

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 vegeu i entengueu aquesta Llei.

Sapigueu: Que les Corts Generals han aprovat la Llei següent i jo la sanciono.

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 judici professionals.

Article 13. Escepticisme i judici 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'interès 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'interès públic.

Article 37. Informe anual de transparència.

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

Secció 3a Independència.

Article 39. Incompatibilitats i serveis 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'interès 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'exerceix 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 serveis 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 altres entitats d'auditoria, autoritzats en estats membres de la Unió Europea i en tercers països.

Article 62. Auditors, societats i altres 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'interès 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 la 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 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'interès 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 sisena. Societats d'auditoria.

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

Disposició addicional vuitena. Comunicacions electròniques.

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

Disposició addicional desena. 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 desena.

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 sisena. Títol competencial.

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

Disposició final vuitena. Habilitació normativa.

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

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

Disposició final onzena. 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 dotzena. No-increment de despesa.

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

Disposició final catorzena. Entrada en vigor.

PREÀMBUL

I

L'objecte principal d'aquesta 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 que no s'hi ajusta. Juntament amb la Directiva esmentada, 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'interès públic i pel qual es deroga la Decisió 2005/909/CE de la Comissió.

La Directiva esmentada va derogar la llavors vuitena 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 mitjançant la Llei 19/1988, de 12 de juliol, d'auditoria de comptes, de manera que es regulava per primera vegada a Espanya l'activitat d'auditoria de comptes. Aquesta activitat, per la seva contribució a la transparència i fiabilitat de la informació economicofinancera de les empreses i entitats auditades, constitueix un element consubstancial al sistema d'economia de mercat recollit a l'article 38 de la Constitució. Així, es configura com aquella que, mitjançant la utilització de determinades tècniques de revisió, té per objecte l'emissió d'un informe sobre la fiabilitat de la informació economicofinancera auditada, sense que es limiti a la mera comprovació que els saldos que figuren en les seves anotacions comptables concorden amb els oferts 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, tot i afectar la vida de l'empresa, no estan recollides en el procés esmentat.

L'activitat d'auditoria de comptes es caracteritza per la rellevància pública que exerceix en prestar un servei a l'entitat revisada i afectar i interessar no només aquesta, sinó també els tercers que hi mantinguin o hi puguin mantenir relacions, tenint en compte que tots ells, entitat auditada i tercers, poden conèixer la qualitat de la informació economicofinancera auditada sobre la qual versa l'opinió d'auditoria emesa. Amb la finalitat de regular i establir les garanties suficients perquè els comptes anuals o qualsevol altra informació economicofinancera que hagi estat verificada per un tercer independent sigui acceptada amb plena confiança pels tercers interessats, la Llei 19/1988, de 12 de juliol, d'auditoria de comptes, va definir l'activitat d'auditoria i va establir, entre altres disposicions, les condicions que s'han de complir per accedir al Registre oficial d'auditors de comptes i poder així exercir aquesta activitat, les normes que en regulen l'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, s'han succeït diverses normes per completar aquest 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, tot i no tenir una titulació universitària, haguessin obtingut una titulació suficient per accedir a la universitat i adquirit una formació pràctica de 8 anys, superior a l'exigida amb caràcter general. Al mateix temps, es van establir determinades regles particulars als efectes 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 obtenir l'autorització de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes als efectes 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 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, de 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 a l'esmentada Llei 13/1992, d'1 de juny, d'emetre immediatament l'informe d'auditoria de comptes anuals corresponent quan coneguessin i comprovessin l'existència de presumptes irregularitats o situacions que poguessin afectar greument l'estabilitat, solvència o 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 tinguin a Espanya, quan no hagin de presentar comptes anuals de la seva 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 tinguessin coneixement en l'exercici de les seves funcions i que poguessin afectar de manera rellevant l'exercici de la seva activitat, la seva continuïtat, estabilitat o solvència, o en els casos en què l'opinió en el seu informe fos denegada o desfavorable o en què s'impedís l'emissió de l'informe d'auditoria.

A més, mitjançant 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 resoldre i notificar la resolució en els procediments sancionadors derivats de la comissió de les infraccions que preveu la Llei 19/1988, de 12 de juliol, d'auditoria de comptes.

Al costat d'aquestes modificacions importants, és necessari destacar dues reformes substancials. La primera es va portar a terme mitjançant la Llei 44/2002, de 22 de novembre, de mesures de reforma del sistema financer, en els seus articles 48 a 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 estan relacionades amb l'auditoria de comptes del sector públic, el deure d'independència i les causes d'incompatibilitats, el deure de rotació de l'auditor en relació amb determinades entitats auditades, la responsabilitat civil dels auditors de comptes, el deure de custòdia de la documentació dels treballs d'auditoria i l'accés a la documentació esmentada, 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'ordre 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 seva harmonització internacional sobre la base de la normativa de la Unió Europea, en la seva disposició addicional cinquena, 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 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 tenir lloc amb l'entrada en vigor de la Llei 12/2010, de 30 de juny, per la qual es modifica la Llei 19/1988, de 12 de juliol, d'auditoria de comptes, 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 seva adaptació a la normativa comunitària.

Amb aquesta 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 esdevinguts en l'entorn econòmic i financer amb quotes superiors de globalització i internacionalització, i la manca d'un plantejament harmonitzat de l'auditoria en l'àmbit de la Unió Europea, principalment en matèria de supervisió pública, van fer imprescindible emprendre un procés de reforma en aquest àmbit, que va culminar amb la Directiva 2006/43/CE esmentada.

Aquesta Directiva va constituir un important pas per assolir una harmonització més gran dels requisits que s'exigeixen 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 l'àmbit esmentat, suposant en el moment de la seva adopció un punt d'inflexió en la regulació de l'activitat d'auditoria. La nova regulació es configurava sobre la base d'entendre que l'activitat d'auditoria exerceix una funció d'interès públic, entesa aquesta per l'existència d'un conjunt ampli de persones i institucions que confien en l'actuació de l'auditor de comptes, per tal com la seva execució correcta i adequada constitueixen factors que coadjuven al correcte funcionament dels mercats en incrementar la integritat i l'eficàcia dels estats financers en tant que vehicles de transmissió d'informació. Davant la Directiva derogada que contenia normes bàsiques d'autorització, independència i publicitat dels auditors de comptes, la Directiva 2006/43/CE n'ampliava l'abast alhora que pretenia harmonitzar més 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 adopti la Unió Europea, la responsabilitat plena de l'auditor que faci 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'interès 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 a 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 incorporar millores de caràcter tècnic derivades de la pràctica.

