptes no siguen obligatòries, no seran aplicables les limitacions temporals de contractació establides en l'apartat 1 d'este article.

4. Seran nuls de ple dret els acords o clàusules contractuals o estatutàries que puguen restringir o limitar la selecció, el nomenament i la contractació per part dels òrgans competents de l'entitat de qualsevol auditor de comptes o societat d'auditoria inscrits en el Registre Oficial d'Auditors de Comptes.

Article 23. *Prohibicions posteriors a la finalització del treball d'auditoria.*

1. Sense perjudi d'altres supòsits de prohibició previstos en altres lleis, durant l'any següent a la finalització del treball d'auditoria de comptes corresponent, els auditors principals responsables del treball 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 ni de les entitats amb què esta tinga una relació de control, ni ocupar lloc de treball, ni tindre interès financer directe o indirecte en estes entitats si, en qualsevol dels casos, és significatiu per a qualsevol de les parts.

2. La prohibició a què es referix l'apartat anterior serà aplicable a les persones següents:

a) Els auditors, socis o no, diferents dels auditors principals responsables del treball d'auditoria, 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) Els qui formen part de l'equip d'encàrrec del treball d'auditoria quan tinguen la condició d'auditors de comptes, únicament en relació amb l'entitat auditada.

c) Els socis de la societat d'auditoria i els 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 referits òrgans, d'ocupar un lloc de treball en l'entitat auditada o abans de tindre interès financer i sempre que l'objectivitat no es puga veure compromesa per l'existència de possibles influències recíproques entre estos socis i l'auditor firmant o la societat d'auditoria.

3. L'incompliment de la prohibició comportarà la incompatibilitat dels auditors de comptes i les societats d'auditoria a què es referix este article per a la realització dels treballs d'auditoria de l'entitat auditada 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 esta prohibició i en els dos anys següents.

4. El que estableix este article no serà aplicable quan l'interès financer derive de causes sobrevingudes no imputables a l'auditor de comptes, o s'adquirisca 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 o tipus d'interès en la societat d'auditoria.

Article 24. 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 esmentats honoraris no podran estar influïts o determinats per la prestació de servicis addicionals a l'entitat auditada. No podran tindre caràcter contingent ni basar-se en cap tipus de 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.

A estos efectes, s'entendran per honoraris contingents en un encàrrec d'auditoria aquells en què la remuneració es calcula d'acord amb una fórmula preestablida en funció dels resultats d'una transacció o del mateix treball d'auditoria. No es consideraran contingents els honoraris establits per resolució judicial o per les autoritats corresponents.

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 servicis d'auditoria de comptes i altres servicis, així com qualsevol altra informació que necessite l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes per a l'exercici de les seues funcions.

Article 25. Causes d'abstenció per honoraris percebuts.

1. Quan els honoraris meritats derivats de la prestació de servicis d'auditoria i distints del d'auditoria a l'entitat auditada per part de l'auditor de comptes o societat d'auditoria, en els tres últims exercicis consecutius, representen més del 30 per cent del total dels ingressos anuals de l'auditor de comptes o societat d'auditoria, estos s'hauran d'abstindre de realitzar l'auditoria de comptes corresponent a l'exercici següent.

2. També serà exigible l'obligació d'abstindre's de realitzar l'auditoria corresponent en l'exercici següent quan els honoraris meritats derivats de la prestació de servicis d'auditoria i distints del d'auditoria en els tres últims exercicis consecutius a l'entitat auditada i a les seues entitats vinculades, per part de l'auditor de comptes o de la societat d'auditoria i dels que formen part de la xarxa, representen més del 30 per cent del total dels ingressos anuals de l'auditor de comptes o societat d'auditoria i de l'esmentada xarxa.

3. Reglamentàriament es determinaran els criteris a tindre en compte per al cas d'auditors de comptes o societats d'auditoria que inicien la seua activitat, així com d'auditors de comptes i societats d'auditoria xicotetes. Així mateix, reglamentàriament es determinaran els ingressos totals a computar a l'efecte del compliment d'este límit.

Secció 3a. Responsabilitat i garantia financera

Article 26. Responsabilitat civil.

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

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

A estos efectes, s'entendrà per 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 i que este va ser element essencial i apropiat per a formar el seu consentiment, motivar la seua actuació o prendre la seua decisió.

La responsabilitat civil serà exigible de manera personal i individualitzada, excloent-ne el dany o perjuí causat per la mateixa entitat auditada o per tercers.

3. Quan l'auditoria de comptes siga realitzada per un auditor de comptes en nom d'una societat d'auditoria, respondran solidàriament, dins dels límits assenyalats en l'apartat precedent, l'auditor que haja firmat l'informe d'auditoria i 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 27. *Garantia financera.*

1. 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 una garantia financera.

2. La garantia financera podrà prestar-se per mitjà de depòsit en efectiu, títols de deute públic, aval d'entitat financera o assegurança de responsabilitat civil o de caució, per la quantia i en la forma que establisca el Ministeri d'Economia i Competitivitat. La quantia, en tot cas, serà proporcional al seu volum de negoci.

3. Reglamentàriament es fixaran, a més de l'import de la garantia financera per al primer any d'exercici de l'activitat, els elements essencials que resulten necessaris per a garantir la seua suficiència i vigència a l'efecte de complir la seua finalitat.

Secció 4a. Organització interna i del treball dels auditors de comptes i de les societats d'auditoria

Article 28. *Organització interna.*

1. Els auditors de comptes i les societats d'auditoria disposaran de procediments administratius i comptables fiables, de procediments de valoració de risc eficaç, de mecanismes operatius que permeten assegurar el control i la protecció dels seus sistemes informàtics, així com dels mecanismes interns de control de qualitat, que garantisquen el compliment de les decisions i procediments en el si de l'estructura funcional de l'auditor de comptes i en tots els nivells de la societat d'auditoria.

2. Els auditors de comptes i les societats d'auditoria implantaran un sistema de control de qualitat intern que garantisca la qualitat de l'auditoria de comptes de conformitat amb el que establixen les normes de control de qualitat intern a què es referix l'article 2.

El responsable últim del sistema de control de qualitat intern serà un auditor de comptes inscrit en el Registre Oficial d'Auditors de Comptes, que puga fer l'auditoria de comptes d'acord amb el que exigix l'article 8.1.

El sistema de control de qualitat intern haurà d'incloure, entre altres aspectes, els següents:

a) Mesures organitzatives i administratives eficaces per a previndre, detectar, avaluar, comunicar, reduir i, quan siga procedent, eliminar qualsevol amenaça a la independència dels auditors de comptes i de les societats d'auditoria, de conformitat amb el que establix la secció 2a del capítol III del títol I.

Estes mesures hauran d'incloure, entre altres, polítiques i procediments que garantisquen que els propietaris o accionistes, així com els membres dels òrgans d'administració, de direcció i de supervisió interna de les societats d'auditoria, o de les societats vinculades a què es referixen els articles 19 i 20, no puguen intervenir en la realització d'una auditoria de comptes de cap manera que puga comprometre la independència i objectivitat de l'auditor de comptes firmant de l'informe d'auditoria.

En el cas dels auditors de comptes, les polítiques i procediments esmentats en el paràgraf anterior es referiran a les persones i entitats vinculades a l'auditor de comptes en els termes establits en els articles 19 i 20.

b) Polítiques i procediments apropiats per a la realització dels treballs d'auditoria de comptes, relatius a l'ètica i la independència, l'acceptació i la continuïtat dels treballs, els recursos humans, incloent-hi la formació del personal i la realització d'encàrrecs, incloses la supervisió i revisió dels treballs d'auditoria de comptes, així com el seguiment.

Estes polítiques i procediments inclouran, entre altres, els següents:

1r. Polítiques i procediments perquè el personal dels auditors de comptes i de les societats d'auditoria, així com qualsevol altra persona que intervinga directament en l'activitat d'auditoria de comptes, posseïsquen els coneixements i l'experiència necessaris per a l'exercici de les funcions que tenen assignades.

2n. Polítiques retributives, incloent-hi com a tals la participació en beneficis, que oferisquen suficients incentius al rendiment per a assegurar la qualitat de l'auditoria de comptes. En particular, els ingressos que l'auditor de comptes o la societat d'auditoria obtinguen de la prestació a l'entitat auditada de servicis diferents dels d'auditoria de comptes no formaran part de l'avaluació del rendiment ni de la retribució de cap persona que participe en la realització del treball d'auditoria de comptes o que pugua influir-hi.

3r. Polítiques i procediments en relació amb l'organització del fitxer d'auditoria a què es referix l'article 29.

4t. Polítiques i procediments que garantisquen que l'externalització de funcions o activitats d'auditoria no menyscabe el control de qualitat intern de l'auditor de comptes i de les societats d'auditoria, ni les activitats de supervisió a què es referix l'article 49. L'externalització no afectarà la responsabilitat de l'auditor de comptes i societats d'auditoria enfront de l'entitat auditada.

5t. Polítiques i procediments per a comprovar i analitzar la idoneïtat i eficàcia dels seus sistemes d'organització interna i del sistema de control intern, així com les mesures a adoptar per a corregir qualsevol possible deficiència.

Estos procediments inclouran, entre altres, els mitjans perquè el personal de l'auditor de comptes i de les societats d'auditoria pugua denunciar internament els fets que puguen ser constitutius d'infraccions de la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes.

En tot cas, l'auditor de comptes i les societats d'auditoria hauran de realitzar una avaluació anual del sistema de control de qualitat intern. L'auditor de comptes i la societat d'auditoria mantindran registres de les conclusions de l'avaluació i de les mesures proposades, si és el cas, per a modificar el sistema sotmés a avaluació.

3. Els auditors de comptes i les societats d'auditoria es dotaran de sistemes, recursos i procediments apropiats per a garantir la continuïtat i regularitat de les seues activitats d'auditoria de comptes. A este efecte, establiran mesures de caràcter organitzatiu i administratiu apropiades per a previndre, detectar, resoldre i registrar els incidents que puguen tindre conseqüències greus per a la integritat de la seua activitat d'auditoria de comptes.

Reglamentàriament es determinaran els requisits simplificats a què es referixen els apartats anteriors per als que realitzen exclusivament les auditories d'entitats xicotetes.

4. L'auditor de comptes i les societats d'auditoria hauran de documentar els sistemes, polítiques, procediments, mecanismes i mesures mencionats en els apartats anteriors, i informar-ne el seu personal, així com les persones i entitats a què es referixen els articles 19 i 20 que intervinguen o puguen intervenir en la realització dels treballs d'auditoria de comptes.

5. Els auditors de comptes i les societats d'auditoria hauran de poder acreditar al sistema de supervisió pública que les polítiques i els procediments que hagen establert per a aconseguir el compliment efectiu del que estableixen els apartats anteriors són adequats, i que guarden proporció amb la magnitud i la complexitat de les seues activitats, determinades en funció de la dimensió de les entitats que són auditades.

Article 29. *Organització del treball.*

1. Els auditors de comptes i les societats d'auditoria designaran d'acord amb criteris de qualitat, independència i competència, almenys, un auditor principal responsable per a la realització del treball d'auditoria de comptes. L'auditor principal responsable o els auditors principals responsables participaran activament en la realització del treball

d'auditoria de comptes, dedicaran el temps suficient al treball d'auditoria assignat i disposaran dels recursos suficients, així com del personal amb la competència i capacitat necessàries per a exercir les seues funcions adequadament.

2. Els auditors de comptes i les societats d'auditoria elaboraran un fitxer d'auditoria per cada treball d'auditoria de comptes, que comprendrà, almenys, l'anàlisi i l'avaluació realitzades prèviament a l'acceptació o continuïtat del treball d'auditoria, que incloga els aspectes relatius al deure d'independència de l'auditor exigint en les seccions 1a i 2a del capítol III del títol I, així com la restant documentació referent a cada treball, incloent-hi els papers de treball de l'auditor que constituïsquen les proves i el suport de les conclusions obtingudes en la realització de cada treball d'auditoria, incloses les que consten en l'informe.

El fitxer d'auditoria es tancarà en el termini màxim de 60 dies a partir de la data de l'informe d'auditoria.

3. Els auditors de comptes i les societats d'auditoria hauran de crear i documentar els següents registres relatius a la seua activitat d'auditoria de comptes:

a) Registre d'infraccions greus o molt greus de la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes, així com de les seues eventuais conseqüències i de les mesures destinades a esmenar les infraccions i a modificar el sistema de control de qualitat intern. S'elaborarà un informe anual que continga un resum general de les mesures adoptades, que es divulgarà al nivell intern apropiat.

b) Registre de consultes, que continga les sol·licituds formulades i l'assessorament rebut d'experts.

c) Registre d'entitats auditades, que incloga les dades següents en relació amb cada entitat auditada:

1r. Raó social, número d'identificació fiscal, adreça i domicili social.

2n. Identificació del principal auditor responsable o dels principals auditors responsables i, si és el cas, del revisor de control de qualitat.

3r. Honoraris meritats corresponents a cada exercici en concepte d'auditoria de comptes i per altres servicis prestats a l'entitat auditada, desglossats per a cada un d'estos dos tipus de servicis i per entitat.

d) Registre de reclamacions, que continga les que hagen sigut formulades per escrit i estiguen relacionades amb l'execució de les auditories de comptes.

Secció 5a. Deures de custòdia i secret

Article 30. 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 i la resta de documentació, informació, fitxers i registres a què es referixen els articles 28, 29, 42 i 43.

Article 31. Deure de secret.

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 perjuí del deure de denúncia previst en l'article 262 de la Llei d'Enjudiciament Criminal.

La invocació del deure de secret regulat en este apartat no impedirà l'aplicació del que disposen esta llei i el Reglament (UE) núm. 537/2014, de 16 d'abril.

Article 32. *Accés a la documentació.*

Sense perjudi del que disposa l'article anterior, podran, en tot cas, accedir a la documentació referent a cada auditoria de comptes, i quedaran subjectes al deure de secret:

a) L'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, tant en l'exercici de la funció supervisora a què es referix el capítol I del títol II com als efectes de la cooperació internacional prevista en el capítol IV del títol II.

b) Els que resulten designats per resolució judicial.

c) 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 estableix l'article 38, i sempre que no hagen pogut obtindre de tals entitats la documentació concreta a què necessiten accedir.

Adicionalment, la Comissió Nacional del Mercat de Valors podrà sol·licitar qualsevol informació i documents als auditors dels comptes corresponents a les entitats emissores de valors admesos a negociació en mercats secundaris oficials de valors que siguen necessaris per a l'exercici de les competències atribuïdes.

d) 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 del cas previst en l'article 7, 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 del seu successor a tota la informació relacionada amb l'entitat auditada i a la documentació de l'auditoria més recent.

g) Les autoritats competents dels estats membres de la Unió Europea i de tercers països en els termes a què es referix el capítol IV del títol II.

h) Els que estiguen autoritzats per llei.

CAPÍTOL IV

De l'auditoria de comptes en entitats d'interés públic

Secció 1a. Disposicions comunes

Article 33. *Àmbit d'aplicació.*

Este títol resulta d'aplicació als auditors de comptes i societats d'auditoria de comptes que realitzen treballs d'auditoria dels comptes anuals o d'estats financers o documents comptables corresponents a entitats d'interés públic, d'acord amb el que estableix l'article 1.2, així com a les entitats d'interés públic pel que fa a la designació i contractació d'auditor.

Article 34. Règim jurídic.

Als auditors de comptes i societats d'auditoria de comptes que realitzen treballs d'auditoria dels comptes anuals o d'estats financers o documents comptables corresponents a entitats d'interés públic, els serà aplicable el que estableix el Reglament (UE) núm. 537/2014, de 16 d'abril, així com el que estableix esta llei d'acord amb les particularitats establides en este títol.

Secció 2a. Dels informes

Article 35. Informe d'auditoria de comptes anuals.

L'informe d'auditoria dels comptes anuals d'una entitat d'interés públic s'elaborarà i presentarà d'acord amb el que estableixen esta llei i l'article 10 del Reglament (UE) núm. 537/2014, de 16 d'abril.

Article 36. Informe adicional per a la comissió d'auditoria en entitats d'interés públic.

1. Els auditors de comptes o societats d'auditoria d'entitats d'interés públic elaboraran i presentaran un informe adicional al d'auditoria dels comptes anuals, de conformitat amb el que estableix l'article 11 del Reglament (UE) núm. 537/2014, de 16 d'abril. En el cas d'auditoria de comptes anuals consolidats, l'auditor del grup haurà d'elaborar este informe adicional per a entregar-lo a la societat dominant.

2. Quan ho sol·liciten les autoritats nacionals supervisores de les entitats d'interés públic, l'informe adicional per a la comissió d'auditoria els serà facilitat sense demora per part dels auditors de comptes o societats d'auditoria.

Article 37. Informe anual de transparència.

1. Els auditors de comptes i societats d'auditoria que realitzen l'auditoria de comptes d'entitats d'interés públic hauran de publicar i presentar de forma individual un informe de transparència de conformitat amb el contingut mínim establert en l'article 13 del Reglament (UE) núm. 537/2014, de 16 d'abril, i d'acord amb els criteris següents:

a) La informació relativa al volum total de negocis dels auditors legals que exercixen a títol individual i les societats d'auditoria que formen part de la xarxa de l'auditor o societat d'auditoria, referida en l'article 13.2.b.iv) del Reglament (UE) núm. 537/2014, de 16 d'abril, comprendrà el corresponent als servicis d'auditoria d'estats financers anuals i consolidats, així com als servicis diferents d'auditoria que hagen prestat a les entitats d'interés públic i a les entitats vinculades a què es referix l'article 17.

b) La informació relativa al volum total de negocis de l'auditor de comptes o societat d'auditoria, referida en l'article 13.2.k), incisos i) i iii), del Reglament (UE) núm. 537/2014, de 16 d'abril, es desglossarà de manera separada per cada una de les entitats d'interés públic auditades.

2. De conformitat amb el que estableix l'article 13.1 del Reglament (UE) núm. 537/2014, de 16 d'abril, els auditors de comptes i les societats d'auditoria hauran d'informar l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes de la publicació, en la pàgina web, de l'informe de transparència o l'actualització de l'informe quan corresponga, en la forma i el termini que reglamentàriament es determine.

3. En el cas excepcional que, d'acord amb el que preveu l'últim paràgraf de l'article 13.2.k) del Reglament (UE) núm. 537/2014, de 16 d'abril, l'auditor de comptes o la societat d'auditoria decidisca no publicar la informació indicada en l'article 13.2.f) de l'esmentat reglament, relativa a les entitats d'interés públic auditades durant l'exercici precedent, amb l'objecte de previndre una amenaça significativa i greu per a la seguretat personal de qualsevol particular, l'auditor de comptes o la societat d'auditoria haurà de comunicar a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes les raons que justifiquen

l'existència de l'esmentada amenaça en el termini i forma que reglamentàriament es determine.