Així, es 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 al qual 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, incorporant com a normes d'auditoria les normes internacionals d'auditoria que siguin adoptades per la Unió Europea; l'autorització i inscripció en el Registre oficial d'auditors de qui estigui 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 emetin informes d'auditoria sobre els comptes anuals o consolidats de societats domiciliades fora de la Unió Europea i els valors de les quals estiguin admesos a negociació a Espanya, i la possibilitat que puguin ser socis de les societats d'auditoria altres societats d'auditoria autoritzades en un Estat membre de la Unió Europea, que abans no estava permès; la responsabilitat dels

auditors únicament pels danys que els siguin imputables, sempre que no s'impedeixi el rescabament just del perjudicat; l'extensió del deure de secret a tots els 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 un aspecte de l'activitat de l'auditor; i determinades modificacions en relació amb el règim d'infraccions i sancions, relacionades en la seva pràctica 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 abstenir-se d'actuar quan es pugui veure compromesa la seva objectivitat en relació amb la informació economicofinancera a auditar, i, de l'altra, en l'enumeració d'un conjunt de circumstàncies, situacions o relacions específiques en què es considera que, en cas que hi concorrin, els auditors no gaudeixen d'independència respecte a una entitat determinada, i l'única solució o salvaguarda possible és la no-realització del treball d'auditoria.

En relació amb el deure d'independència, es va incorporar l'obligació de documentar i establir els sistemes de salvaguarda que permetin detectar les amenaces a la independència dels auditors i respondre-hi. Si aquestes amenaces són de tal importància que comprometen la independència, els auditors s'han d'abstenir de fer l'auditoria. En tot cas, s'ha d'evitar qualsevol situació que pugui suposar una possible participació en l'entitat auditada o relació amb aquesta. Així mateix, es van modificar determinades situacions o serveis que generen incompatibilitat per fer l'auditoria i es va reduir el període de còmput temporal de les situacions d'incompatibilitat de tres a dos anys.

A més, es va incorporar el concepte de xarxa a la qual pertany l'auditor o societat d'auditoria, als efectes d'observar el deure d'independència, i es va delimitar 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 entitats que formin part d'aquesta xarxa que incorrin en qualsevol dels supòsits d'incompatibilitat previstos legalment, fan igualment incompatibles l'auditor de comptes o societat d'auditoria en relació amb l'entitat respectiva, amb determinades particularitats. També es va modificar l'àmbit d'extensions subjectives per incloure determinats parents.

D'altra banda, en incorporar-se en aquest moment el concepte d'entitats d'interès públic, es van introduir obligacions com la de publicar un informe anual de transparència i la de rotació del signant 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 de maig de 2006, i, en particular, la crisi financera esdevinguda en els darrers anys, van portar a qüestionar l'adequació i suficiència d'aquest marc normatiu comunitari, i es va emprendre un procés de debat sobre com podria contribuir l'activitat d'auditoria a l'estabilitat financera, que va culminar en l'aprovació i 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, tots dos amb la finalitat última de reforçar la confiança dels usuaris en la informació economicofinancera mitjançant la millora de la qualitat de les auditories de comptes en l'àmbit de la Unió Europea.

A diferència del marc anterior, es considera necessari el desplegament d'un instrument normatiu separat per a les entitats d'interès públic amb la finalitat d'aconseguir que les

auditories d'aquestes entitats tinguin una qualitat elevada, de manera que contribueixi a un funcionament més eficaç del mercat interior i garanteixi al mateix temps un nivell elevat de protecció dels consumidors i inversors a escala de la Unió Europea.

Amb aquest fi, la nova normativa de la Unió Europea, en primer lloc, pretén incrementar la transparència en l'actuació dels auditors clarificant la funció que exerceix l'auditoria i l'abast i les limitacions que té, per tal de reduir la denominada bretxa d'expectatives entre el que espera un usuari d'una auditoria i el que realment és. Amb aquesta finalitat 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 ser utilitzades en la realització de les auditories dels comptes anuals d'entitats de tot tipus, dimensió i naturalesa. A aquests efectes, interessa destacar els nous requisits de contingut de l'informe d'auditoria, que han de ser superiors en el cas dels emesos en relació amb les entitats d'interès públic, fet que ha de millorar la informació que s'ha de proporcionar a l'entitat auditada, als inversors i altres interessats. Així, als qui auditen aquestes entitats se'ls obliga, d'una banda, a remetre un informe addicional a la comissió d'auditoria d'aquestes entitats que reflecteixi els resultats d'auditoria, fet que reforça el valor afegit que suposa l'auditoria i coadjuva en la millora de la qualitat de la informació economicofinancera que s'audita; i, de l'altra, els auditors de comptes han d'incorporar a l'informe anual de transparència determinada informació financera que es concreta en la Directiva. També es persegueix reforçar els canals de comunicació entre els auditors i els supervisors de les entitats d'interès públic.

En segon lloc, la normativa de la Unió Europea aprovada pretén reforçar la independència i objectivitat dels auditors en l'exercici de la seva activitat, pilar bàsic i fonamental en què resideix la confiança que es diposita en l'informe d'auditoria. Amb aquesta finalitat, s'incorporen requisits més restrictius que els de la Directiva 2006/43/CE, de 17 de maig de 2006, de manera que es potencia l'actitud d'escepticisme professional i l'atenció especial que s'ha de prestar per evitar conflictes d'interès o la presència de determinats interessos comercials o d'una altra índole, tenint a més en compte els casos en què actua en un entorn de xarxa.

Per tal de reforçar l'actitud d'escepticisme professional i objectivitat, de prevenir conflictes d'interessos derivats de la prestació de serveis aliens als d'auditoria, i de reduir el risc de possibles conflictes d'interessos provocats per l'actual sistema en què «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'interès públic una llista de serveis diferents d'auditoria prohibits, que no es poden prestar a aquelles entitats, la seva matriu i les seves controlades; determinades normes per les quals es limiten els honoraris que poden percebre pels serveis diferents dels d'auditoria permesos o en relació amb una determinada entitat d'interès públic; així com l'obligació de rotació externa o període màxim de contractació.

Igualment, i amb la finalitat de contribuir a reforçar la independència d'aquests auditors i la qualitat de les auditories realitzades en relació amb aquestes entitats, es reforcen les funcions atribuïdes a les seves comissions d'auditoria, en particular les relacionades amb el deure esmentat, alhora que s'enforteix la seva 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, s'incorpora el denominat «passaport europeu» per contribuir a la integració del mercat de l'auditoria, si bé amb les mesures compensatòries que pot prendre l'Estat membre d'acollida on es pretengui exercir l'activitat, i es declara la nul·litat de les clàusules contractuals que limiten o restringeixen la facultat d'elegir 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 de mida inferior en els processos de licitació obligatòria, pública i periòdica, que es regulen simplificant l'elecció de l'auditor, i l'obligació de rotació externa.

Per tal 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 dimensió de l'activitat de l'auditor o de l'entitat auditada, la facultat que els estats membres simplifiquin determinats requisits per a petites entitats auditores i disposicions específiques per a petites i mitjanes entitats auditores.

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

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

Per tot això, la Directiva 2014/56/UE, de 16 d'abril de 2014, que es transposa en aquesta Llei, tracta aspectes referits a l'accés d'auditors de comptes i societats d'auditoria autoritzats en estats membres, a l'objectivitat i 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 el cessament. En canvi, el Reglament (UE) núm. 537/2014, de 16 d'abril de 2014, recull 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 tots dos textos s'incorporen mecanismes per 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 introdueix 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 economicofinancera que s'audita, en especial la de les entitats d'interès públic, i de reforçar la qualitat de les auditories, enfortint la seva independència.