4. El contingut de l'informe de transparència a què es referix l'apartat 1 podrà desenrotllar-se mitjançant una resolució de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes. La resolució haurà d'ajustar-se al procediment d'elaboració regulat en l'article 24.1 de la Llei 50/1997, de 27 de novembre, del Govern.

Article 38. Informe a les autoritats nacionals supervidores de les entitats d'interés públic.

Els auditors de comptes i societats d'auditoria que realitzen l'auditoria dels comptes anuals o d'altres estats financers de les entitats d'interés públic 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, o 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 segons siga procedent, tota informació relativa a l'entitat o institució auditada de la qual hagen tingut coneixement en l'exercici de les seues funcions en els supòsits previstos en l'article 12.1 del Reglament (UE) núm. 537/2014, de 16 d'abril.

Secció 3a. Independència

Article 39. Incompatibilitats i servicis prohibits.

Als auditors de comptes i societats d'auditoria d'entitats d'interés públic els serà aplicable:

1. El règim establert en el Reglament (UE) núm. 537/2014, de 16 d'abril i, en particular, els articles 5.1, 5.4 i 5.5. No obstant això, podran prestar-se els servicis a què es referix l'article 5.3 del reglament sempre que es complisquen els requisits que preveu.

Adicionalment, la prohibició de prestar servicis aliens a l'auditoria a què es referix l'article 5.1 del Reglament s'estendrà als familiars dels auditors principals responsables amb les particularitats a què es referix l'article 18.2 d) d'esta llei, així com a les persones a què es referix l'article 19 amb les particularitats previstes en este article.

2. El règim establert en les seccions 1a i 2a del capítol III del títol I d'esta llei, amb les particularitats següents:

a) De les circumstàncies previstes en l'article 16.1 seran aplicables únicament els supòsits de la lletra a), i així mateix serà aplicable el que disposa l'article 21 en relació amb estes circumstàncies i supòsits.

b) Seran aplicables les normes previstes en els articles 17 a 20, en relació amb les circumstàncies i supòsits a què es referix la lletra a) anterior.

c) Les prohibicions posteriors a la finalització del treball d'auditoria establides en l'article 23 seran aplicables durant els dos anys següents a la finalització del treball d'auditoria.

Article 40. Contractació, rotació i designació d'auditors de comptes o societats d'auditoria.

1. En relació amb la duració del contracte d'auditoria, s'aplicarà el que establix l'article 17 del Reglament (UE) núm. 537/2014, de 16 d'abril, en particular el que disposen els apartats 3, 5, 6 i 8. Adicionalment, la duració mínima del període inicial de contractació d'auditors de comptes en entitats d'interés públic no podrà ser inferior a tres anys, i no podran excedir el període total de contractació, incloent-hi les pròrrogues, de la duració màxima de deu anys establida en l'article 17 de l'esmentat reglament. No obstant això, una vegada finalitzat el període total de contractació màxim de deu anys d'un auditor o societat d'auditoria, podrà prorrogar-se el període addicionalment fins a un màxim de quatre anys, sempre que s'haja contractat de forma simultània el mateix auditor o societat d'auditoria junt amb un altre o uns altres auditors o societats d'auditoria per a actuar conjuntament en este període addicional.

Durant el període inicial, o el període de pròrroga del contracte inicial, no podrà rescindir-se el contracte sense que hi haja causa justa, i no podran ser considerades com a tals les divergències d'opinions sobre tractaments comptables o procediments d'auditoria. En tot 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. En relació amb la rotació dels auditors de comptes i societats d'auditoria, serà aplicable el que disposa l'article 17.7 del Reglament (UE) núm. 537/2014, de 16 d'abril, en particular el que estableixen els paràgrafs tercer i quart. Addicionalment, una vegada transcorreguts cinc anys des del contracte inicial, serà obligatòria la rotació dels auditors principals responsables del treball d'auditoria, i haurà de transcórrer en tot cas un termini de tres anys perquè estes persones puguen tornar a participar en l'auditoria de l'entitat auditada, de conformitat amb allò que disposa l'article 17.7, paràgraf primer, del Reglament (UE) núm. 537/2014, de 16 d'abril.

3. La designació d'auditors de comptes o societats d'auditoria en les entitats d'interés públic estarà subjecta al que disposen els apartats 2, 3, 4, 5 i 6 de l'article 16 del Reglament (UE) núm. 537/2014, de 16 d'abril.

4. Els accionistes que tinguen més del cinc per cent del capital social o dels drets de vot de l'entitat auditada o l'òrgan d'administració de l'entitat podran sol·licitar al jutge de primera instància del domicili social de l'entitat la revocació de l'auditor designat per la junta general i el nomenament d'un altre, quan concórrega causa justa. Així mateix, la sol·licitud podrà ser realitzada per l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.

En tot cas, en el supòsit de cessament o revocació de l'auditor de comptes, l'auditor de comptes i l'entitat auditada hauran de comunicar tal circumstància a l'autoritat nacional supervisora corresponent de l'entitat d'interés públic, i haurà d'indicar les raons que la fonamenten.

Article 41. *Honoraris i transparència.*

1. En relació amb les limitacions d'honoraris s'aplicarà el que estableix el Reglament (UE) núm. 537/2014, de 16 d'abril, en particular, els articles 4.1 i 4.2.

2. Quan els honoraris meritats derivats de la prestació de servicis d'auditoria i distints del d'auditoria a l'entitat auditada, per l'auditor de comptes o societat d'auditoria, en cada un dels tres últims exercicis consecutius, representen més del 15 per cent del total dels ingressos anuals de l'auditor de comptes o societat d'auditoria, la dita auditora o societat d'auditoria s'haurà d'abstindre de realitzar l'auditoria de comptes corresponent a l'exercici següent.

Així mateix, també serà exigible l'obligació d'abstindre's prevista en el paràgraf anterior quan els honoraris meritats derivats de la prestació de servicis d'auditoria i distints del d'auditoria en cada un dels tres últims exercicis consecutius a l'entitat auditada i a les seues entitats vinculades per part de l'auditor de comptes o de la societat d'auditoria, i dels que formen part de la xarxa, representen més del 15 per cent del total dels ingressos anuals de l'auditor de comptes o societat d'auditoria i de l'esmentada xarxa. Reglamentàriament, es determinaran els ingressos totals a computar als efectes del compliment d'este límit.

No obstant això, en els termes en què reglamentàriament es determine, quan la societat d'auditoria siga xicoteta o mitjana, la Comissió d'Auditoria o òrgan equivalent, sobre la base d'un examen a les amenaces a la independència i les mesures adoptades per a atenuar-la, podrà autoritzar excepcionalment que es realitze l'auditoria de comptes de l'exercici immediatament següent per una sola vegada. La dita excepcionalitat haurà de quedar adequadament justificada i motivada.

3. La comunicació anual sobre honoraris a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes per part dels auditors de comptes i societats d'auditoria, a què es referix l'article 24.2 d'esta llei, es farà amb indicació separada de les entitats auditades que tinguen la consideració d'entitats d'interés públic, i es distingirà en este cas, en els honoraris per servicis prestats diferents dels d'auditoria de comptes, si els dits servicis són o no exigits pel dret de la Unió Europea o per una disposició nacional de rang legal.

Secció 4a. Organització interna i del treball en relació amb auditories d'entitats d'interés públic

Article 42. Organització interna.

Sense perjudi de les polítiques i procediments que han d'incloure en el sistema de control de qualitat, a què es referix l'article 28.2.b) d'esta llei, els auditors de comptes i societats d'auditoria, en els treballs d'auditoria de comptes d'entitats d'interés públic, hauran d'establir polítiques i procediments per a la realització de la revisió de control de qualitat del treball d'auditoria, de conformitat amb l'article 8 del Reglament (UE) núm. 537/2014, de 16 d'abril, abans d'emetre's l'informe.

Article 43. Organització del treball.

1. Sense perjudi d'allò que s'ha establert en relació amb l'arxiu d'auditoria que els auditors de comptes i societats d'auditoria han d'elaborar per a cada treball d'auditoria, d'acord amb l'article 29.2 d'esta llei, en l'arxiu d'auditoria es documentaran els aspectes arrellegats addicionalment, si és el cas, en els articles 6 a 8 del Reglament (UE) núm. 537/2014, de 16 d'abril, així com els papers de treball de l'auditor de comptes i de la societat d'auditoria que constituïsquen les proves i el suport de les conclusions que consten en els informes als quals es referixen els articles 10, 11 i 12 de l'esmentat reglament.

2. En relació amb l'obligació d'elaborar un registre d'entitats auditades, a què es referix l'article 29.3.c) d'esta llei, entre les dades a incloure en el dit registre, hauran de figurar els ingressos a què fa referència l'article 14 del Reglament (UE) núm. 537/2014, de 16 d'abril, així com amb el detall a què es referix l'article 37.1 d'esta llei.

Article 44. Expedient de traspàs.

En el supòsit de substitució d'auditor de comptes o societat d'auditoria en entitats d'interés públic, sense perjudi del que disposa l'article 32 d'esta llei, serà aplicable el que estableix l'article 18 del Reglament (UE) núm. 537/2014, de 16 d'abril.

Article 45. Estructura organitzativa.

Reglamentàriament, es podran determinar els requisits relacionats amb l'estructura organitzativa i la dimensió que han de complir els auditors de comptes o les societats d'auditoria que realitzen les auditories de les entitats d'interés públic. Entre els dits requisits s'inclouran els referits al nombre d'auditors de comptes, al nombre d'empleats, a l'existència de recursos tècnics i especialitzats en el tractament i anàlisi de qüestions complexes i a la qualitat contrastada dels sistemes de control interns. En tot cas, els requisits seran proporcionats i es modularan atenent la complexitat de les labors d'auditoria i la magnitud de l'entitat auditada.

TÍTOL II

Supervisió pública

CAPÍTOL I

Funció supervisora

Article 46. Àmbit de supervisió pública.

1. Queden subjectes al sistema de supervisió pública, objectiva i independent, establert en esta llei, tots els auditors de comptes i societats d'auditoria, en l'exercici de l'activitat a què es referix l'article 1, i la resta de persones, entitats o òrgans l'actuació dels quals s'emmarque en l'àmbit d'aplicació del Reglament (UE) núm. 537/2014, de 16 d'abril.

2. L'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes és l'autoritat responsable del sistema de supervisió pública i, en particular, de:

- a) L'autorització i inscripció en el Registre Oficial d'Auditors de Comptes dels auditors de comptes i de les societats d'auditoria.
- b) L'adopció de normes en matèria d'ètica, normes de control de qualitat intern 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 sistema d'inspeccions i d'investigació.
- e) La vigilància regular de l'evolució del mercat de servicis d'auditoria de comptes en el cas d'entitats d'interés públic.
- f) El règim disciplinari.

3. Correspon a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, a més de les funcions que legalment té atribuïdes, la responsabilitat i participació en els mecanismes de cooperació internacional en l'àmbit de l'activitat d'auditoria de comptes, previstos en esta llei, així com en el Reglament (UE) núm. 537/2014, de 16 d'abril.

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

Article 47. *Recursos.*

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

Com a excepció, les resolucions de caràcter normatiu dictades per l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes seran directament recurribles davant de la jurisdicció contenciosa administrativa.

Article 48. *Subjectes sobre els quals s'exercix la funció supervisora.*

1. L'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes podrà demanar tota la informació que considere necessària per a l'adequat compliment de les competències de supervisió que té encomanades de les següents persones i entitats:

- a) Dels auditors de comptes i societats d'auditoria, i de les entitats a què es referixen els articles 19 i 20.
- b) Dels tercers als quals els dits auditors o societats d'auditoria hagen externalitzat determinades funcions o activitats.
- c) De les persones que participen o hagen participat en les activitats dels auditors de comptes i societats d'auditoria, o tinguen connexió o relació amb estos.
- d) De les entitats auditades, i les seues entitats vinculades, a què es referix l'article 17.

2. Les persones físiques i jurídiques previstes en l'apartat anterior, queden obligades a posar a disposició de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes tots els llibres, registres i documents que requerisca, siga quin siga el seu suport original, i en el suport que l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes sol·licite, incloent-hi els programes informàtics i els arxius magnètics, òptics o de qualsevol altra classe.

Adicionalment, els auditors de comptes i societats d'auditoria estaran obligats a comparèixer davant de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, a petició d'este.

3. L'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, en l'exercici de les seues competències, podrà comunicar i requerir als auditors de comptes i societats d'auditoria per mitjans electrònics les informacions i actuacions realitzades en el compliment del que disposa esta llei.

Article 49. *Facultats de supervisió.*

1. En l'exercici de la seua funció supervisora, l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes podrà efectuar les actuacions de comprovació, inspecció, investigació i disciplina que considere necessàries, en relació amb les persones i entitats a què es referix l'article anterior. En particular, podrà:

a) Accedir a qualsevol dada, registre o informació relacionats amb l'activitat d'auditoria de comptes en poder dels auditors de comptes i societats d'auditoria i rebre o obtindre còpies d'estos, relacionades amb l'activitat d'auditoria de comptes.

b) Efectuar investigacions i inspeccions, així com les comprovacions que considere necessàries.

c) Accedir a qualsevol dada, registre o informació que estiga en poder dels subjectes mencionats en l'article anterior, i diferents dels esmentats en la lletra a) d'este apartat, sempre que siga necessari per a l'adequat compliment de les funcions atribuïdes a este institut.

d) Requerir que es pose fi a tota pràctica que siga contrària a la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes.

Esta decisió es podrà adoptar com a mesura cautelar en el transcurs d'un expedient sancionador o com a mesura al marge de l'exercici de la potestat sancionadora, sempre que siga necessari per a l'eficaç protecció de tercers o el funcionament correcte dels mercats, i es mantindran mentres romanga la causa que les haja motivat.

e) Imposar les sancions i mesures administratives que, si és el cas, es corresponguen de conformitat amb el que preveu este títol.

2. Les facultats a què es referix l'apartat anterior podran ser exercides directament, en col·laboració amb altres autoritats o per mitjà de sol·licitud a les autoritats judicials competents.

3. L'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes podrà remetre als òrgans jurisdiccionals fets o circumstàncies que puguen suposar indicis de delictes.

Article 50. *Lloc de les actuacions de comprovació, investigació i inspecció.*

1. Les actuacions de comprovació, investigació i inspecció 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 què es referixen els articles 19 i 20 i la resta de persones o entitats previstes en l'article 48.1.

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

2. Quan les actuacions es desenrotllen en els llocs assenyalats en la lletra a) de l'apartat 1 anterior, s'observarà la jornada laboral d'estos, sense perjudi que es puga actuar de comú acord en altres hores i dies.

Article 51. *Col·laboració administrativa.*

1. En els termes previstos per l'article 4 de la Llei 30/1992, de 26 de novembre, de Règim Jurídic de les Administracions Públiques i del Procediment Administratiu Comú, els òrgans i organismes de qualsevol administració pública, sense perjudi del deure de secret que els empare d'acord amb la legislació vigent, queden subjectes al deure de col·laborar amb l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes i estan obligats a proporcionar, a requeriment d'este, les dades i informacions de què disposen i puguen ser necessàries per a l'exercici per part d'este de la funció supervisora.

2. També, hauran de comunicar a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes els fets de què hagen tingut coneixement que puguen ser constitutius d'infracció a la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes.

3. En particular, l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes podrà sol·licitar a les autoritats nacionals supervidores d'entitats d'interés públic la informació que considere pertinent per a l'exercici de les seues funcions i en relació amb les competències a què es referix l'article 46.

Així mateix, l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes podrà sol·licitar la col·laboració de l'Agència Estatal d'Administració Tributària, en relació amb les dades i informació dels auditors de comptes i societats d'auditoria que siguen necessàries per a l'exercici de les seues competències.

Article 52. *Control de l'activitat d'auditoria de comptes: investigacions i inspeccions.*

El control de l'activitat d'auditoria de comptes, que serà realitzat d'ofici i d'acord amb les disponibilitats humanes i materials de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, es durà a terme per mitjà de les actuacions següents:

- a) Investigacions de les actuacions dels auditors de comptes i societats d'auditoria.
- b) Inspeccions dels auditors de comptes i societats d'auditoria.

Article 53. *Investigacions.*

1. Les investigacions sobre determinats treballs d'auditoria de comptes o aspectes de l'activitat d'auditoria de comptes tindran per objecte determinar fets o circumstàncies que puguen suposar l'existència d'indis de possibles incompliments de la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes.

2. Les actuacions d'investigació consistiran en l'examen dels arxius de treball d'auditoria o una altra documentació en poder de l'auditor de comptes i les societats d'auditoria i de les persones i entitats a què es referixen els articles 19 i 20, així com en la realització d'indagacions i en l'obtenció i avaluació de qualsevol altra informació o documentació rellevant.

Article 54. *Inspeccions.*

1. Les inspeccions consistiran en la revisió periòdica dels auditors de comptes i societats d'auditoria, amb l'objectiu d'avaluar els seus sistemes de control de qualitat intern, per mitjà de la verificació dels procediments aplicats i la revisió dels arxius dels treballs d'auditoria de comptes seleccionats, incloent-hi l'avaluació del compliment de la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes i amb la finalitat de verificar i concloure sobre l'eficàcia dels dits sistemes.

En relació amb els auditors de comptes i societats d'auditoria que realitzen auditories d'entitats d'interés públic caldrà ajustar-se al que establixen els articles 26.6 i 26.7 del Reglament (UE) núm. 537/2014, de 16 d'abril.

2. Les inspeccions es realitzaran sobre la base d'una anàlisi de riscos. En el cas d'auditors de comptes i societats d'auditoria que realitzen auditories exigides pel dret de la Unió Europea, la periodicitat mínima de les inspeccions serà de sis anys, sense perjuí del que establix l'article 26.2 del Reglament (UE) núm. 537/2014, de 16 d'abril, respecte dels auditors de comptes i societats d'auditoria que realitzen auditories d'entitats d'interés públic.

3. Les inspeccions seran adequades i proporcionades a la magnitud i complexitat de les activitats dels auditors de comptes i de les societats d'auditoria subjectes a estes. A este efecte, en la comprovació dels arxius dels treballs d'auditories de xicotetes i mitjanes entitats es tindran en compte les consideracions específiques que s'establixen en les normes d'auditoria per a les entitats de xicoteta dimensió.