III

L'estructura de la nova Llei s'ha d'explicar partint, d'una banda, i en allò que es refereix als auditors d'interès públic, de la seva integració amb el Reglament (UE) núm. 537/2014, de 16 d'abril, i, de l'altra, de la necessitat de transposar la Directiva 2014/56/UE. Tant la Directiva com el Reglament de la Unió Europea esmentats 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 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 establerts a fi de 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, estableix els requisits que han de seguir els auditors de comptes de les entitats d'interès públic, sense perjudici que els sigui aplicable a aquests el que s'estableix amb caràcter general per als auditors de comptes i que la Llei tracti aquelles qüestions respecte a les quals el referit

Reglament atorga als estats membres diverses opcions. Davant aquesta dualitat de règims, aquesta Llei dedica un títol a l'auditoria de comptes amb caràcter general i un altre als auditors de comptes d'entitats d'interès públic.

Així, aquesta Llei s'estructura en un títol preliminar i cinc títols, que contenen vuitanta-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 recull el seu àmbit d'aplicació i el sistema de fonts jurídiques que integra la seva normativa reguladora, que és aplicable així mateix als qui auditen les entitats d'interès públic. A aquests auditors també els és aplicable el règim establert al Reglament (UE) núm. 537/2014, de 16 d'abril. Darrere el règim jurídic esmentat hi ha la funció d'interès públic a la qual respon l'exercici de l'activitat d'auditoria de comptes.

Pel que fa a les normes d'auditoria, se segueixen mantenint les normes internacionals d'auditoria que siguin adoptades per la Comissió de la Unió Europea. En aquest punt, s'estableix la possibilitat que les normes tècniques d'auditoria actualment existents i les de nova emissió puguin 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, es recullen definicions als efectes d'aquesta Llei, entre les quals destaca la de petites i mitjanes entitats, en la mesura que, com s'ha destacat, s'incorporen mencions específiques per raó de la mida, 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 aquests paràmetres no coincideixen, als efectes d'aquesta Llei, amb els definits com 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 s'ha d'assenyalar que l'auditoria que es regula no suposa cap garantia respecte a la viabilitat futura de l'entitat auditada ni de l'eficiència o eficàcia amb què l'entitat auditada hagi dirigit o hagi de dirigir la seva activitat. Aquest títol es divideix en tres capítols. El capítol I defineix 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, se n'amplia l'abast respecte a l'informe de gestió que, si s'escau, s'emeti. Igualment, es regula el règim que s'ha d'aplicar en cas d'auditoria de comptes consolidats, que es modifica per 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 es veu modificat per incorporar el mandat europeu de publicitat de les sancions. També d'acord amb aquesta norma, s'incorpora la possibilitat que una societat d'auditoria autoritzada en un altre Estat membre pugui exercir la seva activitat a Espanya, sempre que qui signi en nom seu l'informe estigui autoritzat a Espanya.

D'altra banda, i sense perjudici del que disposi 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 emetin informes d'auditoria en relació amb els comptes anuals o consolidats de certes societats domiciliades fora de la Unió Europea els valors de les quals estiguin admesos a negociació a Espanya, amb el compliment previ de requisits equivalents als que s'exigeix als auditors de comptes nacionals.

En tot cas, pel que fa al règim d'autorització, atès que la rellevància pública exigeix a qui fa aquesta 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'aquesta activitat. Per la mateixa raó, no cal entendre estimada per silenci la petició que, si s'escau, es faci per 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. A la secció 1a, s'incorpora «ex lege» per mandat de la Unió Europea l'obligació d'escepticisme professional, així com l'aplicació del judici professional, que han de presidir la realització de qualsevol treball d'auditoria des de la seva planificació fins a l'emissió de l'informe.

A la secció 2a s'estableix el règim d'independència al qual tots els auditors de comptes i societats d'auditoria estan subjectes, inclosos els auditors dels qui auditen entitats d'interès públic, d'acord amb les remissions contingudes al capítol IV i les qüestions tractades al 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 perquè es basava, d'una banda, en l'enunciació d'un principi general d'independència que obliga tot auditor a abstenir-se d'actuar quan es pugui veure compromesa la seva objectivitat en relació amb la informació economicofinancera que s'ha d'auditar, i, de l'altra, en l'enumeració d'un conjunt de circumstàncies, situacions o relacions específiques en què es considera que, en cas que hi concorrin, els auditors no gaudeixen d'independència respecte a una entitat determinada, i l'única solució o salvaguarda possible és la no-realització del treball d'auditoria.

Aquest règim s'emmarca en la regulació continguda en la Directiva 2014/56/UE, que segueix recollint, igual que la Directiva anterior, com a principis generals que han d'assegurar els 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 s'escau, aplicar salvaguardes per atenuar aquelles (autorevisió, advocacia, interès propi, familiaritat o confiança o intimidació) que puguin comprometre la independència i, si s'escau, abstenir-se de fer l'auditoria. Igualment, segueix obligant cada Estat membre a assegurar que un auditor de comptes no faci una auditoria en relació amb una entitat auditada quan hi hagi relacions financeres, comercials, laborals o d'un altre tipus de tal importància que comprometi la independència de l'auditor. La nova redacció comunitària segueix obligant que l'auditor consideri l'entorn de xarxa en què opera als efectes d'observar la seva independència.

Tanmateix, la nova Directiva que s'ha de transposar incorpora uns requisits més restrictius, no previstos anteriorment, com ara l'obligació que els estats membres s'assegurin que qualsevol persona, no tan sols l'auditor, que pugui influir en el resultat de l'auditoria s'abstingui de participar en el procés de presa de decisions de l'entitat; que l'auditor de comptes o societat d'auditoria prengui mesures per evitar conflictes d'interès o de relació comercial o una altra classe, directes o indirectes, reals o potencials, que puguin comprometre la independència; que l'auditor de comptes o societat d'auditoria, el seu personal o qui li presti serveis en l'exercici de l'activitat d'auditoria, i determinats parents, no tinguin interès significatiu directe ni facin determinades operacions amb instruments financers de l'entitat auditada; que les persones esmentades no participin en l'auditoria si disposen d'instruments financers de l'auditada o hi tenen algun interès o alguna relació comercial o financera. Finalment, recull determinades exigències en relació amb els regals, situacions sobrevingudes que afectin l'entitat auditada i prohibicions posteriors, i amb el període mínim durant el qual l'obligació d'independència s'ha d'observar. Per tot això, i conseqüentment 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 mantenir el mateix sistema mixt, tenint en compte que la independència es constitueix en un pilar fonamental en el qual resideix la confiança que es diposita en l'informe d'auditoria, i que la nova Directiva és més restrictiva que l'anterior.

Per tant, sobre la base del règim mixt esmentat s'incorporen, enfortint el sistema d'incompatibilitats o prohibicions, els nous requisits que amb el caràcter de mínims preveu la Directiva 2014/56/UE, de 16 d'abril de 2014, i es modifiquen determinades qüestions per evitar que el règim aplicable als auditors de comptes amb caràcter general sigui més restrictiu que el que exigeix el Reglament (UE) núm. 537/2014, de 16 d'abril, de manera

que s'introdueixen determinats ajustos en el període de còmput al qual s'estenen determinades incompatibilitats. Això no significa que la independència de l'auditor no es pugui 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 fer front a les amenaces que es puguin 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 pugui aparentar una possible participació en l'entitat auditada, relació amb aquesta, o en la seva gestió, i es defineix què s'entén per aquesta, de manera que es pugui concloure que la independència resulta compromesa, tal com estableix la Directiva. Com assenyala 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 dos els elements substancials del requisit d'independència, real i aparença, de manera que els auditors han de ser independents i ho han de semblar. Com que aquesta és una actitud mental inobservable la normativa i pràctica internacional delimita les situacions o serveis que es configuren com a presumpcions «*iuris et de iure*», generadores d'incompatibilitat amb la realització de l'auditoria.

Així mateix, es modifiquen determinades situacions o serveis que generen incompatibilitat per fer l'auditoria, i s'incorporen els relacionats amb operacions fetes amb els instruments financers, la tinença d'interessos significatius i l'acceptació d'obsequis de valor significatiu. També es manté el període de còmput temporal de determinades situacions d'incompatibilitat a l'exercici anterior al qual es refereixen els estats financers auditats, i es redueix a un any per a la gran majoria, que coincideixen amb els serveis que es prohibeixen per als auditors d'entitats d'interès públic. Al mateix temps, s'inclouen les actuacions que han de fer els auditors en situacions sobrevingudes en què s'adquireix un interès financer o l'entitat auditada resulta afectada per una combinació de negocis. També s'introdueixen 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 serveis no només entre l'entitat auditada i l'auditor o societat d'auditoria, sinó també entre aquella i la xarxa a la qual pertany l'auditor o societat d'auditoria. En les normes d'extensió es distingeix entre la xarxa auditora i la xarxa no auditora, fet que obeeix a la necessitat d'establir més excepcions quan concorren les causes d'incompatibilitat en la xarxa no auditora donada la seva teòrica llunyania. El sentit de les normes d'extensió que es recull és que si les persones o entitats compreses en l'àmbit esmentat incorren en qualsevol dels supòsits d'incompatibilitat previstos en aquesta Llei i en altres disposicions legals, fan igualment incompatibles l'auditor de comptes o societat d'auditoria en relació amb l'entitat respectiva, si bé tenint en compte les particularitats que estableix la Llei. En l'àmbit esmentat d'extensió subjectiva també s'inclou, entre d'altres, els qui estiguin vinculats per determinades relacions de parentiu, com els progenitors, fills i germans i els seus cònjuges, atès que en aquests casos existeixen o poden existir les mateixes amenaces a la independència que es poden donar de la mateixa manera que en el cas del cònjuge de l'auditor, i s'exclouen de l'abast de l'extensió esmentada i es redueix el cercle de familiars per a determinats supòsits.

D'altra banda, i també d'acord amb la Directiva, es redueix a un any el període que regeix per a les prohibicions imposades amb posterioritat a la finalització del treball d'auditoria i al qual està subjecte l'auditor, per tal d'evitar que en la realització objectiva del treball d'auditoria concorrin o es presentin situacions que puguin suposar un risc o una amenaça a la independència per l'existència, durant la realització esmentada, de compromisos o expectatives futures que puguin 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'interès públic.

Les modificacions incorporades en les esmentades situacions o serveis no signifiquen de cap manera que, quan concorrin les situacions modificades o suprimides o altres

situacions o serveis prestats durant períodes anteriors, no constitueixin o no puguin constituir amenaces a la independència, de manera que l'auditor de comptes ha d'establir pel que fa al cas l'oportú sistema de salvaguardes per a la seva avaluació i, si s'escau, eliminació. De la mateixa manera, no significa que l'auditor pugui fer el treball d'auditoria en cas que aquestes circumstàncies persisteixin i siguin de tal importància o entitat que comprometin la seva independència en relació amb l'entitat auditada. Com fins ara, s'ha d'entendre el mateix per al cas que es produeixin situacions diferents de les definides com a causes d'incompatibilitat que, per la seva naturalesa i moment de realització, puguin suposar una amenaça que comprometi, malgrat les salvaguardes establertes, 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'hi hagi 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 prevenir qualsevol amenaça a la independència i han de garantir la qualitat, la integritat i el caràcter crític i rigorós amb què es fan les auditories. De l'altra, regula les normes mínimes a les quals s'ha d'ajustar l'organització del treball de l'auditor.

La secció 5a preveu els deures de conservació i custòdia, i de guardar secret de la documentació referent a cada auditoria i altra documentació generada i exigida d'acord amb aquesta Llei, i incorpora determinades excepcions a favor de certes autoritats internacionals en els termes que s'hi preveuen.

El capítol IV, dividit en quatre seccions, conté els requisits més estrictes exigits als auditors d'entitats d'interès públic, a més del que estableix el títol I que no sigui contradictori o exceptuat pel que regula el capítol esmentat, tal com s'estableix en la seva secció 1a, i d'acord amb la remissió genèrica a la Directiva que es conté a l'article 1.2 del Reglament (UE) núm. 537/2014, de 16 d'abril de 2014. Per raons de seguretat jurídica i uniformitat normativa es contenen les referències corresponents a l'articulat del Reglament esmentat, i es precisen, si s'escau, determinats aspectes que no s'hi tracten o les opcions que aquest preveu a favor dels estats membres. La secció 2a regula els informes que han d'emetre aquests auditors amb la finalitat d'augmentar la confiança dels usuaris de la informació economicofinancera auditada i la seva responsabilitat en relació amb l'auditoria realitzada. Així, en primer lloc, s'ha d'emetre un informe d'auditoria el contingut del qual és molt més ampli que el previst amb caràcter general, i s'exigeix en el Reglament de la Unió Europea informació sobre la independència i sobre la seva capacitat per detectar irregularitats, incloses les degudes a frau. En segon lloc, aquests auditors han de publicar l'informe anual de transparència, respecte al qual el Reglament esmentat de la Unió Europea incorpora determinada informació financera sobre els seus ingressos i desglossament, el criteri del qual es determina en aquesta Llei, i els de la xarxa auditora. A més, s'exigeix que es publiqui de manera separada al de la xarxa a la qual pugui pertànyer per tal d'assolir una transparència més alta i evitar qualsevol confusió, sense perjudici del contingut que addicionalment es pot 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 referències corresponents a l'articulat del Reglament (UE) núm. 537/2014, de 16 d'abril de 2014, la remissió al que preveuen les seccions 1a i 2a del capítol III del títol I, atès que l'article 6 del Reglament esmentat estableix l'obligació de complir el que preveu l'article 22 ter de la Directiva, precepte que resulta incorporat a les seccions esmentades, i que obliguen a complir, entre d'altres, les previsions establertes en relació amb el règim d'independència, així com l'obligació d'avaluar l'existència d'amenaces que comprometin la seva independència i d'aplicar les mesures de salvaguarda a aplicar. D'acord amb les opcions atorgades als estats membres, i de conformitat amb el que preveu l'article 22 de la Directiva, s'amplia el període de còmput al qual s'han d'estendre les prohibicions i es prohibeixen també els serveis detallats quan els duen a terme els familiars propers. En segon lloc, recull l'exercici de les opcions atribuïdes als estats membres en relació amb la durada màxima de contractació dels auditors i les normes de limitació d'honoraris per