Reglamentàriament, es determinaran les actuacions i criteris que s'han de seguir en les inspeccions de les societats d'auditoria que tinguen identitat substancial quan hagen manifestat que apliquen els mateixos procediments i polítiques de control intern. A este efecte, es considera que hi ha identitat substancial entre societats d'auditoria quan es

compartisquen socis o auditors de comptes que constituïsquen la majoria del capital social o de l'òrgan d'administració.

4. El resultat de les inspeccions es documentarà en un informe en què figuren les principals conclusions del control de qualitat amb els requeriments de millora formulats, que han de ser aplicats per l'auditor de comptes i les societats d'auditoria en el termini establert a este efecte.

En les inspeccions realitzades a auditors de comptes i a societats d'auditoria que realitzen auditories d'entitats d'interés públic caldrà ajustar-se al que estableixen els articles 26.8 i 26.9 del Reglament (UE) núm. 537/2014, de 16 d'abril.

5. L'informe a què es referix l'apartat anterior serà objecte de publicació en la pàgina web de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, en cas que es referisca a auditors de comptes i societats d'auditoria d'entitats d'interés públic.

La dita publicació no contindrà dades identificatives de les entitats auditades pels auditors de comptes o societats d'auditoria revisats i es mantindrà en la pàgina web fins que l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes emeta un nou informe que continga els resultats d'una nova inspecció.

La publicació a què es referix este apartat ho serà sense perjudi de les actuacions de seguiment dels requeriments si és el cas formulats, de les actuacions d'investigació que es puguen realitzar o de les actuacions disciplinàries que es puguen iniciar en aquells casos en què hi haja indicis d'infracció.

Article 55. *Assistència de servicis professionals i experts.*

1. Les funcions d'inspecció, investigació o comprovació que corresponguen a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes les realitzarà el personal funcionari al seu servici.

No obstant això, quan les necessitats de servici així ho requerisquen, i s'acredite adequadament la insuficiència de mitjans, en els supòsits que s'indiquen en els apartats següents, serà possible acudir a la contractació de tercers per a la realització únicament de labors merament instrumentals dins de les esmentades funcions.

La contractació es durà a terme a través d'un contracte de servicis en els termes de la legislació de contractes del sector públic.

2. En l'execució d'inspeccions relatives a auditors de comptes o societats d'auditoria que no auditen entitats d'interés públic, i exclusivament per a la realització de meres labors instrumentals, es podrà contractar, bé amb les corporacions representatives dels auditors, bé amb tercers.

En tot cas, els que executen les dites labors per compte de les corporacions o dels tercers contractats hauran de complir sempre els requisits següents:

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

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

A este efecte, les persones que siguen contractades en estos termes hauran de declarar que no tenen cap conflicte d'interés amb l'auditor de comptes o societat d'auditoria objecte de control.

En tot cas, no podran participar en esta licitació aquelles persones que, com a mínim, en els tres anys anteriors a l'inici de la inspecció, hagen sigut socis o empleats, hagen prestat servicis professionals o hagen estat associats amb l'auditor de comptes o societat d'auditoria objecte d'inspecció.

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.

d) En l'execució d'inspeccions, l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes podrà, igualment, contractar experts amb coneixements específics en alguna de les matèries o sectors especialitzats relacionats amb qualsevol àmbit d'interés per a l'exercici

de les competències d'inspecció. Estos experts hauran de complir els requisits establits en les lletres b) i c) d'este apartat 2.

e) El que establix este apartat 2 s'entendrà sense perjudi del que disposa l'article 26.5 del Reglament (UE) núm. 537/2014, de 16 d'abril, per als auditors de comptes i societats d'auditoria que realitzen auditories d'entitats d'interés públic.

3. Adicionalment, per a l'execució de les investigacions i la resta de comprovacions diferents de les mencionades en l'apartat anterior per part del personal de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, es podrà demanar l'assistència d'experts amb coneixements o experiència en algunes matèries o sectors especialitzats relacionats amb qualsevol àmbit d'interés en l'exercici de les competències del dit institut. Els esmentats experts compliran requisits anàlegs als que es preveuen en l'apartat 2, lletres b) i c).

La dita assistència serà objecte de contractació en els termes exposats en els apartats anteriors.

4. Els que participen en les labors merament instrumentals en procediments d'execució d'inspecció, o en el desenrotllament de funcions específiques en les inspeccions, investigacions o altres comprovacions, podran accedir a la documentació que siga necessària referent als auditors de comptes o societats d'auditoria, sempre que així ho determinen expressament els funcionaris inspectors de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes encarregats de la corresponent actuació; quedaran subjectes al deure de secret establert en l'article 60 i actuaran sota les instruccions dels funcionaris públics que presten els seus servicis en l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.

5. Quan així es requerisca per a la realització de verificacions o funcions específiques, l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes podrà demanar l'assistència de servicis professionals i d'experts, els quals seran contractats en els termes exposats en els apartats anteriors. Les dites verificacions o funcions específiques, en tot cas, no podran implicar una altra activitat que una mera labor instrumental.

6. En tots els supòsits d'inspecció, investigació, comprovació o altres actuacions a què es referix este article, la supervisió i direcció d'estes correspondrà als funcionaris inspectors de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, els quals establiran quines són les labors de caràcter merament instrumental que en cada cas han de realitzar els tercers contractats per a auxiliar l'actuació d'estos.

7. Els contractes de servicis a què es referix este article tindran la duració estrictament necessària per a la prestació del servici prevista en estos.

CAPÍTOL II

Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes

Article 56. *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 Competitivitat, regirà la seua actuació per les lleis i disposicions generals que li siguen aplicables i, especialment, pel que per al dit 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.

Article 57. *El president.*

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

No podrà ser president qui durant els tres anys precedents:

a) Haja realitzat auditories de comptes.

- b) Haja sigut titular de drets de vot en una societat d'auditoria.
- c) Haja sigut membre de l'òrgan d'administració, direcció o supervisió d'una societat d'auditoria.
- d) Haja sigut soci o mantingut una relació laboral o contractual d'un altre tipus amb una societat d'auditoria.

Sense perjudi d'altres supòsits de prohibició previstos en altres lleis, durant els dos anys següents a la finalització de l'exercici de les seues funcions, el president no podrà incórrer en cap de les circumstàncies a què es referixen les lletres a) a d) anteriors.

Article 58. *El Comité d'Auditoria de Comptes.*

1. El Comité d'Auditoria de Comptes és l'òrgan a què preceptivament hauran de ser sotmesos a consideració pel president els assumptes relacionats amb les matèries següents:

- a) Determinació de les normes que hauran de seguir els exàmens d'aptitud professional exigits per a l'accés al Registre Oficial d'Auditors de Comptes, així com les convocatòries d'estos aprovades i publicades per orde ministerial;
- b) Publicació de les normes d'auditoria, d'ètica i de control de qualitat intern que elaboren, adapten o revisen les corporacions de dret públic representatives dels que realitzen l'activitat d'auditoria de comptes o, si és el cas, per l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes;
- c) Propostes de modificacions legislatives o reglamentàries que s'elevan al ministre d'Economia i Competitivitat en relació amb la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes;
- d) Determinació de les normes de formació continuada a què es referix l'article 8.7.
- e) Resolució de consultes plantejades a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes per part dels auditors de comptes com a conseqüència de l'exercici de la dita activitat sempre que es considere que tenen interès general;
- f) Qualsevol altres que es consideren oportunes per la presidència d'este institut, excloent-ne les relacionades amb l'exercici de la potestat sancionadora.

2. El Comité d'Auditoria estarà presidit pel president de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, i estarà compost per un màxim de tretze membres designats pel ministre d'Economia i Competitivitat, amb la distribució següent:

- a) un representant del Ministeri d'Economia i Competitivitat, a través de la Direcció General d'Assegurances i Fons de Pensions;
- b) un representant del Ministeri d'Hisenda i Administracions Públiques, a través de la Intervenció General de l'Administració de l'Estat;
- c) un representant del Tribunal de Comptes;
- d) quatre representants de les corporacions representatives d'auditors;
- e) un representant del Banc d'Espanya;
- f) un representant de la Comissió Nacional del Mercat de Valors;
- g) un advocat de l'Estat;
- h) un membre de la carrera judicial o fiscal o registrador mercantil;
- i) un catedràtic d'universitat;
- j) i un expert de reconegut prestigi en matèria comptable i d'auditoria de comptes.

No podran ser membres del Comité d'Auditoria de Comptes les persones que durant els tres anys precedents:

- 1a. Hagen realitzat auditories de comptes.
- 2a. Hagen sigut titulars de drets de vot en una societat d'auditoria.
- 3a. Hagen sigut membres de l'òrgan d'administració, direcció o supervisió d'una societat d'auditoria.
- 4a. Hagen sigut socis o mantingut una relació laboral o contractual d'un altre tipus amb una societat d'auditoria.

Sense perjudi d'altres supòsits de prohibició previstos en altres lleis, durant els dos anys següents a la finalització del càrrec de membre del Comitè d'Auditoria, estos no podran incórrer en cap de les circumstàncies 1a. a 4a. a què es referix el paràgraf anterior.

3. La composició, organització i funcions del Comitè d'Auditoria de Comptes es desplegaran reglamentàriament.

4. L'assistència al Comitè d'Auditoria de Comptes donarà dret a la corresponent indemnització.

Article 59. *El Consell de Comptabilitat.*

1. El Consell de Comptabilitat és l'òrgan competent, una vegada oït el Comitè Consultiu de Comptabilitat, per a valorar la idoneïtat i 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 el corresponent informe no vinculant.

2. 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'Hisenda i Administracions Públiques designat pel titular del departament.

3. El Comitè Consultiu de Comptabilitat és l'òrgan d'assessorament del Consell de Comptabilitat. El dit 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 la dita informació. En tot cas, hauran d'estar representats els Ministeris de Justícia; d'Economia i Competitivitat i d'Hisenda i Administracions Públiques, a través de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, de la Direcció General d'Assegurances i Fons de Pensions, 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; la Comissió Nacional del Mercat de Valors; 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; un representant 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.

Addicionalment, quan la complexitat de la matèria així ho requerisca, el president podrà invitar a les reunions un expert en la dita matèria. A la deliberació del Comitè Consultiu de Comptabilitat se sotmetrà qualsevol projecte o proposta normativa o interpretativa en matèria comptable.

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

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

5. L'assistència al Comité Consultiu de Comptabilitat donarà dret a la corresponent indemnització.

Article 60. *Confidencialitat i deure de secret.*

1. Les informacions o dades que l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes haja obtingut en l'exercici de les seues funcions de supervisió pública i control de l'activitat d'auditoria de comptes previstes en esta llei tindran caràcter confidencial i no podran ser divulgades o facilitades a cap persona o autoritat.

2. Totes les persones que exercisquen o hagen exercit una activitat per a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes i hagen tingut coneixement de dades de caràcter confidencial estan obligades a guardar secret. L'incompliment d'esta obligació determinarà les responsabilitats penals, civils, i administratives previstes per les lleis.

Estes persones no podran prestar declaració ni testimoni, ni publicar, comunicar, exhibir dades o documents confidencials, ni tan sols després d'haver cessat en el servei, excepte exprés permís atorgat per l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes. Si el dit permís no és concedit, la persona afectada mantindrà el deure de secret i quedarà exempta de la responsabilitat que d'això emane.

3. S'exceptuen del deure de secret regulat en este article:

a) Quan l'interessat consenta expressament la difusió, publicació o comunicació de les dades.

b) La publicació de dades agregades amb fins estadístics, o les comunicacions en forma sumària o agregada de manera que els auditors de comptes i societats d'auditoria no puguen ser identificades, d'acord amb la disposició adicional quinta.

c) Les informacions requerides per les autoritats judicials competents o pel Ministeri Fiscal en un procés penal, o en un juí civil.

d) Les informacions que, en el marc dels recursos administratius o jurisdiccionals entaulats sobre resolucions administratives dictades en l'exercici de la competència sancionadora a què es referix l'article 68 siguen requerides per les autoritats administratives o judicials competents.

e) La informació que l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes publique d'acord amb el que disposen els articles 8, 61 i 82.

f) Els resultats de les actuacions de control de qualitat efectuats de manera individualitzada als auditors de comptes i societats d'auditoria, sense que s'incloga identificació de les entitats auditades. Reglamentàriament, es determinarà la forma i el contingut de la dita publicació.

4. No obstant el que disposen els apartats anteriors, les informacions confidencials podran ser subministrades per l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes a les següents persones i entitats per a facilitar el compliment de les seues respectives funcions, les quals estaran, al seu torn, obligades a guardar el deure de secret regulat en este article:

a) Els que siguen designats per resolució judicial.

b) Els que estiguen autoritzats per llei.

c) 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 amb competències d'ordenació i supervisió de les entitats asseguradores.

d) Les autoritats responsables de la lluita contra el blanqueig de capitals i el finançament del terrorisme, així com les comunicacions que es puguen realitzar en virtut del que disposa la secció 3a. del capítol I del títol III de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, General Tributària.

e) Les persones i entitats a què l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes encarregue l'execució de les tasques o comeses en els termes establits en la disposició adicional tercera.

f) Les autoritats competents dels estats membres de la Unió Europea i de tercers països en els termes a què es referixen, respectivament, els articles 63 i 67, així com els col·legis de supervisors en matèria d'auditoria de comptes d'acord amb el que preveu l'article 66.

g) La Comissió d'Organismes Europeus de Supervisió d'Auditors, l'Autoritat Europea de Valors i Mercats, l'Autoritat Bancària Europea, l'Autoritat Europea d'Assegurances i Pensions de Jubilació, la Comissió, el Sistema Europeu de Bancs Centrals, el Banc Central Europeu i la Junta Europea de Riscos Sistèmics en els termes establits en el capítol IV d'este títol.

h) A les comissions d'auditoria de les entitats d'interés públic els informes d'inspecció en la part que corresponga als treballs d'auditoria referents a la respectiva entitat d'interés públic, i als efectes del compliment de les seues competències, previstes en el Reglament (UE) núm. 537/2014, de 16 d'abril de 2014, i en l'article 529 quaterdecies del text refós de la Llei de Societats de Capital, aprovat pel Reial Decret Legislatiu 1/2010, de 2 de juliol.

Article 61. *Transparència i publicitat.*

L'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes haurà de publicar amb periodicitat anual un informe en què s'arreguen, 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.

En relació amb els auditors de comptes i societats d'auditoria que realitzen auditories d'entitats d'interés públic, l'obligació de transparència i publicitat se subjectarà al que estableix l'article 28 del Reglament (UE) núm. 537/2014, de 16 d'abril. Addicionalment, l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes publicarà els resultats i conclusions dels informes de control de qualitat a què es referix l'article 26 de l'esmentat reglament. Esta publicació no inclourà dades identificatives de les entitats auditades els treballs d'auditoria de les quals hagen sigut objecte d'inspecció.

CAPÍTOL III

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

Article 62. *Auditors, societats i la resta d'entitats d'auditoria autoritzats 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 títol:

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 perjuí del que establisquen els acords reguladors que es puguen subscriure 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 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 dels mencionats en els articles 10.3 i 11.5, d'acord amb les dispenses que es despleguen reglamentàriament, segons la declaració i avaluació d'equivalència que realitze la Comissió de la Unió Europea.

CAPÍTOL IV

Cooperació internacional

Article 63. Deure de col·laboració amb els estats membres de la Unió Europea i amb les autoritats europees de supervisió.

1. L'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes col·laborarà amb l'Autoritat Europea de Valors i Mercats, l'Autoritat Bancària Europea, l'Autoritat Europea d'Assegurances i Pensions de Jubilació i 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.

Sense perjudi del que estableix l'article 11.4, en els supòsits en què 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 què es referix el paràgraf 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 deguda, i en cas de no poder subministrar la informació en estes condicions, caldrà comunicar els motius a l'autoritat sol·licitant.

Les autoritats europees de supervisió esmentades en l'apartat anterior, les autoritats competents dels estats membres esmentats, així com l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes hauran d'observar el deure de secret a què es referix l'article 60, de la informació a què hagen tingut accés d'acord amb l'apartat anterior. La dita 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 podrà ser revelada excepte en els supòsits previstos en l'article 60 i quan ho exigisquen el dret de la Unió Europea o nacional.

3. Sense perjudi del que disposen els apartats anteriors, l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes es podrà negar a facilitar la informació a les autoritats competents d'altres estats membres, a realitzar una investigació sol·licitada per estes autoritats, o que el seu personal estiga acompanyat pel personal de les dites autoritats, quan el subministrament d'esta informació o la realització d'esta investigació pugja perjudicar la sobirania, la seguretat o l'orde públic, o s'hagen iniciat davant d'autoritats espanyoles procediments judicials o dictat per les dites autoritats sentència ferma en els dits 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 es porten o s'han dut a terme en el territori d'un altre estat membre activitats contràries a les disposicions nacionals del dit estat membre per les quals s'haja transposat 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 del dit estat membre.

5. En relació amb els auditors o societats d'auditoria que auditen entitats d'interés públic, l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes podrà col·laborar amb les autoritats competents d'un altre estat membre de conformitat amb l'article 31 del Reglament (UE) núm. 537/2014, de 16 d'abril.

Article 64. Comissió d'Òrgans Europeus de Supervisió d'Auditors.

L'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, en la seua condició d'autoritat supervisora en matèria d'auditoria de comptes, cooperarà amb la Comissió d'Òrgans

Europeus de Supervisió d'Auditors, d'acord amb el que estableix el Reglament (UE) núm. 537/2014, de 16 d'abril.

En particular, l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes intercanviarà informació d'acord amb el que estableix el Reglament (UE) núm. 537/2014, de 16 d'abril.

Adicionalment, l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes proporcionarà a la Comissió d'Òrgans Europeus de Supervisió d'Auditors, com a mínim, la informació següent:

a) Amb caràcter anual, informació agregada en relació amb les mesures administratives i sancions imposades en l'exercici de les seues competències de supervisió.

b) Amb caràcter puntual i tan ràpidament com siga possible, sobre les sancions imposades, que hagen guanyat fermesa en via administrativa, a les societats d'auditoria i auditors de comptes que suposen la retirada d'autorització o baixa definitiva en el Registre Oficial d'Auditors de Comptes, així com la suspensió de l'autorització i baixa temporal de fins a cinc anys en el Registre Oficial d'Auditors de Comptes.

c) Amb caràcter puntual i tan ràpidament com siga possible, les sancions imposades de suspensió de fins a tres anys, que hagen guanyat fermesa en via administrativa, als membres d'un òrgan d'administració o gestió d'una entitat d'interés públic per l'incompliment dels deures imposats per esta llei.

Així mateix, l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes cooperarà amb la Comissió d'Òrgans Europeus de Supervisió d'Auditors i les autoritats competents dels estats membres per a convergir en l'aplicació dels requisits relatius a la formació exigits per a exercir l'auditoria i l'accés d'auditors de comptes autoritzats en altres estats membres.

Article 65. Transmissió d'informació al Banc Central Europeu, al Sistema Europeu de Bancs Centrals i a la Junta Europea de Riscos Sistèmics.

L'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes podrà transmetre al Sistema Europeu de Bancs Centrals, al Banc Central Europeu i a la Junta Europea de Riscos Sistèmics la informació necessària per a l'exercici de les seues respectives funcions.

Article 66. Col·legis d'autoritats supervisoras competents en matèria d'auditoria de comptes.

L'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes participarà en els col·legis d'autoritats competents a fi de facilitar la realització de les actuacions arrellegades en els articles 46 i 63 d'esta llei i de l'article 31 del Reglament (UE) núm. 537/2014, de 16 d'abril.

Article 67. Coordinació amb autoritats competents de tercers països.

1. L'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, atenent el principi de reciprocitat, podrà subscriure acords d'intercanvi d'informació amb les autoritats de tercers països, que siguen declarades adequades per la Comissió de la Unió Europea, competents en matèria d'autorització, registre, control de qualitat, investigació i règim disciplinari regulades en esta llei. Els dits 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, que les dites autoritats competents de tercers països puguen utilitzar la dita 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 i que el dit acord no menyscabe la protecció dels interessos comercials de l'entitat auditada, incloent-hi la propietat industrial i intel·lectual.

L'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes notificarà estos acords d'intercanvi d'informació a la Comissió d'Òrgans Europeus de Supervisió d'Auditors i a la Comissió.

En particular, i en els termes en què s'acorde 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 la dita 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 el dit tercer país, així com dels informes d'inspecció o investigació relatius a les dites auditories de comptes.

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 dictat les dites autoritats sentència ferma en els dits procediments sobre els mateixos fets i contra els mateixos auditors i societats d'auditoria o haja adoptat l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes resolucions que hagen guanyat fermesa en relació amb els mateixos fets i contra els mateixos auditors de comptes o societats d'auditoria.

3. En casos excepcionals, l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes podrà permetre l'enviament d'informació directament pels auditors de comptes i societats d'auditoria, inscrits en el Registre Oficial d'Auditors de Comptes, a les autoritats competents d'un tercer país, sempre que s'hagen subscrit acords d'intercanvi d'informació amb les dites autoritats, estes hagen iniciat investigacions en el dit país i prèviament informen raonadament de cada petició a 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 a què es referix l'article 60. Sense perjudi del que dispose el dret de la Unió Europea, la dita informació només podrà ser utilitzada per a l'exercici de les funcions de supervisió regulades en esta llei, així com a les funcions equivalents a estes atribuïdes a les autoritats a què es referix l'apartat 1 d'este article.

5. L'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes podrà divulgar la informació confidencial rebuda de l'autoritat competent d'un tercer país, de conformitat amb el que estableix l'article 37 del Reglament (UE) núm. 537/2014, de 16 d'abril.

6. L'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes exigirà que la informació confidencial que haja comunicat a l'autoritat competent d'un tercer país es divulgue de conformitat amb el que estableix l'article 38 del Reglament (UE) núm. 537/2014, de 16 d'abril.

L'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes col·laborarà amb les autoritats competents o de tercers països, de conformitat amb el que estableix l'article 36 del Reglament (UE) núm. 537/2014, de 16 d'abril.

TÍTOL III

Règim d'infraccions i sancions

Article 68. *Potestat administrativa sancionadora.*

Correspondrà a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes l'exercici de la potestat sancionadora per la comissió d'infraccions tipificades en esta llei, respecte dels subjectes responsables a què es referix l'article 70.1.

Article 69. *Especialitats en matèria de procediment.*

1. La potestat sancionadora a què es referix l'article 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.

2. Es consideraran interessats en els procediments sancionadors tramitats d'acord amb este títol els que siguen identificats en l'acord d'incoació com a presumptament responsables.

3. El denunciador de fets que puguen ser constitutius d'alguna de les infraccions tipificades en esta llei no serà considerat interessat en el procediment que, si és el cas, s'inicie, i l'escrit de denúncia no formarà part de l'expedient, no estant legitimat per a la interposició de recursos o reclamacions en relació amb els resultats de les actuacions prèvies que es puguen haver realitzat, si és el cas, amb anterioritat a l'inici del procediment sancionador, ni de la resolució que pose fi a este.

4. 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.

5. En els termes que es prevegen reglamentàriament, es podrà acordar la tramitació abreviada del procediment sancionador quan en el moment d'iniciar-se l'expedient sancionador es troben en poder de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes tots els elements que permeten formular la proposta de resolució. En este cas, la proposta s'incorporarà a l'acord d'iniciació, que es notificarà a l'interessat; se li indicarà la posada de manifest de l'expedient, i se li concedirà un termini de quinze dies perquè al·legue tot el que considere convenient i presente els documents, justificants i proves que crega oportuns.

6. La responsabilitat civil o penal en què, si és el cas, puguen incórrer els subjectes responsables de les infraccions tipificades en esta llei serà exigible en la forma que establisquen l'article 26 d'esta llei i les altres lleis que regulen aquelles responsabilitats.

7. En l'acord d'incoació o en qualsevol moment posterior es podrà adoptar, com a mesura cautelar i en atenció a les circumstàncies particulars de la presumpta infracció imputada, un requeriment dirigit a l'auditor de comptes o a la societat d'auditoria perquè posen fi a la seua actuació i s'abstinguen de repetir-la.

En cas de finalitzar el procediment amb una resolució sancionadora, referida als fets tinguts en consideració per a formular el requeriment indicat, es farà constar el dit requeriment en la part dispositiva d'esta, sense perjudici que addicionalment s'imposen les sancions previstes.

Article 70. *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 què es referixen els articles 18,19 i 20.
- d) Els subjectes no auditors als quals afecten les prohibicions establides en els articles 23 i 31, i la resta de persones o entitats a què es referixen les actuacions previstes en l'article 46.1.

2. No es considerarà sancionable l'incompliment de les normes d'auditoria que derive d'una discrepància jurídica o tècnica raonablement justificada en la seua interpretació o aplicació. A este efecte, 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 firmant de

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 71. *Infraccions.*

Les infraccions comeses pels subjectes a què es referix l'article 70.1 es classificaran en molt greus, greus i lleus.

Article 72. *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 hi haja hagut dol o negligència especialment greu i inexcusable.

b) L'incompliment del que disposen els articles 4.1, 4.2 i 5.1 del Reglament (UE) 537/2014, de 16 d'abril, o els articles 14 a 20, 25 i 39, en relació amb el deure d'independència, sempre que hi haja hagut dol o negligència especialment greu; de l'obligació de duració màxima de contractació exigida en l'article 40.1; o de les limitacions d'honoraris previstos en l'article 41.1 i 2.

c) La negativa o resistència pels auditors de comptes o societats d'auditoria a l'exercici de les competències de control o disciplina de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes o la falta de remissió al dit 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 el capítol I del títol II d'esta llei.

d) L'incompliment del deure de secret establert en l'article 31.

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 els articles 77, paràgraf segon, i 78.1.

g) L'incompliment del deure de conservació i custòdia establert en l'article 30, llevat que concórreguen causes de força major no imputables a l'auditor de comptes o a la societat d'auditoria.

h) La no-emissió de l'informe d'auditoria de comptes d'una entitat d'interés públic, per causes imputables a l'auditor de comptes o a la societat d'auditoria, incloent-hi el cas en què no concorregueren les circumstàncies requerides en l'article 5.2 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'eixe 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 la societat d'auditoria.

i) La no-emissió o entrega en termini de l'informe addicional per a la Comissió d'Auditoria de les entitats d'interés públic, o l'entrega amb un contingut substancialment incorrecte o incomplet, sempre que hi haja hagut requeriment de la Comissió d'Auditoria.

j) La realització de treballs d'auditoria de comptes sense estar inscrit com a exercent en el Registre Oficial d'Auditors de Comptes o sense tindre prestada fiança suficient.

k) La firma d'un informe d'auditoria en nom d'una societat d'auditoria, per un auditor de comptes que no estiga expressament designat per la dita societat per a realitzar-lo.

Article 73. *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 què no concorreguen les circumstàncies requerides en l'article 5.2 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 la societat d'auditoria.

b) L'incompliment de les normes d'auditoria que pugua 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 4.1, 4.2 i 5.1 del Reglament (UE) núm. 537/2014, de 16 d'abril, o els articles 14 a 20, 25 i 39, en relació amb el deure d'independència, sempre que no hi haja hagut dol o negligència especialment greu, així com dels articles 22 a 24, 40.2 i 40.3.

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 establits per a això, o la remissió de la dita 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 addicional sèptima; o l'emissió de l'informe o comunicació a què es referix la dita disposició que continga informació substancialment incorrecta o incompleta; o l'incompliment de l'obligació de comunicació a les autoritats nacionals supervidores de les entitats d'interés públic exigida en l'article 38 d'esta llei.

g) L'emissió d'un informe, identificant-se 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) L'incompliment del que estableix l'article 15, en relació amb la identificació d'amenaques i les mesures de salvaguarda aplicades, quan estes siguen insuficients o no s'hagen establits.

i) La falta de compliment en termini dels requeriments formulats en el control de qualitat a què es referix l'article 54 o falta substancial del compliment en termini dels dits requeriments.

j) L'incompliment de l'obligació de publicar l'informe anual de transparència; de l'obligació de comunicar i justificar les raons de no incloure informació sobre la identificació d'entitats d'interés públic; o quan l'informe publicat continga informació substancialment incorrecta o incompleta, d'acord amb el contingut previst en l'article 37, sempre que haja transcorregut un mes des de la finalització del termini previst per a això.

k) La negativa o resistència per part dels subjectes no auditors a què es referixen els articles 19, 20 i 48.1, a l'exercici de les competències de control o disciplina de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes o la falta de remissió al dit organisme de tota la informació o documents que siguen requerits en l'exercici de les dites competències, d'acord amb el que estableix el capítol I del títol II.

l) La inexistència o falta substancial d'aplicació de sistemes de control de qualitat interns per part dels auditors de comptes o societats d'auditoria; l'incompliment de l'obligació de portar els registres establits en els articles 28, 29, 42 i 43 respecte de l'organització interna de l'auditor o la seua administració substancialment incompleta o incorrecta; o la falta de realització de la revisió de control de qualitat a què es referix l'article 8 del Reglament (UE) núm. 537/2014, de 16 d'abril, abans d'emetre's l'informe 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 exercents o societats d'auditoria, quan hagen continuat exercint la seua activitat.

n) L'incompliment del que disposa l'article 8.7 quant al seguiment de formació continuada.

n) L'incompliment de l'obligació de permetre a l'auditor de comptes o societat auditora successora, en 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 cas d'auditoria de comptes consolidats, l'accés a la documentació relacionada amb l'entitat auditada o amb les entitats consolidades, respectivament.

ñ) La no-emissió o entrega en termini a la Comissió d'Auditoria de l'informe adicional previst per l'article 36, o l'entrega amb un contingut substancialment incorrecte o incomplet.

Article 74. *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 articles 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 establits per a això, sempre que no hagen transcorregut tres mesos des de la finalització d'estos terminis.

Article 75. *Sancions per infraccions comeses per auditors de comptes individuals.*

Quan es tracte d'infraccions comeses per un auditor individual s'aplicarà a l'infractor el següent règim de sancions:

1. Per la comissió d'infraccions molt greus s'imposarà a l'infractor una de les sancions següents:

a) Revocació 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 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 què s'haja comés la infracció, sense que puga, en cap cas, ser inferior a 6.001 euros, ni superior a 18.000 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 d'auditoria concret, s'imposarà a l'auditor una sanció de multa d'un import mínim de 6.001 euros i màxim de 18.000 euros.

Per la comissió de la infracció greu prevista en l'article 73.d) s'imposarà a l'auditor de comptes a títol individual, en tot cas, la retirada de l'autorització i baixa en el Registre Oficial d'Auditors de Comptes quan en els últims cinc anys haja sigut imposada una sanció ferma en via administrativa pel mateix tipus d'infracció.

3. Per la comissió d'infraccions lleus s'imposarà a l'infractor una de les sancions següents:

a) Multa per import de fins a 6.000 euros.

b) Amonestació privada.

Article 76. Sancions per infraccions comeses per societats d'auditoria.

Quan es tracte d'infraccions comeses per societats d'auditoria s'aplicarà el següent règim de sancions:

1. 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 declarat davant de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes amb anterioritat a la imposició de la sanció, sense que la sanció resultant pugua ser inferior a 24.000 euros.

2. 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 la dita 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.

3. 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 declarat davant de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes amb anterioritat a la imposició de la sanció, sense que la sanció resultant pugua ser inferior a 12.000 euros.

Per la comissió de la infracció greu prevista en l'article 73.d) s'imposarà a la societat d'auditoria, en tot cas, la retirada de l'autorització i baixa en el Registre Oficial d'Auditors de Comptes quan en els últims cinc anys haja sigut imposada una sanció ferma en via administrativa pel mateix tipus d'infracció.

Per la comissió de la infracció greu prevista en l'article 73.11) s'imposarà a la societat auditora la suspensió o retirada de l'autorització i 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.

4. A l'auditor de comptes, designat a este efecte, que firme en nom d'una societat d'auditoria coresponsable de la infracció greu comesa per la dita 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.

5. 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.

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

Article 77. Sancions per infraccions comeses per auditors de comptes i societats d'auditoria en relació amb entitats d'interés públic.

Quan la imposició d'una sanció de multa siga conseqüència d'un treball d'auditoria de comptes en relació amb una entitat d'interés públic o de l'incompliment d'obligacions

imposades als que són auditors d'entitats d'interés públic, es podrà incrementar fins a un 20% la quantia de la sanció que correspondria aplicar, amb caràcter general, d'acord amb els articles 75 i 76. Els imports mínims i màxims s'incrementaran en la mateixa proporció.

En cas que siga procedent imposar les sancions consistents en multes, addicionalment, es podrà imposar a la societat d'auditoria i als auditors de comptes responsables de la infracció la suspensió per a realitzar auditories de comptes d'entitats d'interés públic per un termini de fins a 2 anys en el cas d'infraccions greus i de fins a 5 anys en el cas d'infraccions molt greus. El dit termini començarà a comptar-se a partir de l'inici de l'exercici següent a aquell en què la sanció adquirisca fermesa en via administrativa.

Article 78. *Altres sancions addicionals.*

1. 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, la dita sanció comportarà la prohibició a l'auditor de comptes individuals o a la societat d'auditoria i als auditors principals responsables del treball 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 adquirisca fermesa en via administrativa.

2. Addicionalment a les sancions imposades per infraccions molt greus o greus consistents en retirades o suspensions de l'autorització i baixes definitives o provisionals en el Registre Oficial d'Auditors de Comptes, s'imposarà als subjectes infractors la sanció d'inhabilitació per a exercir càrrecs d'administrador en societats d'auditoria pel mateix període pel qual s'imposen aquelles.

3. En cas que en relació amb el treball d'auditoria realitzat s'haja comés una infracció molt greu o greu, incloent-hi, en tot cas, que siga realitzat per qui no estiga habilitat per a això, la resolució sancionadora contindrà, en la seua part dispositiva, una declaració que pose de manifest l'incompliment en l'informe d'auditoria emés, dels requisits de l'informe d'auditoria establits en l'article 5.

En cas que l'auditoria s'haja realitzat a una entitat d'interés públic, es farà referència expressa a l'incompliment dels requisits establits en l'article 10 del Reglament (UE) núm. 537/2014, de 16 d'abril, i en l'article 35.

Article 79. *Sancions per infraccions comeses per subjectes no auditors.*

En el supòsit d'infraccions comeses per subjectes no auditors, s'aplicaran les regles següents:

a) Per la infracció molt greu prevista en l'article 72.b), per incompliment de la prohibició establida en l'article 39.2.d), se'ls imposarà la multa per import mínim de 26.000 euros i màxim de 54.000 euros. En este cas no es considerarà responsable la societat d'auditoria pel mencionat incompliment, sense perjudi de la seua obligació de no realitzar l'auditoria a què es referix l'article 23.

b) Per la infracció molt greu prevista en l'article 72.d), per incompliment del deure de guardar secret establít en l'article 31, s'imposarà una multa per import mínim de 18.000 euros i màxim de 36.000 euros.

c) Per la infracció molt greu prevista en l'article 72.j), per realitzar treballs d'auditoria de comptes sense estar inscrit com a exercent en el Registre Oficial d'Auditors de Comptes o sense tindre prestada fiança suficient, s'imposarà una multa per import mínim de 30.000 euros i màxim de 60.000 euros.

d) Per la infracció greu prevista en l'article 73.c), per incompliment de la prohibició establida en l'article 23, se'ls imposarà la multa per import mínim de 6.000 euros i màxim de 48.000 euros. En este cas no es considerarà responsable la societat d'auditoria pel mencionat incompliment, sense perjudi de la seua obligació de no realitzar l'auditoria a què es referix l'esmentat article 23.

e) Per la infracció greu, prevista en l'article 73.k), per negativa o resistència, s'imposarà una multa per import mínim de 12.000 euros i màxim de 18.000 euros.

En el supòsit d'infraccions previstes en l'article 73.k) comeses per les entitats auditades o vinculades, s'imposarà una multa per import mínim de 12.000 euros i màxim de 36.000 euros.

En cas de tractar-se d'entitats d'interés públic, s'imposarà una multa per import mínim de 36.000 euros i màxim de 72.000 euros.

Article 80. *Determinació de la sanció.*

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

- a) La naturalesa i importància de la infracció.
- b) La gravetat del perjudici o dany causat o que poguera 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 seua 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.

2. Quan en els últims cinc anys haja sigut imposada una sanció que haja aconseguit fermesa en via administrativa pel mateix tipus d'infracció, s'imposaran les sancions previstes en els articles 75 a 79 en la seua mitat superior, excepte el que s'ha establert en relació amb la comissió de la infracció greu prevista en l'article 73.d).

Article 81. *Executivitat de les resolucions.*

Les resolucions per mitjà de les quals s'imposen qualsevol de les sancions enumerades en este títol només seran executives quan hagen guanyat fermesa en via administrativa.