concentració respecte a una entitat d'interès públic, incorporades en el Reglament (UE) núm. 537/2014, de 16 d'abril de 2014. Respecte a la durada, no s'opta per prolongar la durada màxima, atès que s'entén que les excessives relacions prolongades generen una amenaça de familiaritat de tal entitat que la independència s'entén compromesa. En relació amb les normes de limitació d'honoraris per dependència financera, s'entén adequat imposar el requisit més restrictiu de prohibir la realització d'auditoria en l'exercici següent, atès que arribar a un percentatge determinat de concentració suposa una amenaça d'interès propi i fins i tot d'intimidació que no es pot mitigar. En relació amb les diferents opcions exercides respecte a les normes d'honoraris, de serveis prohibits i rotació externa, s'opta per exercir determinades opcions més restrictives, consistentes 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'exigeix que l'auditor consideri addicionalment la xarxa en què opera per tal d'evitar que mitjançant aquesta s'eludeixi el seu compliment. D'aquesta manera es pretén assegurar una aplicació consistent i uniforme de les normes d'independència, pilar fonamental en què descansa la confiança que es diposita en l'informe d'auditoria.

Finalment, la secció 4a incorpora les especificitats que són aplicables a aquests 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 per reglament els requisits que han de reunir els qui auditin entitats d'interès públic, fet que està justificat per la necessitat d'assegurar la disposició adequada de mitjans i capacitats per auditar entitats la informació de les quals té una dimensió complexa i un impacte econòmic en els mercats indubtable.

El títol II regula el sistema de supervisió pública i comprèn 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, de manera que es delimita aquest àmbit per les funcions que s'atribueixen i els subjectes als quals arriba. A les que està exercint actualment s'incorporen les que exigeix la nova normativa, referides a la vigilància de l'evolució del mercat d'auditoria. Amb això s'assoleixen els objectius de la normativa de la Unió Europea que requereix una autoritat competent especialitzada en la informació economicofinancera, així com en el marc normatiu que regula l'activitat auditora i en la seva vigilància, alhora que es garanteix l'absència de qualsevol conflicte d'interessos, de manera que la supervisió tingui com a finalitat única la millora de la qualitat de les auditories i s'assegura que no hi hagi fraccionament en el mercat regulador i supervisor de l'auditoria. Amb això se segueix la pràctica existent a gairebé la 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'interès públic, s'entén sense perjudici de les competències atribuïdes a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, en tant que 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 per tal de complir les seves 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 participin en els seus òrgans rectors o en la presa de decisions els qui exerceixen l'activitat d'auditoria de comptes; ser transparent pel que fa als programes de treball i informes d'activitat; disposar de la capacitat, els coneixements tècnics i els recursos apropiats i suficients i tenir 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 exigeix que l'autoritat competent tingui l'atribució de les competències necessàries per portar a terme les seves tasques, inclosa la capacitat d'adoptar mesures per assegurar el compliment de les noves disposicions, la capacitat per accedir a les dades, obtenir informació i dur a terme inspeccions o altres comprovacions que consideri oportunes, per a la qual cosa pot contractar serveis de professionals o rebre l'assistència d'experts, i l'article 55 manté la facultat ja existent d'acordar amb tercers, sota determinades condicions, tasques relacionades amb les inspeccions d'auditors que no siguin d'interès

públic, incloses les corporacions representatives d'auditors de comptes. També es manté l'autorització a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes per desenvolupar els criteris que aquest 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'atribueixen 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, fet que justifica una major especialització, atenció i dedicació per part del supervisor, i requereix d'aquest l'adequada ordenació i utilització eficient i eficaç dels mitjans disponibles per al seu compliment adequat. De l'altra, l'obligació especial, que ja tenia atribuïda l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, de vetllar pel deure d'independència, fet que li confereix, tal com ha reconegut la jurisprudència, la funció específica i qualificada de pronunciar-se sobre l'observança del deure esmentat en l'exercici concret de l'activitat d'auditoria per la seva condició de tercer objectiu, neutral i informat, a més de tècnic, que ha de prevaler enfront de qualsevol criteri que pugui venir de la mateixa entitat auditada o d'altres ens. Les funcions atribuïdes sobre això a la comissió d'auditoria es configuren com una mena de salvaguarda preventiva que no eximeix l'auditor de comptes d'observar el deure d'independència, ni tampoc condiciona ni exclou les competències de supervisió que sobre això s'atribueixen a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.

Així mateix, es precisa de manera més detallada l'abast i la finalitat de l'activitat de control de l'activitat d'auditoria de comptes i de les seves dues modalitats, que se segueixen mantenint però que es passen a denominar, 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, de l'altra, investigacions –en les quals s'incardina l'actual control tècnic– per tal de detectar i corregir l'execució inadequada d'un treball d'auditoria concret o una activitat concreta de l'auditor. Aquestes actuacions de control segueixen participant de la naturalesa d'actuacions prèvies d'informació, previstes a 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 resultin de la nova normativa de la Unió Europea. El sistema de supervisió pública ha de comprendre els mecanismes adequats que permetin una cooperació efectiva a escala europea entre les activitats de supervisió dels estats membres, com a factor que contribueix a assegurar una qualitat elevada i homogènia de l'auditoria a la Unió Europea. Aquesta cooperació descansa en el principi de reglamentació i supervisió a l'Estat membre d'origen en què està autoritzat l'auditor o societat d'auditoria i on tingui l'entitat auditada el seu domicili social. En el cas de serveis transfronterers en l'àmbit de la Unió Europea, les inspeccions corresponen a l'autoritat de l'Estat membre d'origen, en el qual estigui autoritzat l'auditor o la societat, i les investigacions a l'autoritat de l'Estat membre en el qual tingui el seu domicili social l'entitat auditada, tal com precisa 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 seva participació activa, al mateix temps que l'intercanvi de certa informació.

Els mecanismes de cooperació europea es preveuen mitjançant 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 pugui intercanviar informació, en particular en relació amb les activitats d'auditors que operin en el marc d'una xarxa.

Així mateix, es 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, al mateix temps que s'incorporen determinades precisions a les quals s'ha de subjectar la transmissió a un tercer de la informació remesa o enviada com a resultat d'aquesta cooperació.