Article 82. *Publicitat de les sancions.*

1. La part dispositiva de les resolucions sancionadores que siguen executives es publicarà en el «Butlletí de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes», i s'inscriurà en el Registre Oficial d'Auditors de Comptes. S'exceptuen les sancions d'amonestació privada.

Quan es recórrega contra les sancions en la via contenciosa administrativa, es farà constar la dita circumstància en el Registre Oficial d'Auditors de Comptes i, sempre que siga possible, s'indicarà l'estat de tramitació del recurs i el resultat.

2. Es podrà accedir a la informació descrita en l'apartat anterior a través de la pàgina web de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.

3. Les sancions per infraccions comeses en relació amb treballs i informes d'auditoria d'entitats d'interés públic es publicaran en el «Boletín Oficial del Estado» una vegada que hagen guanyat fermesa en via administrativa.

Les sancions de separació i d'inhabilitació es faran constar, a més, en el Registre Mercantil, una vegada que hagen guanyat fermesa en via administrativa.

4. En la publicació de les sancions s'inclourà informació sobre el tipus i la naturalesa de la infracció i la identitat de la persona física o jurídica sobre la qual recaiga la sanció.

5. Excepcionalment, es podran inscriure en el Registre Oficial d'Auditors de Comptes amb caràcter confidencial, sense haver sigut publicades, les sancions que hagen guanyat fermesa en via administrativa, en aquells casos en què, a més del que disposa la legislació aplicable concórrega alguna de les circumstàncies següents:

- a) Que la publicació de la sanció pugua posar en perill l'estabilitat dels mercats financers o una investigació penal en curs.
- b) Que la publicació de la sanció pugua causar un perjudici desproporcionat a les institucions o persones afectades en relació amb les que s'haja comés la infracció.

L'exclusió de la publicació de la sanció podrà acordar-la motivadament el ministre d'Economia i Competitivitat, a petició dels interessats, en resoldre el recurs d'alçada que si és el cas s'haja interposat.

Article 83. *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 a complir-los.

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 els mateixos socis o els mateixos partícips 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 què 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 es continue amb 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 es puguen imposar als successors a què es referix este article, i es podran entendre les actuacions amb qualsevol d'ells. El mateix s'entendrà quan la responsabilitat no estiga encara declarada en el moment de produir-se l'extinció de la personalitat jurídica.

Article 84. *Obligació de conservació de la documentació.*

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 referent a aquelles auditories de comptes que hagen realitzat i que siguen objecte d'una acció de responsabilitat civil.

Article 85. *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 es reprendrà el termini si l'expedient roman 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 86. *Prescripció de les sancions.*

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

2. El termini de prescripció començarà a comptar-se des de l'endemà d'aquell en què adquirisca ferma la resolució per la qual s'imposa la sanció, i es reprendrà el termini si l'expedient roman paralitzat durant més de sis mesos per causa no imputable a l'auditor de comptes o societat d'auditoria de comptes subjectes al procediment.

TÍTOL IV

Taxes de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes

Article 87. *Taxa de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes pel control i la supervisió de l'activitat de l'auditoria de comptes.*

1. La taxa de control i supervisió de l'activitat d'auditoria de comptes es regirà per esta llei i per les altres fonts normatives a què 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.

2. Constituïx el fet imposable d'esta taxa, l'exercici de les competències de control de l'activitat d'auditoria de comptes per part de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes a què es referix el capítol I del títol II, en relació amb l'emissió d'informes d'auditoria de comptes.

3. Esta taxa es meritara l'últim dia de cada trimestre natural, en relació als informes d'auditoria emesos en cada trimestre.

4. Seran subjectes passius d'esta taxa els auditors de comptes i les 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.

5. La quota tributària d'esta taxa consistirà en una quantitat fixa de 123,40 euros per cada informe d'auditoria de comptes emés sobre una entitat que no siga d'interés públic, i de 246,90 euros en cas que els honoraris facturats per l'informe d'auditoria de comptes emés siga superior a 30.000 euros.

La quota tributària d'esta taxa consistirà en una quantitat fixa de 246,90 euros per cada informe d'auditoria de comptes emés sobre una entitat d'interés públic, i de 493,80 euros en cas que els honoraris facturats per l'informe d'auditoria de comptes emés sobre una entitat d'este tipus siga superior a 30.000 euros.

6. La gestió i recaptació en període voluntari d'esta taxa 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 l'obligació per als subjectes passius d'autoliquidació i ingrés del corresponent import.

8. Els ingressos derivats de la taxa a què 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 què es referix l'apartat 5 d'este article es podran modificar per la llei de pressupostos generals de l'Estat de cada any.

Article 88. *Taxa de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes per l'expedició de certificats o documents a instància de part i per les inscripcions i anotacions en el Registre Oficial d'Auditors de Comptes.*

1. Es crea la taxa per expedició de certificats o documents a instància de part, així com per les inscripcions i anotacions en el Registre Oficial d'Auditors de Comptes. La dita taxa es regirà per esta llei i per les altres fonts normatives a què 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 d'organització i manteniment del Registre Oficial d'Auditors de Comptes a què es referix l'article 8.

2. Constituïx el fet imposable d'esta taxa l'exercici de les competències de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes a què es referix l'article 6.2 de l'Estatut i l'estructura orgànica de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, aprovat pel Reial Decret 302/1989, de 17 de novembre, pel que fa a l'expedició de certificats o documents a instància de part i a les inscripcions i anotacions en el Registre Oficial d'Auditors de Comptes.

3. Esta taxa es meritara el mateix dia de la sol·licitud a instància de part de l'expedició de certificats o documents i de la comunicació per part de l'interessat de l'acte inscripcionable al Registre Oficial d'Auditors de Comptes.

4. Seran subjectes passius d'esta taxa les persones que sol·liciten a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes les actuacions que constituïxen el fet imposable d'esta taxa.

5. La quota tributària d'esta taxa consistirà en una quantitat fixa per cada expedició de certificats o documents a instància de part i per les inscripcions i anotacions en el dit Registre. La dita quantitat serà de:

- a) Inscripció d'un auditor en el Registre Oficial d'Auditors de Comptes: 75 euros.
- b) Canvi de situació: 75 euros.
- c) Modificació de dades que consten en el Registre Oficial d'Auditors de Comptes d'auditors: 75 euros.
- d) Inscripció d'una societat d'auditoria en el Registre Oficial d'Auditors de Comptes: una quantitat fixa de 100 euros, més 48 euros per conseller/administrador.
- e) Modificació de dades que consten en el Registre Oficial d'Auditors de Comptes de les societats d'auditoria: 75 euros.
- f) Emissió de certificats d'inscripció en el Registre Oficial d'Auditors de Comptes tant a auditors com a societats d'auditoria: 24 euros.

6. La gestió i recaptació en període voluntari d'esta taxa 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 l'obligació per als subjectes passius d'autoliquidació i ingressos del corresponent import.

8. Els ingressos derivats de la taxa a què 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 l'exercici de les competències d'organització i manteniment del Registre Oficial d'Auditors de Comptes.

9. Les quanties de la taxa a què es referix l'apartat 5 d'este article podran ser modificades per la llei de pressupostos generals de l'Estat de cada any.

TÍTOL V

Protecció de dades personals

Article 89. *Protecció de dades personals.*

L'accés a les informacions i dades requerides per l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes en l'exercici de les seues funcions de supervisió es realitza de conformitat amb l'article 11.2.a) de la Llei Orgànica 15/1999, de 13 de desembre, de Protecció de Dades de Caràcter Personal.

L'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes aplicarà la normativa vigent sobre protecció de dades al tractament de les dades de caràcter personal intercanviades en l'àmbit de cooperació comunitària i amb tercers països.

El tractament de les dades de caràcter personal del denunciant es realitzarà de conformitat amb la Llei Orgànica 15/1999, de 13 de desembre, de Protecció de Dades de Caràcter Personal.

Disposició addicional primera. *Auditoria obligatòria.*

1. Sense perjudi d'allò que s'ha establert en altres disposicions, s'hauran de sotmetre en tot cas a l'auditoria de comptes prevista en l'article 1.2 d'esta llei, les entitats, siga quina siga la seua naturalesa jurídica, en les quals concórrega alguna de les circumstàncies següents:

- a) Que emeten valors admesos a negociació en mercats secundaris oficials de valors o sistemes multilaterals de negociació.
- b) Que emeten obligacions en oferta pública.
- c) Que es dediquen de manera habitual a la intermediació financera, i, en tot cas, les entitats de crèdit, les empreses de serveis 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 Borses, 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 per 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 o ajudes, que realitzen obres, prestacions, serveis o que subministren béns a l'Estat i a la resta d'organismes públics dins dels límits que reglamentàriament fixe el Govern per mitjà d'un reial decret.
- f) Les altres entitats que superen els límits que reglamentàriament fixe el Govern per mitjà d'un reial decret. Els dits límits es referiran, almenys, a la xifra de negocis, a l'import total de l'actiu segons balanç i al nombre anual mitjà d'empleats, i s'aplicaran, tots o cada un d'estos, segons ho 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 dites 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 a Espanya d'entitats de crèdit estrangeres, quan no hagen de presentar comptes anuals de la seua activitat a Espanya, hauran de sotmetre a auditoria la informació econòmica financera que amb caràcter anual hagen de fer pública, i la que amb caràcter reservat remeten al Banc d'Espanya, de conformitat amb el marc normatiu comptable que hi siga aplicable.

Disposició addicional segona. *Auditoria en entitats del sector públic.*

1. 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 òrgans de control de les administracions públiques en l'exercici de les seues competències, que es continuaran regint per la seua legislació específica.

2. Els treballs d'auditoria sobre comptes anuals o altres estats financers o documents comptables d'entitats que formen part del sector públic estatal, autonòmic o local i es troben atribuïts legalment als òrgans públics de control de la gestió economicofinancera del sector públic en l'exercici de les seues competències, es regixen per les seues normes específiques. No és aplicable als dits treballs el que estableix la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes.

Els treballs de col·laboració que poden realitzar els auditors de comptes o les societats d'auditoria inscrits en el Registre Oficial d'Auditors, en virtut de contractes subscrits pels òrgans públics de control a què es referix l'apartat 1, i en execució de la planificació anual d'auditories dels dits òrgans, es regiran per la seua legislació específica i no hi serà aplicable el que estableix esta llei.

Els informes a què es referix este apartat, que puguen emetre auditors de comptes o societats d'auditoria sobre entitats públiques, no es podran identificar com d'auditoria de comptes, ni la redacció o la presentació podran generar confusió respecte a la seua naturalesa com a treball d'auditoria de comptes.

3. No obstant l'apartat anterior, en els casos en què en els contractes subscrits entre els òrgans públics de control i els auditors de comptes inscrits en el Registre Oficial d'Auditors de Comptes s'inclouga, junt amb la col·laboració en la realització de l'auditoria pública, l'emissió d'un informe d'auditoria de comptes dels previstos en l'article 1 d'esta llei, destinat a atendre determinades exigències previstes en normes sectorials o per altres raons d'índole mercantil o financera, com ara la concurrència a licitacions internacionals o per a obtindre recursos en mercats financers, l'informe d'auditoria se sotmetrà al que disposa la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes.

S'exceptuen del que disposa este apartat els informes relatius a comptes o a estats que es formulen d'acord amb la normativa comptable del sector públic o que els treballs d'auditoria es realitzen d'acord amb les normes d'auditoria aplicables del sector públic.

4. Els treballs d'auditoria de comptes realitzats per un auditor de comptes o una societat d'auditoria, inscrits en el Registre Oficial d'Auditors de Comptes, sobre els comptes anuals o estats financers o altres documents comptables d'entitats integrants del sector públic estatal, autonòmic o local que, d'acord amb la seua normativa d'aplicació, es troben obligats legalment a sotmetre els seus comptes anuals a l'auditoria de comptes prevista en l'article 1 d'esta llei, estan subjectes al que disposa la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes, sempre que els dits comptes o estats no es formulen d'acord amb la normativa comptable del sector públic o els treballs d'auditoria no es realitzen d'acord amb les normes d'auditoria aplicables del sector públic. En particular, estan subjectes a la dita normativa reguladora de l'activitat d'auditoria els treballs d'auditoria realitzats per un auditor de comptes o una societat d'auditoria inscrits en el Registre Oficial d'Auditors de Comptes sobre els comptes anuals de les societats mercantils que pertanyen al mencionat sector públic subjectes a l'obligació de sotmetre els seus comptes anuals a auditoria, d'acord amb la normativa mercantil.

5. En els supòsits de comptes anuals o altres estats financers consolidats en els quals la societat dominant siga una entitat pública empresarial o una altra entitat de dret públic i les societats dominades puguen ser societats mercantils, quan l'auditoria d'estos comptes anuals la realitzen els òrgans públics de control de la gestió economicofinancera del sector públic, en la realització de la dita funció no serà d'aplicació el que disposa l'article 7 d'esta llei, i es regirà per la normativa específica del sector públic.

Disposició addicional tercera. *Comissió d'auditoria d'entitats d'interés públic.*

1. Les entitats d'interés públic la normativa de les quals no ho exigisca, hauran de tindre una comissió d'auditoria amb la composició i les funcions previstes en l'article 529 quaterdecies del text refós de la Llei de Societats de Capital, aprovat pel Reial Decret Legislatiu 1/2010, de 2 de juliol.

2. En les entitats a què es referix l'apartat 1 que disposen d'un òrgan amb funcions equivalents a les de la comissió d'auditoria, que s'hagen establert i operen d'acord amb la seua normativa aplicable, les funcions de la comissió d'auditoria seran assumides per l'esmentat òrgan. Les dites entitats hauran de fer públic en la seua pàgina web l'òrgan encarregat d'eixes funcions i la seua composició.

En les caixes d'estalvis, les funcions de la comissió d'auditoria podran ser assumides per la comissió de control.

3. No obstant el que disposa l'apartat 1, no estaran obligades a tindre una comissió d'auditoria:

a) Les entitats d'interés públic l'única activitat de les quals consistisca a actuar com a emissor de valors garantits per actius, segons es definixen els dits valors en l'article 2, punt 5, del Reglament (CE) núm. 809/2004, de la Comissió.

b) Les entitats d'interés públic previstes en l'article 3.5.b) que siguen xicotetes i mitjanes, sempre que les seues funcions siguen assumides per l'òrgan d'administració. Quan l'òrgan d'administració exercisca les funcions de la comissió d'auditoria i el seu president tinga atribuïdes funcions executives, este no podrà exercir les funcions que legalment o estatutàriament li corresponguen en la seua condició d'això.

c) Les entitats d'interés públic previstes en l'article 3.5.b) a les quals la normativa comunitària permeta exonerar d'este requisit i així es determine reglamentàriament.

d) Les entitats d'interés públic que siguen dependents, d'acord amb el que preveu l'article 42 del Codi de Comerç, d'altres entitats d'interés públic, sempre que hi concórreguen els requisits següents:

1r. Que les entitats dependents estiguen íntegrament participades per l'entitat dominant.

2n. Que l'administració de les entitats dependents no s'atribuísca a un consell d'administració.

3r. Que la comissió d'auditoria de l'entitat dominant assumisca també, en l'àmbit de les dependents a què es referix este apartat, les funcions pròpies d'esta comissió i qualssevol altres que se li puguen atribuir.

Les entitats d'interés públic a què es referix este apartat faran públics en la seua pàgina web els motius pels quals consideren que no és adequat disposar d'una comissió d'auditoria o d'un òrgan d'administració o supervisió encarregat de realitzar les funcions de la comissió d'auditoria.

4. Quedaran exemptes del compliment del requisit d'independència exigít a la comissió d'auditoria pels apartats 1 i 2 de l'article 529 quaterdecies del text refós de la Llei de Societats de Capital, aprovat pel Reial Decret Legislatiu 1/2010, de 2 de juliol, les entitats que reunisquen els requisits següents:

a) Que es tracte d'entitats d'interés públic de les previstes en l'article 3.5.b) i tinguen obligació de tindre comissió d'auditoria.

b) Que els membres de la comissió d'auditoria ho siguen, al seu torn, del seu òrgan d'administració.

c) Que la seua normativa específica no exigisca la presència de consellers independents en l'òrgan d'administració.

5. Les entitats d'interés públic a què es referixen els apartats 2 a 4 anteriors comunicaran les circumstàncies arreplegades en estos a les autoritats supervisoras nacionals de les dites entitats. La dita comunicació es realitzarà en el termini d'un mes a comptar des que es va adoptar l'acord societari corresponent.

6. El que establixen les funcions previstes en les lletres d) a g) de l'article 529 quaterdecies, apartat 4, del text refós de la Llei de Societats de Capital, s'entendran sense perjuí de les competències atribuïdes a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes en la normativa reguladora de l'auditoria de comptes en relació amb l'observança del deure d'independència.

7. La supervisió del compliment del que establix esta disposició adicional correspon a la Comissió Nacional del Mercat de Valors, de conformitat amb el que disposa el títol VIII de la Llei 24/1988, de 28 de juliol, del Mercat de Valors. Esta competència s'entén sense perjuí de la que té l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes en matèria de supervisió de l'activitat d'auditoria de comptes.

Amb caràcter puntual, i tan ràpidament com siga possible, la Comissió Nacional del Mercat de Valors facilitarà a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, perquè la

remeta a la Comissió d'Òrgans Europeus de Supervisió d'Auditors, la informació corresponent a les sancions, si és el cas, imposades que hagen sigut fermes en via administrativa als membres de la comissió d'auditoria a què es referix esta disposició adicional.

Disposició adicional quarta. *Col·laboració de la Comissió Nacional dels Mercats i la Competència en l'execució de competències en relació amb el mercat d'auditoria de comptes.*

1. Per a l'exercici de les competències a què es referix l'article 46.2.e) d'esta llei, l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes podrà sol·licitar la col·laboració de la Comissió Nacional dels Mercats i la Competència, en particular, per a l'elaboració d'un informe anual en què es reflectisca, com a mínim:

- a) L'evolució del mercat de serveis d'auditoria legal prestat a entitats d'interés públic, i del funcionament de les comissions d'auditoria.
- b) Les principals operacions que hagen ocorregut en el sector, que puguen afectar el nivell de concentració del mercat i la disponibilitat o la prestació de serveis d'auditoria en moments o sectors determinats.
- c) Els riscos identificats, i en particular la identificació dels riscos derivats d'una incidència elevada de fallades de qualitat d'un auditor legal o d'una societat d'auditoria, i les mesures que calga prendre per a mitigar-los.

2. La Comissió Nacional dels Mercats i la Competència i l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes intercanviaran la informació oportuna a efectes del compliment de les seues competències respectives. En particular, l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes informarà la Comissió Nacional dels Mercats i la Competència dels fets, conductes o pràctiques de què puga sospitar o deduir que hi ha indicis de pràctiques contràries a les normes de competència establides en la Llei 3/2013, de 4 de juny, de creació de la Comissió Nacional dels Mercats i la Competència.

3. Les autoritats competents i les persones que treballen o hagen treballat en el compliment del que preveu esta disposició hauran d'observar el deure de secret establert en l'article 60, sense perjudi de les excepcions legals previstes, i en la Llei 3/2013, de 4 de juny, de creació de la Comissió Nacional dels Mercats i la Competència.

Disposició adicional quinta. *Informe sobre l'evolució del mercat.*

Abans del 17 de juny de 2016, i cada tres anys com a mínim a partir de la dita data, l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes i la Xarxa Europea de Competència elaboraran un informe sobre l'evolució del mercat de serveis d'auditoria legal prestats a entitats d'interés públic i el presentaran a la Comissió d'Organismes Europeus de Supervisió d'Auditors, a l'Autoritat Europea de Valors i Mercats, a l'Autoritat Bancària Europea, a l'Autoritat Europea d'Assegurances i Pensions de Jubilació i a la Comissió.

Disposició adicional sexta. *Societats d'auditoria.*

Les societats d'auditoria hauran de realitzar les corresponents modificacions per a adaptar-se a allò que s'ha exigit en l'article 11 en el termini d'un any des de la data de publicació d'esta llei en el «Boletín Oficial del Estado».

En cas que les societats d'auditoria no s'hagen modificat abans de la dita data, l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes procedirà a donar-los de baixa d'ofici del Registre Oficial d'Auditors de Comptes.

Disposició adicional setíma. *Mecanismes de coordinació amb òrgans o institucions públics amb competències de control o d'inspecció.*

Adicionalment al que estableix l'article 38 d'esta llei, quan per disposicions amb rang de llei s'atribuïsquen a òrgans o institucions públics competències de control o d'inspecció sobre entitats que se sotmeten a auditoria de comptes, el Govern, mitjançant un reial

decret, establirà els sistemes, les normes i els procediments que facen possible la seua adequada coordinació, a l'efecte de demanar dels auditors de comptes i societats d'auditoria tota la informació que calga per a l'exercici de les mencionades competències.

Els auditors dels comptes anuals de les entitats diferents de les d'interés públic 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 públics competents segons siga procedent, qualsevol fet o decisió sobre l'entitat o institució auditada del qual 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 la dita remissió, haurà d'enviar directament l'informe a les esmentades autoritats.

Adicionalment, els auditors de comptes de les entitats dominades que estiguen sotmeses al règim de supervisió, a més d'informar-ne les autoritats supervisores competents, segons s'establix en el paràgraf primer, també n'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 un incompliment del deure de secret establert en l'article 31 d'esta llei, o del que puga ser exigible contractualment als auditors de comptes, ni implicarà per a estos cap tipus de responsabilitat.

Disposició addicional octava. *Comunicacions electròniques.*

Els auditors de comptes i societats d'auditoria tindran l'obligació d'habilitar, en el termini que es fixe per a això, els mitjans tècnics requerits per l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes per a l'eficàcia dels seus sistemes de notificació electrònica, de conformitat amb allò que disposa l'article 27.6 de la Llei 11/2007, de 22 de juny, d'Accés Electrònic dels Ciutadans als Servicis Públics.

Disposició addicional novena. *Col·laboració amb la Direcció General dels Registres i del Notariat.*

1. La Direcció General dels Registres i del Notariat remetrà a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, en els mesos de setembre i març, una relació de les societats i la resta d'entitats inscrites en els registres mercantils corresponents que hagen presentat en els sis mesos anteriors, per a depositar-los-hi, els comptes anuals acompanyats de l'informe d'auditoria, amb especificació de les dades identificatives de l'auditor de comptes o societat d'auditoria, així com del període de nomenament. A estos efectes, els registradors mercantils hauran de remetre l'esmentada informació corresponent al registre a la Direcció General dels Registres i del Notariat en el mes anterior als assenyalats en el paràgraf precedent.

2. Abans d'inscriure el nomenament d'auditor en el registre mercantil, el registrador haurà de verificar que l'auditor de comptes o la societat d'auditoria es troben inscrits en el Registre Oficial d'Auditors de Comptes en la situació d'exercent i no estiguen en situació que els impedisca realitzar l'auditoria.

Disposició addicional deu. *Informació dels pagaments efectuats a les administracions públiques.*

Primer. Obligació de publicar informació sobre els pagaments efectuats a les administracions públiques.

1. Les empreses actives en les indústries extractiva o de l'explotació fustera de boscos primaris en què concórreguen les circumstàncies dels apartats següents, estaran obligades a l'elaboració i publicació d'un informe anual sobre els pagaments realitzats a les administracions públiques.

S'entendran com a empreses actives en les indústries extractives, les empreses que realitzen qualsevol activitat que comporte l'exploració, la prospecció, el descobriment, el desenvolupament i l'extracció de minerals, petroli, depòsits de gas natural o altres materials en el camp de les activitats econòmiques enumerades en la secció B, divisions 05 a 08, de l'annex I, així com les activitats a què s'al·ludix en la secció A, divisió 02, grup 02.2 de l'annex I del Reglament (CE) núm. 1893/2006, del Parlament Europeu i del Consell, de 20 de desembre de 2006, pel qual s'establix la nomenclatura estadística d'activitats econòmiques NACE en la versió vigent en cada moment, respectivament.

S'entén per bosc primari als efectes del que disposa esta disposició, la muntanya regenerada de manera natural, composta d'espècies natives i en la qual no hi ha indicis evidents d'activitats humanes i on els processos ecològics no han sigut alterats de manera significativa.

Per la seua banda, Administració pública serà qualsevol autoritat nacional, regional o local d'un estat, incloent-hi els departaments, agències o societats subjectes al control d'estes autoritats, d'acord amb el que disposa l'article 42 del Codi de Comerç.

2. No obstant això, l'obligació a què es referix l'apartat anterior únicament aplicarà a aquelles empreses que complisquen alguna de les circumstàncies següents i que no siguen eximides a tenor de l'apartat quart:

a) Que siga una empresa gran, considerant com a tal a estos exclusius efectes aquella que, en la data de tancament de balanç, sobrepassa, almenys, els límits numèrics de dos dels tres criteris següents:

- i. Que el total de les partides de l'actiu del balanç supere els vint milions d'euros.
- ii. Que l'import net de la seua xifra anual de negocis supere els quaranta milions d'euros.
- iii. Que el nombre mitjà de treballadors empleats durant l'exercici siga superior a dos-cents cinquanta.

b) Que siga una entitat d'interés públic, entenent com a tal aquelles que complisquen les condicions establides en l'article 3.5 d'esta llei.

Segon. Contingut de l'informe.

1. L'informe contindrà la següent informació referida a l'exercici econòmic corresponent i a les activitats mencionades en el segon paràgraf de l'apartat primer.1:

a) L'import total dels pagaments a cada administració pública, i que comprendrà qualsevol quantitat pagada, ja siga en diners o en espècie, per les activitats subjectes.

b) L'import total dels pagaments realitzats a cada administració pública desglossats en els següents tipus de pagaments:

- I. Drets sobre la producció.
- II. Gravàmens sobre els ingressos, la producció o els beneficis de les societats, excloent-ne els impostos que graven el consum, com l'Impost sobre el Valor Afegit, els impostos sobre la Renda de les Persones Físiques o els impostos sobre les vendes.
- III. Cànon.
- IV. Dividends.

- V. Primes de prospecció inicial, descobriment i producció.
- VI. Llicències, lloguers, drets d'accés i altres prestacions per llicències i/o concessions.
- VII. Pagaments per millores de les infraestructures, excloent-ne els realitzats en virtut de la responsabilitat social de les empreses.

c) Quan els pagaments hagen sigut atribuïts a un projecte específic, l'import total, desglossat per tipus de pagament, així com l'import total dels pagaments de cada projecte. No obstant això, els pagaments realitzats per l'empresa en relació amb obligacions imposades en l'àmbit de l'entitat, es podran consignar en este àmbit i no en l'àmbit de projecte.

S'entén per projecte les activitats operatives que es regixen per un únic contracte, llicència, arrendament, concessió o acord jurídic semblant i formen la base d'una responsabilitat de pagament envers una administració pública. No obstant això, si diversos d'estos acords estan substancialment interconnectats es consideraran un projecte.

2. No serà necessari consignar en l'informe cap pagament, efectuat com a pagament únic o com a sèrie de pagaments relacionats, que siga inferior a 100.000 euros durant l'exercici.

3. Quan s'efectuen pagaments en espècie, es consignaran pel seu valor i, si és el cas, pel seu volum, incloent-hi unes notes explicatives per a aclarir la manera en què s'ha determinat tal valor.

4. La consignació dels pagaments previstos en el present apartat segon reflectirà el fons més que la forma del pagament o activitat de què es tracte, i no s'hauran de desglossar ni d'agregar de forma artificial els pagaments o les activitats amb la intenció d'eludir l'aplicació d'esta llei.

Tercer. Informe consolidat.

1. Les empreses que exercisquen les activitats subjectes a l'obligació de l'apartat primer hauran de formular i publicar un informe consolidat sobre els seus pagaments a les administracions públiques en els termes que preveu esta llei si la societat dominant es troba sotmesa a l'obligació de formular comptes anuals i informe de gestió consolidats d'acord amb el que disposa l'article 42 del Codi de Comerç.

Es considerarà que una societat dominant té activitats en la indústria extractiva o en l'explotació fustera de boscos primaris quan qualsevol de les seues empreses dominades realitze activitats en la indústria extractiva o en l'explotació fustera de boscos primaris.

2. L'informe consolidat inclourà únicament els pagaments resultants de les operacions d'extracció i/o les operacions relacionades amb l'explotació fustera de boscos primaris.

Quart. Exempcions.

1. No estaran obligades a elaborar i publicar l'informe establert en l'apartat primer les empreses que estiguen en les circumstàncies següents:

a) Empreses la societat matriu de les quals estiga subjecta al dret espanyol o al d'un estat membre de la Unió Europea i els pagaments de la qual s'incloguen en l'informe consolidat a què fa referència l'apartat tercer anterior d'acord amb les disposicions de l'estat en qüestió.

b) Les empreses que preparen i publiquen un informe que complisca els requisits d'informació d'un tercer país sempre que els dits requisits hagen sigut declarats equivalents als establerts en esta llei, després d'aplicar els procediments d'equivalència referits en els articles 46, apartats 2 i 3 i 47, de la Directiva 2013/34/UE, del Parlament Europeu i del Consell, de 26 de juny de 2013, sobre els estats financers anuals, els estats financers consolidats i altres informes afins de certs tipus d'empreses, per la qual es modifica la Directiva 2006/43/CE, del Parlament Europeu i del Consell, i es deroguen les directives 78/660/CEE i 83/349/CEE, del Consell. No obstant això, l'empresa en qüestió

haurà de publicar i depositar en el registre mercantil l'informe, d'acord amb el que establix l'apartat quint.

2. No estaran obligades a formular l'informe consolidat a què fa referència l'apartat tercer, les següents societats matrius:

a) Les societats dominants d'un grup xicotet, excepte en el cas que alguna de les empreses dominades siga una entitat d'interés públic. A estos exclusius efectes, s'entendrà que un grup és xicotet quan de manera consolidada no se sobrepassen, almenys, dos dels següents límits en la data de tancament del balanç de la societat dominant:

- i. Que el total de les partides de l'actiu del balanç no supere els sis milions d'euros.
- ii. Que l'import net de la seua xifra anual de negocis no supere els dotze milions d'euros.
- iii. Que el nombre mitjà de treballadors empleats durant l'exercici no siga superior a cinquanta.

b) Les societats dominants d'un grup mitjà, excepte en el cas que alguna de les empreses dominades siga una entitat d'interés públic. A estos exclusius efectes, s'entendrà que un grup és mitjà quan no siga xicotet i de manera consolidada no se sobrepassen, almenys, dos dels següents límits en la data de tancament del balanç de la societat dominant:

- i. Que el total de les partides de l'actiu del balanç no supere els vint milions d'euros.
- ii. Que l'import net de la seua xifra anual de negocis no supere els quaranta milions d'euros.
- iii. Que el nombre mitjà de treballadors empleats durant l'exercici no siga superior a dos-cents cinquanta.

c) Les societats dominants subjectes al dret espanyol que siguen al mateix temps empreses dominades i la seua pròpia societat dominant estiga subjecta al dret d'un estat membre de la Unió Europea.

3. Les empreses en què concórreguen, almenys, una de les circumstàncies de les següents lletres, no hauran de ser incloses en un informe consolidat:

a) Que circumstàncies severes i duradores obstaculitzen substancialment l'exercici per part de la societat dominant dels seus drets sobre el patrimoni o gestió de la dita empresa.

b) Que, excepcionalment, la informació necessària per a la preparació de l'informe consolidat sobre els pagaments efectuats a les administracions públiques objecte de la present llei no es puga obtindre sense gastos desproporcionats o sense demora injustificada.

c) Que la tinença de les accions o participacions de la dita empresa tinga exclusivament per objectiu la cessió ulterior d'aquelles.

No obstant això, les excepcions d'este apartat s'aplicaran únicament si s'utilitzen també als efectes dels estats financers consolidats.

Quint. Aprovació i publicitat.

Els informes sobre pagaments a administracions públiques seran objecte d'aprovació i publicació en els sis primers mesos després que finalitze cada exercici, i es mantindran a disposició pública durant, almenys, deu anys. Així mateix, es depositaran en el registre mercantil conjuntament amb els documents que integren els comptes anuals.

Sext. Responsabilitat d'elaborar i publicar informes.

1. Els administradors de la societat seran responsables de garantir, en la mesura dels seus coneixements i capacitats, que l'informe sobre els pagaments efectuats a les

administracions públiques s'elabora, s'aprova, es deposita i es publica d'acord amb els requisits exigits per esta llei.

2. L'incompliment per l'òrgan d'administració de l'obligació d'elaborar, publicar i depositar, dins del termini establert, els documents a què es referix esta llei i sense perjudi d'altres responsabilitats, donarà lloc a la imposició de la sanció corresponent en els termes i condicions de la legislació aplicable a la societat en qüestió.

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

Les persones que, en la data d'entrada en vigor de la Llei 12/2010, de 30 de juny, per la qual es modificava la Llei 19/1988, de 12 de juliol, d'Auditoria de Comptes, estigueren en possessió dels 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 dels dits títols, en els termes establerts mitjançant una resolució de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.

Disposició transitòria segona. Situacions d'incompatibilitat.

Les situacions d'incompatibilitat derivades de les circumstàncies previstes en l'article 16.1.a), 2n, 3r i 4t, així com en l'article 39.2, que modifiquen el règim anterior a l'entrada en vigor d'esta llei, no determinaran la falta d'independència dels auditors de comptes i societats d'auditoria quan s'hagen originat i conclòs amb anterioritat a l'1 de gener de 2016.

Els serveis prohibits a què es referix l'article 39.1, que modifiquen el règim anterior a l'entrada en vigor d'esta llei, no determinaran la falta d'independència dels auditors de comptes i societats d'auditoria en relació amb les auditories de comptes iniciades abans de la dita data i que no hagen finalitzat amb l'emissió del preceptiu informe d'auditoria.

Disposició transitòria tercera. Exercici econòmic d'aplicació de les previsions contingudes en la disposició addicional deu.

Les obligacions regulades en la disposició addicional deu d'esta llei només seran exigibles en relació a les activitats exercides en els exercicis econòmics que comencen a partir de l'1 de gener de 2016.

Disposició derogatòria única.

Queden derogades totes les disposicions del mateix rang o d'un rang inferior que s'oposen al que disposa esta llei, i en particular, el text refós de la Llei d'Auditoria de Comptes, aprovat pel Reial Decret Legislatiu 1/2011, d'1 de juliol.

Disposició final primera. Modificació del Codi de Comerç, aprovat pel Reial Decret de 22 d'agost de 1885.

S'introduïxen les següents modificacions en el Codi de Comerç, aprovat pel Reial Decret de 22 d'agost de 1885:

U. L'apartat 1 de l'article 34 queda redactat de la manera següent:

«1. Al tancament de l'exercici, l'empresari haurà de formular els comptes anuals de la seua empresa, que comprendran el balanç, el compte de pèrdues i guanys, un estat que reflectisca els canvis en el patrimoni net de l'exercici, un estat de fluxos d'efectiu i la memòria. Estos documents formen una unitat. L'estat de canvis en el patrimoni net i l'estat de fluxos d'efectiu no seran obligatoris quan així ho establisca una disposició legal.»

Dos. L'apartat 1 de l'article 38 bis, queda redactat de la manera següent:

«1. Els actius i passius es podran valorar pel seu valor raonable en els termes que reglamentàriament es determinen, dins dels límits de la normativa europea.

En els dos casos, s'haurà d'indicar si la variació de valor originada en l'element patrimonial com a conseqüència de l'aplicació d'este criteri s'ha d'imputar al compte de pèrdues i guanys, o s'ha d'incloure directament en el patrimoni net.»

Tres. Se suprimixen els apartats 3, 4 i 5 de l'article 38 bis.

Quatre. L'apartat 4 de l'article 39 queda redactat de la manera següent:

«4. Els immobilitzats intangibles són actius de vida útil definida. Quan la vida útil d'estos actius no es puga estimar de manera fiable, s'amortitzaran en un termini de deu anys, llevat que una altra disposició legal o reglamentària establisca un termini diferent.

El fons de comerç únicament podrà figurar en l'actiu del balanç quan s'haja adquirit a títol oneros. Es presumirà, excepte prova en contra, que la vida útil del fons de comerç és de deu anys.

En la memòria dels comptes anuals s'haurà d'informar sobre el termini i el mètode d'amortització dels immobilitzats intangibles.»

Cinc. L'article 43 queda redactat de la manera següent:

«Article 43.

1. No obstant el que disposa l'article anterior, les societats mencionades en este no estaran obligades a efectuar la consolidació si es complix alguna de les situacions següents:

1a. Quan en la data de tancament de l'exercici de la societat obligada a consolidar, el conjunt de les societats no sobrepassa, en els seus últims comptes anuals, dos dels límits assenyalats en el Reial Decret Legislatiu 1/2010, de 2 de juliol, pel qual s'aprova el text refós de la Llei de Societats de Capital, per a la formulació abreviada del compte de pèrdues i guanys, llevat que alguna de les societats del grup tinga la consideració d'entitat d'interés públic segons la definició establida en l'article 3.5 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, d'auditoria de comptes.