Amb la finalitat de reforçar el compliment de les obligacions incorporades en aquesta 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 modificacions esmentades afecten principalment la inclusió de nous tipus infractors com a conseqüència de les noves obligacions que s'imposen, així com de complir el mandat europeu que les sancions siguin efectives i dissuasives. Així mateix, s'han introduït algunes modificacions en la classificació dels tipus infractors, menors, però necessàries per adequar-les als principis esmentats. També es modifiquen les normes de publicitat de les sancions i de denúncia per complir els mandats continguts sobre això a la Directiva esmentada. Respecte a la denúncia, sense efecte vinculant pel que fa a la incoació d'un procediment sancionador, el seu tractament està supeditat, mitjançant l'ordenació i utilització eficient i eficaç dels mitjans disponibles, al compliment adequat de les competències de control de l'activitat auditora, atribuïdes legalment a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, de manera que permeti assolir l'objectiu últim de la millora global i en el seu conjunt en la qualitat dels treballs d'auditoria, projectant les actuacions esmentades sobre tots els qui estan habilitats legalment per exercir l'activitat d'auditoria i, en especial, dels qui auditen entitats d'interès públic per la rellevància més gran que té enfront de tercers.

El títol IV es dedica a les taxes de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes 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 l'administració del Registre oficial d'auditoria de comptes, tasques 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 superior en auditories d'entitats d'interès públic, atesos els majors requisits que la Llei que ara s'aprova exigeix als auditors o societats d'auditories que les porten 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 assolir la millora global i en el seu conjunt en la qualitat dels treballs d'auditoria, de manera que s'arribi a un nivell elevat de confiança en els usuaris de la informació econòmica i s'evitin conflictes d'interès en la realització de les auditories. Amb això es pretenen enfortir les garanties suficients perquè els comptes anuals o qualsevol altre document comptable que hagi estat verificat per un tercer sigui acceptat amb plena confiança per la persona que tracta d'obtenir informació a través d'ells, precisament per haver estat emès 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 els auditors del sector públic. Altres disposicions són objecte de modificació, tal com s'esdevé i com s'ha exposat, en relació amb els

mecanismes de cooperació, o s'incorporen «*ex novo*», tal com succeeix amb les referides al seguiment i l'evolució del mercat, les societats d'auditoria, les comunicacions electròniques i la durada màxima de contractació.

Destaca la novetat incorporada mitjançant la disposició addicional tercera, en la qual es regula l'exigència d'una comissió d'auditoria per a les entitats d'interès públic, d'acord amb els requisits, excepcions, dispenses, composicions i funcions que conté la Directiva 2014/56/UE, de 16 d'abril de 2014, i s'incorpora 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 es contenen ja a la Llei 12/2010, de 30 de juny, així com les referides a deures o requisits que es consideren novetats amb aquesta Llei per tal d'establir un període transitori que faciliti 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 ajustar-se a la normativa de la Unió Europea, i s'ha de destacar la referida a les comissions d'auditoria, i recullen determinades habilitacions, i en destaca la modificació que deixa sense vigor la definició d'entitats d'interès públic per raó de mida 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. Aquesta Llei té per objecte la regulació de l'activitat d'auditoria de comptes, tant obligatòria com voluntària, mitjançant l'establiment de les condicions i els requisits de necessària observança per al seu exercici, així com la regulació del sistema de supervisió pública i els mecanismes de cooperació internacional en relació amb aquesta activitat esmentada.

2. S'entén per auditoria de comptes l'activitat consistent en la revisió i verificació dels comptes anuals, així com d'altres estats financers o documents comptables, elaborats d'acord amb el marc normatiu d'informació financera que sigui aplicable, sempre que l'activitat tingui per objecte l'emissió d'un informe sobre la fiabilitat dels esmentats documents que pugui tenir efectes davant de tercers.

3. L'auditoria de comptes l'ha de dur a terme necessàriament un auditor de comptes o una societat d'auditoria, mitjançant l'emissió de l'informe corresponent i amb subjecció als requisits i les formalitats que estableix aquesta Llei.

4. El que disposa aquesta Llei no és aplicable a les auditories de comptes que duguin a terme els òrgans del sector públic estatal, autonòmic o local en l'exercici de les seves competències, que es regeixen per la seva 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 s'ha de dur a terme amb subjecció a aquesta Llei i al seu Reglament de desplegament, així com a les normes d'auditoria, d'ètica i independència i de control de qualitat intern dels auditors de comptes i societats d'auditoria.

A les auditories de comptes d'entitats d'interès públic els és aplicable el que estableix 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'interès públic, i el que estableix el capítol IV del títol I d'aquesta Llei.

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

independent. Es consideren normes d'auditoria les contingudes en aquesta 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 aquests efectes, s'entenen per 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 siguin pertinents per a l'activitat d'auditoria de comptes regulada en aquesta Llei.

Les normes tècniques d'auditoria tenen per objecte la regulació dels aspectes no previstos a 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 perjudici 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'han d'elaborar, adaptar o revisar, de conformitat amb els principis generals i la pràctica comunament admesa als 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 exerceixen l'activitat d'auditoria de comptes, amb la informació pública prèvia durant el termini de dos mesos i són vàlides a partir de la seva publicació, mitjançant una resolució de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, en el seu «Butlletí Oficial».

En cas que les corporacions de dret públic representatives a què es refereix el paràgraf anterior, amb el requeriment previ de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, no elaborin, adaptin o revisin alguna de les normes tècniques d'auditoria, de les normes d'ètica i de les normes de control de qualitat intern, en la forma establerta anteriorment, aquest Institut ha de procedir a la seva elaboració, adaptació o revisió, i n'ha d'informar a les referides corporacions de dret públic representatives i complir també el requisit d'informació pública durant el termini de dos mesos.

5. Només es poden imposar requisits o procediments addicionals als que estableixen les normes internacionals d'auditoria adoptades per la Unió Europea quan els esmentats requisits o procediments addicionals es derivin de requeriments exigits per una llei nacional referent a l'àmbit d'aplicació de les auditories de comptes o quan siguin necessaris per augmentar la credibilitat i qualitat dels estats financers auditats.

Aquests requisits addicionals han de ser comunicats per l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes a la Comissió Europea, com a mínim, tres mesos abans de la seva 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 requisits addicionals esmentats s'han d'establir mitjançant una resolució de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes en la qual es declari la vigència dels apartats corresponents de les normes d'auditoria preexistents a l'adopció per part de la Unió Europea de les normes internacionals d'auditoria sobre la mateixa matèria, o mitjançant la publicació de noves normes d'auditoria limitades als referits requisits addicionals. La resolució s'ha de publicar en el seu «Butlletí Oficial», amb el tràmit previ d'informació pública durant el termini de dos mesos.

Article 3. *Definicions.*

Als efectes del que estableix aquesta Llei, s'apliquen les definicions següents:

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

- a) La normativa de la Unió Europea relativa als comptes consolidats, en els casos previstos per a la seva aplicació.
- b) El Codi de comerç i la restant legislació mercantil.

- c) El Pla general de comptabilitat i les seves adaptacions sectorials.
 - d) Les normes de compliment obligatori que aprovi l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes en desplegament del Pla general de comptabilitat i les seves normes complementàries.
 - e) La resta de la normativa comptable espanyola que sigui d'aplicació.
2. Auditoria obligatòria: auditoria dels comptes anuals o dels comptes consolidats, que sigui exigida pel dret de la Unió Europea o la legislació nacional.
3. Auditor de comptes: persona física autoritzada per realitzar auditories de comptes per l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, de conformitat 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 realitzar auditories de comptes per l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, de conformitat 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. Tenen la consideració d'entitats d'interès 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, així com als organismes autonòmics amb competències d'ordenació i supervisió de les entitats asseguradores, respectivament, així com les entitats emissores de valors admesos a negociació al mercat alternatiu borsari pertanyents al segment d'empreses en expansió.
 - b) Les entitats que es determinin reglamentàriament en atenció a la seva importància pública significativa per la naturalesa de la seva activitat, per la seva dimensió o pel seu nombre d'empleats.
 - c) Els grups de societats en els quals la societat dominant sigui una entitat de les previstes a les lletres a) i b) anteriors.
6. Auditor principal responsable:
- a) Auditor de comptes que signi 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 auditors de comptes designats si s'escau per la societat d'auditoria com a responsables principals de fer el treball d'auditoria de comptes en nom de la societat esmentada.
 - c) En el cas d'auditories de comptes consolidats o d'altres estats financers o documents comptables consolidats, l'auditor o auditors de comptes designats si s'escau com a auditor o auditors principals responsables de fer l'auditoria a les entitats que siguin significatives en el conjunt consolidable.
7. Estat membre d'origen: l'Estat membre de la Unió Europea que hagi autoritzat l'auditor de comptes o societat d'auditoria a fer l'activitat d'auditoria de comptes a l'Estat esmentat de conformitat amb el que disposa la seva 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 fer l'activitat d'auditoria de comptes, obtinguin l'autorització corresponent per fer l'activitat en aquell Estat, de conformitat amb el que disposa la seva 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 reuneixin, a la data de tancament de cadascun, almenys dues de les circumstàncies següents:

- a) Que el total de les partides de l'actiu no superi els quatre milions d'euros.
- b) Que l'import total de la seva xifra anual de negocis no superi els vuit milions d'euros.
- c) Que el nombre mitjà de treballadors contractats durant l'exercici no sigui superior a cinquanta.

Les entitats perden aquesta consideració si deixen de reunir, durant dos exercicis consecutius, dues de les circumstàncies a què es refereix aquest apartat.

En el primer exercici social des de la seva constitució, transformació o fusió, les entitats tenen aquesta consideració si reuneixen, al tancament de l'exercici esmentat, almenys dues de les tres circumstàncies expressades en aquest apartat.

10. Entitats mitjanes: les entitats que, sense tenir la consideració d'entitats petites, durant dos exercicis consecutius reuneixen, a la data de tancament de cadascun, almenys dues de les circumstàncies següents:

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

Les entitats perden aquesta consideració si deixen de reunir, durant dos exercicis consecutius, dues de les circumstàncies a què es refereix aquest apartat.

En el primer exercici social des de la seva constitució, transformació o fusió, les entitats tenen aquesta consideració si reuneixen, al tancament de l'exercici esmentat, almenys dues de les tres circumstàncies expressades en aquest apartat.

11. Equip de l'encàrrec: personal de l'auditor de comptes o de la societat d'auditoria que participin en la realització d'un treball d'auditoria de comptes concret, inclosos els qui, sent socis o no, siguin empleats o qualsevol persona els serveis de les quals estiguin 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 qui mantinguin relacions d'afectivitat anàlogues, i aquells amb els quals l'auditor tingui vincles de consanguinitat en primer grau directe o en segon grau col·lateral, així com els cònjuges d'aquells amb els quals tinguin els vincles de consanguinitat esmentats.

13. Familiars amb vincles estrets de la persona afectada per la causa d'incompatibilitat: els cònjuges o els qui mantinguin una relació d'afectivitat anàloga, els qui tinguin vincles de consanguinitat en primer grau descendent i els qui, independentment del grau, tinguin vincles de consanguinitat i visquin a la seva llar durant un període mínim d'un any.

14. Xarxa: l'estructura a la qual pertany un auditor o una societat d'auditoria que tingui per objecte la cooperació, i que tingui clarament per objectiu compartir beneficis o costos, o que comparteix propietat, control o gestió comuns, polítiques i procediments de control de qualitat comuns, una estratègia empresarial comuna, l'ús d'un nom comercial comú, o una part significativa dels seus recursos professionals.

En tot cas, s'entén 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 refereix l'apartat següent.

15. Entitats vinculades a l'entitat auditada: les entitats que estiguin vinculades directament o indirectament mitjançant l'existència d'una relació de control en els termes a què es refereix l'apartat següent, mitjançant l'existència d'una mateixa unitat de decisió en estar controlades l'entitat auditada i les altres entitats per qualsevol mitjà per una o diverses persones físiques o jurídiques que actuïn conjuntament o estiguin sota una direcció única per acords o clàusules estatutàries, o mitjançant 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 a l'entitat auditada mitjançant l'existència d'una relació de control de les que preveu 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 dues modalitats d'auditoria de comptes que s'inclouen en l'àmbit d'aplicació d'aquesta Llei són:

1. L'auditoria dels comptes anuals, que consisteix a verificar els comptes esmentats als efectes de dictaminar si expressen la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera i dels resultats de l'entitat auditada, d'acord amb el marc normatiu d'informació financera que sigui aplicable.

Així mateix, comprèn la verificació de l'informe de gestió amb què, si s'escau, s'acompanyin els comptes anuals, a fi de dictaminar sobre la seva concordança amb els comptes anuals esmentats i si el seu contingut és conforme al que estableix la normativa aplicable.

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

El que estableix aquesta Llei sobre els treballs i informes d'auditoria dels comptes anuals és aplicable, amb l'adaptació corresponent, 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 ha 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 seva elaboració, de les persones físiques o jurídiques que van encarregar el treball i, si s'escau, de les persones a qui vagi destinat; així com la referència a què els comptes anuals han estat formulats per l'òrgan d'administració de l'entitat auditada.

b) Una descripció general de l'abast de l'auditoria realitzada, amb referència a les normes d'auditoria de conformitat amb les quals aquesta s'ha portat a terme i, si s'escau, dels procediments que s'hi preveuen que no hagi estat possible aplicar com a conseqüència de qualsevol limitació posada de manifest en el desenvolupament de l'auditoria. Així mateix, s'ha d'informar sobre la responsabilitat de l'auditor de comptes o societat d'auditoria d'expressar una opinió sobre els comptes esmentats en el seu conjunt.

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

Així mateix, s'han de descriure 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 riscos esmentats i, si s'escau, de les observacions essencials derivades dels riscos esmentats.

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

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

L'opinió pot revestir quatre modalitats: favorable, amb excepcions, desfavorable o denegada.

Quan no hi hagi excepcions l'opinió és favorable.

En cas que hi hagi excepcions, s'han de reflectir totes en l'informe i l'opinió tècnica és amb excepcions, desfavorable o denegada.