2a. Quan la societat obligada a consolidar sotmesa a la legislació espanyola siga al mateix temps dependent d'una altra que es regisca per la dita legislació o per la d'un altre estat membre de la Unió Europea, si esta última societat posseïx el 50 per cent o més de les participacions socials d'aquelles, i els accionistes o socis que posseïsquen, almenys, el 10 per cent no hagen sol·licitat la formulació de comptes consolidats sis mesos abans del tancament de l'exercici. En tot cas, serà necessari que es complisquen els requisits següents:

a) Que la societat dispensada de formalitzar la consolidació, així com totes les societats que haja d'incloure en la consolidació, es consoliden en els comptes d'un grup major, la societat dominant dels quals estiga sotmesa a la legislació d'un estat membre de la Unió Europea.

b) Que la societat dispensada de formalitzar la consolidació indique en els seus comptes la menció d'estar exempta de l'obligació d'establir els comptes consolidats, el grup a què pertany, la raó social i el domicili de la societat dominant.

c) Que els comptes consolidats de la societat dominant, així com l'informe de gestió i l'informe dels auditors, es depositen en el registre mercantil, traduïts a alguna de les llengües oficials de la comunitat autònoma on tinga el seu domicili la societat dispensada.

d) Que la societat dispensada de formalitzar la consolidació no haja emés valors admesos a negociació en un mercat regulat de qualsevol estat membre de la Unió Europea.

3a. Quan la societat obligada a consolidar participe exclusivament en societats dependents que no posseïsquen un interès significatiu, individual i en conjunt, per a la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera i dels resultats de les societats del grup.

4a. Quan totes les societats dependents es puguen excloure de la consolidació per alguna de les causes següents:

a) En casos extremadament rars en què la informació necessària per a elaborar els estats financers consolidats no es puguen obtindre per raons degudament justificades.

b) Que la tinença de les accions o participacions d'esta societat tinga exclusivament per objectiu ser cedides posteriorment.

c) Que restriccions severes i duradores obstaculitzen l'exercici del control de la societat dominant sobre esta dependent.

2. Una societat no serà inclosa en la consolidació quan hi concórrega una de les circumstàncies assenyalada en la indicació 4a anterior.»

Disposició final segona. *Modificació de la Llei 24/1988, de 28 de juliol, del Mercat de Valors.*

S'afig un apartat b) a l'article 100 de la Llei 24/1988, de 28 de juliol, del Mercat de Valors.

«b) La falta d'elaboració o de publicació de l'informe anual de govern corporatiu o de l'informe anual sobre remuneracions dels consellers a què es referixen, respectivament, els articles 540 i 541 del text refós de la Llei de Societats de Capital, aprovat pel Reial Decret Legislatiu 1/2010, de 2 de juliol, o l'existència en els dits informes d'omissions o dades falses o enganyoses; l'incompliment de les obligacions establides en els articles 512 a 517, 525.2, 526, 528, 529, 530, 531, 532, 533, 534, 538, 539, 540 i 541 de la dita llei; la manca, per part de les entitats emissores de valors admesos a negociació en mercats secundaris oficials, d'una comissió d'auditoria i d'una comissió de nomenaments i retribucions en els termes establits en els articles 529 quaterdecies i quindecies de la dita llei, o l'incompliment de les regles de composició i d'atribució de funcions de les dites comissions d'auditoria de les entitats d'interès públic previstes en l'esmentat article 529 quaterdecies.»

Disposició final tercera. *Modificació de la Llei 29/1998, de 13 de juliol, reguladora de la jurisdicció contenciosa administrativa.*

S'afig un nou apartat 6 a la disposició addicional quarta de la Llei 29/1998, de 13 de juliol, reguladora de la jurisdicció contenciosa administrativa, amb la redacció següent:

«6. Les resolucions del ministre d'Economia i Competitivitat que resolguen recursos d'alçada contra actes dictats per l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, així com les resolucions de caràcter normatiu dictades per l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes directament, en única instància, davant de la Sala Contenciosa Administrativa de l'Audiència Nacional.»

Disposició final quarta. *Modificació del text refós de la Llei de Societats de Capital, aprovat pel Reial Decret Legislatiu 1/2010, de 2 de juliol.*

S'introduïxen les següents modificacions en el text refós de la Llei de Societats de Capital, aprovat pel Reial Decret Legislatiu 1/2010, de 2 de juliol:

U. La lletra d) de l'apartat 2 de l'article 107 queda redactada de la manera següent:

«d) El preu de les participacions, la forma de pagament i les altres condicions de l'operació, seran les convingudes i comunicades a la societat pel soci transmetent.

Si el pagament de la totalitat o de part del preu està ajornat en el projecte de transmissió, per a l'adquisició de les participacions serà requisit previ que una entitat de crèdit garantisca el pagament del preu ajornat.

En els casos en què la transmissió projectada siga a títol oneros diferent de la compravenda o a títol gratuït, el preu d'adquisició serà el fixat de comú acord per les parts, i a falta d'això, el valor raonable de les participacions el dia en què s'haja comunicat a la societat el propòsit de transmetre. S'entendrà per valor raonable el que determine un expert independent, diferent de l'auditor de la societat, designat a este efecte pels administradors d'esta.

En els casos d'aportació a societat anònima o comanditària per accions, s'entendrà per valor real de les participacions el que resulte de l'informe elaborat per l'expert independent nomenat pel registrador mercantil.»

Dos. L'apartat 2 de l'article 124 queda redactat de la manera següent:

«2. En este supòsit, per a rebutjar la inscripció de la transmissió en el llibre registre d'accions nominatives, la societat haurà de presentar a l'hereu un adquirent de les accions o oferir-se a adquirir-les ella mateixa pel seu valor raonable en el moment en què es va sol·licitar la inscripció, d'acord amb allò que s'ha previst per a l'adquisició derivativa d'accions pròpies en l'article 146.

S'entendrà com a valor raonable el que determine un expert independent, diferent de l'auditor de la societat que, a sol·licitud de qualsevol interessat, nomenen a este efecte els administradors de la societat.»

Tres. L'apartat 3 de l'article 128 queda redactat de la manera següent:

«3. Si les parts no arriben a un acord sobre l'import que cal abonar en els supòsits previstos en els dos apartats anteriors, este serà fixat, a petició de qualsevol d'elles i a costa de les dos, per un expert independent, diferent de l'auditor de la societat, que designe a este efecte el registre mercantil.»

Quatre. L'apartat 3 de l'article 257 queda redactat de la manera següent:

«3. Quan es puga formular el balanç en model abreviat, l'estat de canvis en el patrimoni net i l'estat de fluxos d'efectiu no seran obligatoris.»

Cinc. L'article 260 queda redactat de la manera següent:

«Article 260. *Contingut de la memòria.*

La memòria haurà de contindre, a més de les indicacions específicament previstes pel Codi de Comerç, per esta llei i pels corresponents desplegaments reglamentaris, almenys, les mencions següents:

Primera. Els criteris de valoració aplicats a les diverses partides dels comptes anuals i els mètodes de càlcul de les correccions de valor.

Per als elements continguts en els comptes anuals que en l'actualitat o en el seu origen hagen sigut expressats en una moneda diferent de l'euro, s'indicarà el procediment emprat per a calcular el tipus de canvi a euros.

Segona. La denominació, domicili i forma jurídica de les societats en què la societat siga soci col·lectiu; en les que posseïska, directament o indirectament, un percentatge no inferior al vint per cent del seu capital, o en les que, sense arribar al dit percentatge, exercisca una influència significativa.

S'indicarà la participació en el capital i el percentatge de drets de vot, així com l'import del patrimoni net de l'últim exercici social d'aquelles.

Tercera. Quan existisquen quotes o participacions socials desiguals, el contingut de cada una d'estes, i quan existisquen diverses classes d'accions, el nombre i el valor nominal de les que pertanyen a cada una d'estes i el contingut dels drets que pertanyen a cada classe.

Quarta. L'existència de bons de gaudi, de bons de fundador, d'obligacions convertibles i de valors o drets semblants, amb indicació del nombre i de l'extensió dels drets que conferixen.

Quinta. El nombre i el valor nominal de les accions subscrietes durant l'exercici dins dels límits d'un capital autoritzat, així com l'import de les adquisicions i alienacions d'accions o participacions pròpies, i de les accions o participacions de la societat dominant.

Sexta. L'import dels deutes de la societat la duració residual dels quals siga superior a cinc anys, així com el de tots els deutes que tinguen garantia real, amb indicació de la seua forma i naturalesa.

Estes indicacions figuraran separadament per a cada una de les partides relatives a deutes.

Sèptima.

a) L'import global de les garanties compromeses amb tercers, sense perjudi de ser reconegudes dins del passiu del balanç quan siga probable que d'estes es derive el compliment efectiu d'una obligació.

Els compromisos existents en matèria de pensions i els referents a societats del grup s'hauran de mencionar amb la deguda claredat i separació.

b) La naturalesa i el propòsit de negoci dels acords de la societat que no figuren en el balanç, així com el seu impacte financer, sempre que esta informació siga significativa i necessària per a la determinació de la situació financera de la societat.

c) Transaccions significatives entre la societat i tercers vinculats amb esta, amb indicació de la naturalesa de la vinculació, l'import i qualsevol altra informació sobre les transaccions que siga necessària per a la determinació de la situació financera de la societat.

Octava.

a) La diferència que es puga produir entre el càlcul del resultat comptable de l'exercici i el que resultaria d'haver efectuat una valoració de les partides amb criteris fiscals, per no coincidir estos amb els principis comptables d'aplicació obligatòria. Quan esta valoració influísca de forma substancial sobre la càrrega fiscal futura s'hauran de donar indicacions respecte d'això.

b) La diferència entre la càrrega fiscal imputada a l'exercici i als exercicis anteriors, i la càrrega fiscal ja pagada o que s'haurà de pagar per eixos exercicis, en la mesura que esta diferència tinga un interès cert respecte a la càrrega fiscal futura.

Novena. La distribució de l'import net de la xifra de negocis corresponent a les activitats ordinàries de la societat, per categories d'activitats així com per mercats geogràfics, en la mesura que, des del punt de vista de l'organització de la venda de productes i de la prestació de serveis o altres ingressos corresponents a les activitats ordinàries de la societat, eixes categories i mercats diferisquen entre si d'una forma considerable. Poden ometre tals mencions les societats que puguen formular compte de pèrdues i guanys abreuiat.

Desena. El nombre mitjà de persones empleades en el curs de l'exercici, expressat per categories, així com els gastos de personal que es referisquen a l'exercici, desglossant els imports relatius a sous i salaris, i els referits a càrregues socials, amb menció separada dels que cobrixen les pensions, quan no estiguen consignades així en el compte de pèrdues i guanys.

La distribució per sexes al terme de l'exercici del personal de la societat, desglossat en un nombre suficient de categories i nivells, entre els quals figuraran el d'alts directius i el de consellers.

El nombre mitjà de persones empleades en el curs de l'exercici amb discapacitat major o igual al trenta-tres per cent, amb indicació de les categories a què pertanyen.

Onze. L'import dels sous, dietes i remuneracions de qualsevol classe meritats en el curs de l'exercici pel personal d'alta direcció i els membres de l'òrgan d'administració, siga quina siga la seua causa, així com de les obligacions concretes en matèria de pensions o de pagament de primes d'assegurances de vida o de responsabilitat civil respecte dels membres antics i actuals de l'òrgan d'administració i personal d'alta direcció. Quan els membres de l'òrgan d'administració siguen persones jurídiques, els requeriments anteriors es referiran a les persones físiques que els representen.

Estes informacions es podran donar de forma global per concepte retributiu.

En cas que la societat haja satisfet, totalment o parcialment, la prima de l'assegurança de responsabilitat civil de tots els administradors o d'algun d'ells per danys ocasionats per actes o omissions en l'exercici del càrrec, s'indicarà expressament en la memòria, amb indicació de la quantia de la prima.

Dotze. L'import de les bestretes i crèdits concedits a cada un dels membres dels òrgans d'administració i del personal d'alta direcció, amb indicació del tipus d'interès, les seues característiques essencials i els imports eventualment tornats, així com les obligacions assumides per compte d'ells a títol de garantia. Quan els membres de l'òrgan d'administració siguen persones jurídiques, els requeriments anteriors es referiran a les persones físiques que els representen.

Estes informacions es podran donar de forma global per cada categoria.

Tretze. L'import desglossat per conceptes dels honoraris per auditoria de comptes i altres serveis prestats per l'auditor de comptes, així com els corresponents a les persones o entitats vinculades a l'auditor de comptes.

Catorze. Els moviments de les diverses partides de l'actiu no corrent.

Quinze.

a) Quan els instruments financers s'hagen valorat pel valor raonable, s'indicaran: els principals supòsits en què es basen els models i les tècniques de valoració; les variacions en el valor registrades en el compte de pèrdues i guanys per cada categoria d'instruments financers i, si es tracta d'instruments financers derivats, la seua naturalesa i condicions principals d'import i calendari i els moviments de la reserva per valor raonable durant l'exercici.

b) Quan els instruments financers no s'hagen valorat pel valor raonable, s'indicarà el valor raonable per a cada classe en els termes i amb les condicions previstes en el pla general de comptabilitat.

Setze. La conclusió, la modificació o l'extinció anticipada de qualsevol contracte entre una societat mercantil i qualsevol dels seus socis o administradors o de la persona que actue per compte d'ells, quan es tracte d'una operació aliena al tràfic ordinari de la societat o que no es realitze en condicions normals.

Dèsset. Nom i domicili social de la societat que elabore els estats financers consolidats del grup a què pertanga la societat i el registre mercantil on estiguen depositats els comptes anuals consolidats o, si escau, les circumstàncies que eximisquen de l'obligació de consolidar.

Díhuit. Quan la societat siga la de major actiu del conjunt de societats domiciliades a Espanya, sotmeses a una mateixa unitat de decisió, perquè estiguen controlades per qualsevol mitjà per una o diverses persones físiques o jurídiques no obligades a consolidar, que actuen conjuntament, o perquè es troben sota la direcció única per acords o clàusules estatutaries, haurà d'incloure una descripció de les societats esmentades i assenyalarà el motiu pel qual es troben davall d'una mateixa unitat de decisió, i informarà sobre l'import agregat dels actius, passius, patrimoni net, xifra de negocis i resultat del conjunt de les societats esmentades.

S'entén per societat de major actiu aquella que, en el moment d'incorporar-se a la unitat de decisió, presente una xifra major en el total actiu del model de balanç.

Les restants societats sotmeses a una unitat de decisió indicaran en la memòria dels seus comptes anuals la unitat de decisió a què pertanyen i el registre mercantil

on estiguen depositats els comptes anuals de la societat que conté la informació exigida en el paràgraf primer d'esta indicació.

Dènou. L'import i la naturalesa de les partides d'ingressos o de gastos la quantia o la incidència dels quals siguen excepcionals.

Vint. La proposta d'aplicació del resultat.

Vint-i-u. La naturalesa i les conseqüències financeres de les circumstàncies d'importància relativa significativa que es produïsquen després de la data de tancament de balanç i que no es reflectisquen en el compte de pèrdues i guanys o en el balanç, i l'efecte financer d'estes circumstàncies.»

Sis. L'article 261 queda redactat de la manera següent:

«Article 261. *Memòria abreviada.*

Les societats que poden formular balanç abreviat podran ometre en la memòria les indicacions que es determinen reglamentàriament.

En qualsevol cas, s'haurà de subministrar la informació requerida en la indicació primera; quinta; sexta; deu, pel que fa al nombre mitjà de persones empleades en el curs de l'exercici, i catorze, quinze, dènou i vint-i-u.

Adicionalment, la memòria haurà d'expressar de forma global les dades a què es referixen les indicacions setèima i dotze del dit article, així com el nom i domicili social de la societat que establisca els estats financers consolidats del grup menor d'empreses incloses en el grup a què pertany l'empresa.»

Set. L'article 264 queda redactat de la manera següent:

«1. La persona que haja d'exercir l'auditoria de comptes serà nomenada per la junta general abans que finalitze l'exercici que s'ha d'auditar, per un període de temps inicial que no podrà ser inferior a tres anys ni superior a nou, a comptar de la data en què s'inicie el primer exercici que calga auditar, sense perjuí del que disposa la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes respecte a la possibilitat de pròrroga i a la duració dels contractes en relació amb societats qualificades com a entitats d'interés públic.

2. La junta podrà designar una o diverses persones físiques o jurídiques, que actuaran conjuntament. Quan els designats siguen persones físiques, la junta haurà de nomenar tants suplents com auditors titulars.

3. La junta general no podrà revocar l'auditor abans que finalitze el període inicial per al qual va ser nomenat, o abans que finalitze cada un dels treballs per als quals va ser contractat una vegada finalitzat el període inicial, llevat que medie una causa justa.

4. Qualsevol clàusula contractual que limite el nomenament de determinades categories o llistes d'auditors legals o societats d'auditoria serà nul·la de ple dret.»

Huit. L'article 265 queda redactat de la manera següent:

«1. Quan la junta general no haja nomenat l'auditor abans que finalitze l'exercici que s'haja d'auditar, i hauria d'haver-ho fet, o la persona nomenada no accepte el càrrec o no puga complir les seues funcions, els administradors i qualsevol soci podran sol·licitar del registrador mercantil del domicili social la designació de la persona o persones que hagen de realitzar l'auditoria.

En les societats anònimes, la sol·licitud podrà ser realitzada també pel comissari del sindicat d'obligacionistes.

2. En les societats que no estiguen obligades a sotmetre els comptes anuals a verificació per un auditor, els socis que representen, almenys, el cinc per cent del capital social podran sol·licitar del registrador mercantil del domicili social que, amb càrrec a la societat, nomene un auditor de comptes perquè efectue la revisió dels comptes anuals d'un determinat exercici, sempre que no hagen transcorregut tres mesos a comptar de la data de tancament del dit exercici.

3. La sol·licitud de nomenament d'auditor i la designació d'este es realitzaran d'acord amb el que disposa el Reglament del Registre Mercantil. Abans d'acceptar el nomenament, l'auditor de comptes haurà d'avaluar el compliment efectiu de l'encàrrec d'acord amb el que disposa la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes.»

Nou. S'afig un paràgraf final a l'article 266 amb la redacció següent:

«Addicionalment, tractant-se de societats d'interés públic, els accionistes que representen el 5 per cent o més dels drets de vot o del capital, la Comissió d'Auditoria o l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes podran sol·licitar al jutge la revocació de l'auditor o auditors o la societat o societats d'auditoria designats per la junta general o pel registre mercantil i el nomenament d'un altre o altres, quan hi concórrega una justa causa.»

Deu. S'afig un apartat 3 a l'article 267, amb la redacció següent:

«3. En els supòsits de nomenament d'auditor pel registrador mercantil, quan s'efectue, este fixarà la retribució que percebrà l'auditor per a tot el període que haja d'exercir el càrrec o, almenys, els criteris per a calcular-la. Abans d'acceptar l'encàrrec i per a ser inscrit en el registre mercantil, s'hauran d'acordar els honoraris corresponents. Els auditors podran sol·licitar una caució adequada o una provisió de fons a compte dels seus honoraris abans d'iniciar l'exercici de les seues funcions.»

Onze. L'apartat 2 de l'article 270 queda redactat de la manera següent:

«2. Si, una vegada firmat i entregat l'informe d'auditoria sobre els comptes inicials, els administradors es veuen obligats a reformular els comptes anuals, l'auditor haurà d'emetre un nou informe sobre els comptes anuals reformulats.»

Dotze. Se suprimeix l'apartat 4 de l'article 273.

Tretze. L'apartat 1 de l'article 279, queda redactat de la manera següent:

«1. Dins del mes següent a l'aprovació dels comptes anuals, els administradors de la societat presentaran, per a depositar-lo en el registre mercantil del domicili social, un certificat dels acords de la junta de socis d'aprovació dels dits comptes, degudament firmat, i d'aplicació del resultat, així com, si és el cas, dels comptes consolidats, al qual s'adjuntarà un exemplar de cada una d'estos. Els administradors presentaran també l'informe de gestió, si és obligatori, i l'informe de l'auditor, quan la societat estiga obligada a realitzar una auditoria per una disposició legal o quan esta s'haja acordat a petició de la minoria o de forma voluntària, i s'haja inscrit el nomenament d'auditor en el registre mercantil.»

Catorze. Les lletres a) i c) de l'apartat 2 de l'article 308 queden redactades de la manera següent:

«a) Que els administradors elaboren un informe en què especifique el valor de les participacions o de les accions de la societat i es justifiquen detalladament la proposta i la contraprestació que s'haja de satisfer per les noves participacions o per les noves accions, amb la indicació de les persones a qui s'hagen d'atribuir, i en les societats anònimes, que un expert independent, diferent de l'auditor dels comptes de la societat, nomenat a estos efectes pel registre mercantil, elabore un altre informe, sota la seua responsabilitat, sobre el valor raonable de les accions de la societat, sobre el valor teòric del dret de preferència l'exercici del qual es proposa suprimir o limitar i sobre la raonabilitat de les dades contingudes en l'informe dels administradors.

c) Que el valor nominal de les noves participacions o de les noves accions, més, si és el cas, l'import de la prima, es corresponga amb el valor real atribuït a les

participacions en l'informe dels administradors en el cas de les societats de responsabilitat limitada, o amb el valor que resulte de l'informe de l'expert independent en el cas de les societats anònimes.»

Quinze. L'apartat 1 de l'article 353 queda redactat de la manera següent:

«1. A falta d'acord entre la societat i el soci sobre el valor raonable de les participacions socials o de les accions, o sobre la persona o persones que hagen de valorar-les i el procediment que s'ha de seguir per a valorar-les, seran valorades per un expert independent, designat pel registrador mercantil del domicili social a sol·licitud de la societat o de qualsevol dels socis titulars de les participacions o de les accions objecte de valoració.»

Setze. L'article 354 queda redactat de la manera següent:

«Article 354. *Informe de l'expert independent.*

1. Per a l'exercici de la seua funció, l'expert podrà obtindre de la societat totes les informacions i documents que considere útils, i realitzar totes les verificacions que estime necessàries.

2. En el termini màxim de dos mesos a comptar del seu nomenament, l'expert emetrà l'informe, que notificarà immediatament per via notarial a la societat i als socis afectats, al qual n'acompanyarà una còpia, i en depositarà una altra en el registre mercantil.»

Dèsset. L'article 355 queda redactat de la manera següent:

«Article 355. *Retribució de l'expert independent.*

1. La retribució de l'expert anirà a càrrec de la societat.

2. No obstant això, en els casos d'exclusió, la societat podrà deduir de la quantitat que calga reembossar al soci exclòs el que resulte d'aplicar als honoraris satisfets el percentatge que el dit soci tinga en el capital social.»

Díhuit. La lletra b) de l'apartat 2 de l'article 417 queda redactada de la manera següent:

«b) Que l'informe de l'expert independent continga un juí tècnic sobre la raonabilitat de les dades contingudes en l'informe dels administradors i sobre la idoneïtat de la relació de conversió, i, si és el cas, de les seues fórmules d'ajust, per a compensar una eventual dilució de la participació econòmica dels accionistes.»

Dènou. Els apartats 1, 2 i 3 de l'article 505 queden redactats de la manera següent:

«1. No obstant el que estableix l'apartat segon de l'article anterior, la junta general d'accionistes de societat cotitzada, una vegada que dispose de l'informe dels administradors i de l'informe de l'expert independent requerits en l'article 308, podrà acordar l'emissió de noves accions a qualsevol preu, sempre que siga superior al valor net patrimonial d'estes que resulte de l'informe de l'auditor; la junta es podrà limitar a establir el procediment per a determinar-lo.

2. Perquè la junta general puga adoptar l'acord a què es referix l'apartat anterior, serà necessari que l'informe dels administradors i l'informe de l'expert independent determinen el valor patrimonial net de les accions.

3. L'expert independent determinarà el valor patrimonial net sobre la base dels últims comptes anuals auditats de la societat o, bé, si són de data posterior a estos, sobre la base dels últims estats financers auditats de la societat conformes amb l'article 254, formulats, en qualsevol dels casos, pels administradors d'acord amb els principis de comptabilitat arrellegats en el Codi de Comerç. La data de tancament d'estos comptes o d'estos estats no podrà ser anterior en més de sis mesos a la

data en què la junta general adopte l'acord d'ampliació, sempre que no es realitzen operacions significatives. En la determinació del valor s'hauran de tindre en compte les eventuals excepcions que puga haver posat de manifest en el seu informe l'auditor dels comptes anuals o dels estats financers.»

Vint. L'article 529 quaterdecies queda redactat de la manera següent:

«Article 529 quaterdecies. *Comissió d'auditoria.*

1. La comissió d'auditoria estarà composta exclusivament per consellers no executius nomenats pel consell d'administració, la majoria dels quals, almenys, hauran de ser consellers independents i un d'ells serà designat tenint en compte els seus coneixements i experiència en matèria de comptabilitat, auditoria o en les dos.

En el seu conjunt, els membres de la comissió tindran els coneixements tècnics pertinents en relació amb el sector d'activitat a què pertanga l'entitat auditada.

2. El president de la comissió d'auditoria serà designat d'entre els consellers independents que formen part d'esta i haurà de ser substituït cada quatre anys. Podrà ser reelegit una vegada transcorregut el termini d'un any des del cessament.

3. Els estatuts de la societat o el reglament del consell d'administració, de conformitat amb el que es dispose en aquells, establiran el nombre de membres i regularan el funcionament de la comissió. Hauran d'afavorir la independència en l'exercici de les seues funcions.

4. Sense perjuí de les altres funcions que li atribuïsquen els estatuts socials o, de conformitat amb estos, el reglament del consell d'administració, la comissió d'auditoria tindrà, com a mínim, les següents funcions:

a) Informar la junta general d'accionistes sobre les qüestions que es plantegen en relació amb aquelles matèries que siguen competència de la comissió i, en particular, sobre el resultat de l'auditoria que explique com esta ha contribuït a la integritat de la informació financera i la funció que la comissió ha exercit en eixe procés.

b) Supervisar l'eficàcia del control intern de la societat, l'auditoria interna i els sistemes de gestió de riscos, així com discutir amb l'auditor de comptes les debilitats significatives del sistema de control intern detectades en el desenvolupament de l'auditoria, tot això sense trencar la seua independència. A estos efectes, i si és el cas, podran presentar recomanacions o propostes a l'òrgan d'administració i el corresponent termini per a fer-ne el seguiment.

c) Supervisar el procés d'elaboració i presentació de la informació financera preceptiva i presentar recomanacions o propostes a l'òrgan d'administració, dirigides a salvaguardar la seua integritat.

d) Elevar al consell d'administració les propostes de selecció, nomenament, reelecció i substitució de l'auditor de comptes, responsabilitzant-se del procés de selecció, de conformitat amb el que preveuen els articles 16, apartats 2, 3 i 5, i 17.5 del Reglament (UE) núm. 537/2014, de 16 d'abril, així com les condicions de la contractació, i demanar regularment d'ell informació sobre el pla d'auditoria i l'execució d'este, a més de preservar la seua independència en l'exercici de les seues funcions.

e) Establir les oportunes relacions amb l'auditor extern per a rebre informació sobre aquelles qüestions que puguen suposar una amenaça per a la seua independència, perquè siga examinada per la comissió, i qualssevol altres relacionades amb el procés de desenvolupament de l'auditoria de comptes, i, quan siga procedent, l'autorització dels serveis diferents dels prohibits, en els termes previstos en els articles 5, apartat 4, i 6.2.b) del Reglament (UE) núm. 537/2014, de 16 d'abril, i en la secció 3a del capítol IV del títol I de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, d'Auditoria de Comptes, sobre el règim d'independència, així com aquelles altres comunicacions previstes en la legislació d'auditoria de comptes i en les normes d'auditoria. En tot cas, hauran de rebre anualment dels auditors externs la declaració

de la seua independència en relació amb l'entitat o entitats vinculades a esta directament o indirectament, així com la informació detallada i individualitzada dels serveis addicionals de qualsevol classe prestats i els corresponents honoraris percebuts d'estes entitats per l'auditor extern o per les persones o entitats vinculats a este, d'acord amb el que disposa la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes.

f) Emetre anualment, amb caràcter previ a l'emissió de l'informe d'auditoria de comptes, un informe en què s'expressarà una opinió sobre si la independència dels auditors de comptes o de les societats d'auditoria està compromesa. Este informe haurà de contindre, en tot cas, la valoració motivada de la prestació de tots i cada un dels serveis addicionals a què fa referència la lletra anterior, individualment considerats i en el seu conjunt, diferents de l'auditoria legal i en relació amb el règim d'independència o amb la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes.

g) Informar, amb caràcter previ, el consell d'administració sobre totes les matèries previstes en la llei, els estatuts socials i en el reglament del consell, i en particular sobre:

- 1r. la informació financera que la societat haja de fer pública periòdicament,
- 2n. la creació o l'adquisició de participacions en entitats de propòsit especial o domiciliades en països o territoris que tinguen la consideració de paradisos fiscals, i
- 3r. les operacions amb parts vinculades.

La comissió d'auditoria no exercirà les funcions previstes en esta lletra quan estiguen atribuïdes estatutàriament a una altra comissió i esta estiga composta únicament per consellers no executius i per, almenys, dos consellers independents, un dels quals haurà de ser el president.

5. El que estableixen les lletres d), e) i f) de l'apartat anterior s'entendrà sense perjudi de la normativa reguladora de l'auditoria de comptes.»

Disposició final quinta. *Modificació de la Llei 27/2014, de 27 de novembre, de l'Impost sobre Societats.*

Amb efectes per als períodes impositius que s'inicien a partir de l'1 de gener de 2016, s'introdueixen les següents modificacions en la Llei 27/2014, de 27 de novembre, de l'Impost sobre Societats:

U. Es modifica l'apartat 2 de l'article 12, que queda redactat de la manera següent:

«2. L'immobilitzat intangible s'amortitzarà atenent la seua vida útil. Quan esta no es puga estimar de manera fiable, l'amortització serà deduïble amb el límit anual màxim de la vintena part del seu import.

L'amortització del fons de comerç serà deduïble amb el límit anual màxim de la vintena part del seu import.»

Dos. Es deroga l'apartat 3 de l'article 13.

Tres. Se'n modifica la disposició transitòria trenta-cinc, que queda redactada de la manera següent:

«Disposició transitòria trenta-cinc. *Règim fiscal aplicable a actius intangibles adquirits amb anterioritat a l'1 de gener de 2015.*

El règim fiscal establert en l'article 12.2 d'esta llei no serà aplicable als actius intangibles, incloent-hi els fons de comerç adquirits en períodes impositius iniciats amb anterioritat a l'1 de gener de 2015 a entitats que formen part amb l'adquirent del mateix grup de societats segons els criteris establerts en l'article 42 del Codi de Comerç, amb independència de la residència i de l'obligació de formular comptes anuals consolidats.»

Disposició final sexta. *Títol competencial.*

Esta llei es dicta a l'empara del que disposa l'article 149.1.6a de la Constitució, que atribuïx a l'Estat la competència exclusiva sobre la legislació mercantil.

D'esta competència se n'exceptuen la disposició final segona, que s'empara en les competències de l'article 149.1.11a i 13a de la Constitució, que atribuïx a l'Estat la competència sobre «bases de l'ordenació de crèdit, banca i assegurances» i sobre «bases i la coordinació de la planificació general de l'activitat econòmica», respectivament; i la disposició final tercera, que es dicta a l'empara de l'article 149.1.6a de la Constitució, que atribuïx a l'Estat la competència exclusiva per a dictar la «legislació processal, sense perjudi de les necessàries especialitats que en esta qüestió es deriven de les particularitats del dret substantiu de les comunitats autònomes».

Disposició final setètima. *Incorporació de dret de la Unió Europea.*

Mitjançant esta llei s'incorpora al dret espanyol la Directiva 2014/56/UE, del Parlament Europeu i del Consell, de 16 d'abril de 2014, per la qual es modifica la Directiva 2006/43/CE, relativa a l'auditoria legal dels comptes anuals i dels comptes consolidats.

Disposició final octava. *Habilitació normativa.*

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

En el termini d'un any des de la publicació d'esta llei, el Govern, a proposta del ministre d'Economia i Competitivitat, determinarà les condicions que han de complir les entitats per a tindre la consideració d'entitats d'interés públic quant a la seua importància pública significativa per la naturalesa de la seua activitat, per les seues dimensions o pel seu nombre d'empleats, a què es referix l'article 3.5 b) d'esta llei.

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

El Govern, mitjançant un reial decret, per iniciativa del ministre d'Economia i Competitivitat i a proposta del ministre d'Hisenda i Administracions Públiques, procedirà, si és el cas, a l'adaptació estatutària corresponent de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.

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

S'autoritza l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes perquè, mitjançant una resolució, i d'acord amb les normes de desplegament que dicte el Govern, 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 2014/56/UE, del Parlament Europeu i del Consell, de 16 d'abril de 2014, per la qual es modifica la Directiva 2006/43/CE, relativa a l'auditoria legal dels comptes anuals i dels comptes consolidats, i amb el que disposa el Reglament (UE) núm. 537/2014, de 16 d'abril de 2014, sobre els requisits específics per a l'auditoria legal de les entitats d'interés públic i pel qual es deroga la Decisió 2005/909/CE, de la Comissió. La dita resolució s'haurà d'ajustar al procediment d'elaboració regulat en l'article 24.1 de la Llei 50/1997, de 27 de novembre, del Govern.

Disposició final onze. *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 en la resta de disposicions de caràcter general s'entenen atribuïdes, des de l'entrada en vigor de la Llei 19/1988, de 12 de juliol, d'Auditoria de Comptes, als auditors de comptes i a les societats d'auditoria de comptes per a l'exercici de l'auditoria de comptes.

Disposició final dotze. *No increment de despesa.*

Les mesures previstes en esta llei no suposaran un increment de retribucions, de dotacions ni d'altres costos de personal.

Disposició final tretze. *Règim jurídic de la reserva per fons de comerç en els exercicis iniciats a partir de l'1 de gener de 2016.*

En els exercicis iniciats a partir de l'1 de gener de 2016, la reserva per fons de comerç es reclassificarà a les reserves voluntàries de la societat i serà disponible a partir d'eixa data en l'import que supere el fons de comerç comptabilitzat en l'actiu del balanç.

Disposició final catorze. *Entrada en vigor.*

1. Esta llei entrarà en vigor el dia 17 de juny de 2016.

No obstant això, el que preveuen els capítols I, III i IV, seccions 1a a 4a, del títol I, en relació amb la realització de treballs d'auditoria de comptes i l'emissió dels informes corresponents, serà aplicable als treballs d'auditoria sobre comptes anuals corresponents a exercicis econòmics que s'inicien a partir de la dita data, així com als d'altres estats financers o documents comptables corresponents al dit exercici econòmic.

2. Addicionalment, les següents disposicions entraran en vigor l'endemà de la publicació d'esta llei en el «Boletín Oficial del Estado»:

- a) L'article 11, en relació amb els requisits exigits a les societats d'auditoria.
- b) L'article 69.5, pel que fa a l'habilitació continguda en relació amb la tramitació abreujada del procediment sancionador.
- c) La disposició addicional quarta, en relació amb la col·laboració de la Comissió Nacional dels Mercats i la Competència.

3. Així mateix, entraran en vigor l'1 de gener de 2016 les següents disposicions:

- a) Els articles 21.1, primer paràgraf, en relació amb el període de vigència de les incompatibilitats, i 39.1, en relació al període de còmput d'incompatibilitats a què es referix l'article 5.1 del Reglament (UE) 537/2014, de 16 d'abril.
- b) L'article 58, relatiu al Comité d'Auditoria de Comptes de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.
- c) Els articles 87 i 88, en relació amb les taxes de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.
- d) Els apartats u a tres, set a onze i catorze a dènou de la disposició final quarta, que modifica el text refós de la Llei de Societats de Capital.
- e) La disposició final dotze, referida al no increment de despesa.

4. El que preveuen la disposició addicional deu (informació dels pagaments efectuats a les administracions públiques); la disposició final quarta (modificació del text refós de la Llei de Societats de Capital), apartats quatre a sis, dotze i tretze; la disposició final primera (modificació del Codi de Comerç); la disposició final quinta (modificació de la Llei de l'Impost sobre Societats), i la disposició final tretze (règim jurídic de la reserva per fons de comerç) seran aplicables als estats financers que es corresponguen amb els exercicis que comencen a partir de l'1 de gener de 2016.

Per tant,

Mane a tots els espanyols, particulars i autoritats, que complisquen esta llei i que la facen complir.

Madrid, 20 de juliol de 2015.

FELIPE R.

El president del Govern,
MARIANO RAJOY BREY