Així mateix, s'han d'indicar, si s'escau, les possibles incerteses significatives o materials relacionades amb fets o condicions que puguin generar dubtes significatius sobre la capacitat de l'entitat auditada per continuar com a empresa en funcionament.

També s'ha de fer referència a les qüestions que, tot i no constituir una excepció, l'auditor de comptes hagi de destacar, o consideri necessari fer-ho, 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 cas que l'informe de gestió esmentat acompanyi els comptes anuals. Així mateix, s'ha d'incloure una opinió sobre si el contingut i la presentació d'aquest informe de gestió és conforme al que requereix la normativa que sigui aplicable, i s'han d'indicar, si s'escau, les incorreccions materials que s'hagin detectat sobre això.

g) Data i signatura de qui o dels qui l'hagin realitzat. La data de l'informe d'auditoria és aquella en què l'auditor de comptes i la societat d'auditoria han completat els procediments d'auditoria necessaris per formar-se una opinió sobre els comptes anuals.

2. L'informe d'auditoria ha de ser emès per l'auditor de comptes o la societat d'auditoria, de manera que pugui complir la finalitat per a la qual va ser contractada l'auditoria de comptes. La manca d'emissió de l'informe d'auditoria o la renúncia a continuar amb el contracte d'auditoria només es pot produir per l'existència de causa justa. En tot cas, es considera que existeix causa justa en els casos en què concorri alguna de les circumstàncies següents:

a) Existència d'amenaques que comprometin la independència o 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 s'escau, 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 aquests.

En els anteriors supòsits, quan es tracti d'auditories obligatòries, s'ha 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 manca d'emissió de l'informe o la renúncia a continuar amb el contracte d'auditoria, en la forma i els terminis que es determini per reglament.

3. L'informe d'auditoria de comptes anuals s'ha d'emetre sota la responsabilitat de qui o els qui l'hagin fet, i ha d'estar signat per aquests.

4. L'informe d'auditoria de comptes anuals ha d'anar acompanyat de la totalitat de documents que componen els comptes objecte d'auditoria i, si s'escau, de l'informe de gestió. La publicació d'aquests documents, juntament amb l'informe d'auditoria, s'ha de regir pel que disposa el marc normatiu d'informació financera que sigui aplicable.

5. En cap cas l'informe d'auditoria de comptes anuals no pot ser publicat parcialment o en extracte, ni de manera separada als comptes anuals auditats.

Quan l'informe sigui públic es pot fer menció a la seva existència, i en aquest cas s'ha de fer referència al tipus d'opinió emesa.

6. L'informe d'auditoria ha de ser redactat en un llenguatge clar i sense ambigüitats. En cap cas no es pot utilitzar el nom de cap òrgan o institució pública amb competències d'inspecció o control de manera que pugui indicar o suggerir que l'autoritat esmentada avala o aprova l'informe d'auditoria.

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

Les entitats auditades estan obligades a facilitar tota la informació que sigui necessària per dur a terme els treballs d'auditoria de comptes; així mateix, qui o els qui duguin a terme aquests treballs estan obligats a requerir tota la informació que requereixin per a l'emissió de l'informe d'auditoria de comptes.

Article 7. *Auditoria de comptes consolidats.*

1. Aquesta Llei és aplicable a l'auditoria de comptes anuals consolidats, o d'altres estats financers o documents comptables consolidats.

2. L'auditor de comptes que realitzi l'auditoria dels comptes anuals consolidats, o d'altres estats financers o documents comptables consolidats, assumeix la plena responsabilitat de l'informe d'auditoria emès, encara que l'auditoria dels comptes anuals de les societats participades hagi estat realitzada per altres auditors.

3. Els qui emetin l'opinió sobre els comptes anuals consolidats, o sobre altres estats financers o documents comptables consolidats, estan obligats a sol·licitar la informació necessària, si s'escau, als qui hagin realitzat l'auditoria de comptes de les entitats que formin part del conjunt consolidable, que estan obligats a subministrar tota la informació que se'ls sol·liciti.

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

L'avaluació s'ha de documentar en els papers de treball de l'auditor dels comptes consolidats, incloent-hi la naturalesa, el calendari i l'abast de la tasca realitzada pels altres auditors o societats d'auditoria, així com, si s'escau, la revisió realitzada per l'auditor dels comptes consolidats de parts rellevants de la documentació d'auditoria dels esmentats auditors realitzada als efectes de l'auditoria dels comptes anuals consolidats.

Així mateix, l'auditor de comptes que realitzi l'auditoria dels comptes anuals consolidats, o d'altres estats financers o documents comptables consolidats, ha de revisar el treball d'auditoria fet pels altres auditors als efectes de l'auditoria dels comptes anuals consolidats, i ha de documentar la revisió esmentada.

A aquests efectes, i per tal que l'auditor dels comptes consolidats es pugui basar en la feina feta pels altres auditors o societats d'auditoria, és necessari subscriure un acord previ amb aquests 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 esmentats, ha de permetre la revisió i el control del treball realitzat per part de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes de manera adequada.

5. Quan l'auditor dels comptes consolidats no pugui revisar el treball d'auditoria realitzat per altres auditors de comptes o societats d'auditoria, inclosos els de la Unió Europea i de tercers països, en relació amb els comptes d'entitats incloses en els comptes consolidats, ha d'adoptar les mesures adequades i ha d'informar l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes d'aquesta circumstància i les seves causes en els terminis i la forma que es determini per reglament. Entre les mesures a adoptar s'ha 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 que correspongui, sobre els comptes de les entitats esmentades.

6. En el supòsit que l'auditor de comptes consolidats sigui 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, ha de posar a disposició de qui dugui a terme aquest control o investigació tota la informació de què disposi relativa al treball d'auditoria realitzat per altres auditors de comptes o societats d'auditoria, inclosos els de la Unió Europea i de tercers països, en relació amb els comptes d'entitats incloses en els comptes consolidats, als efectes de l'auditoria dels comptes consolidats, inclosos els papers de treball corresponents als treballs realitzats pels altres auditors esmentats.

7. En cas que una entitat que formi part del conjunt consolidable sigui auditada per auditors de comptes o societats d'auditoria de tercers països amb els quals no hi hagi un acord d'intercanvi d'informació sobre la base de reciprocitat, l'auditor de comptes que faci l'auditoria dels comptes anuals consolidats, o d'altres estats financers o documents comptables consolidats, és responsable d'aplicar els procediments que es determinin reglamentàriament per facilitar que l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes pugui tenir accés a la documentació del treball d'auditoria realitzat pels esmentats auditors de comptes o societats d'auditoria del tercer país, inclosos els papers de treball pertinents per a l'auditoria del grup, i a aquest efecte pot conservar una còpia d'aquesta documentació o acordar per escrit amb aquests auditors de comptes o societats d'auditoria un accés adequat i il·limitat perquè l'auditor del grup la remeti a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, quan aquest ho requereixi. Si hi ha impediments legals o d'un altre tipus que impedeixin la transmissió dels papers de treball d'auditoria d'un tercer país a l'auditor del grup, la documentació conservada per aquest auditor ha d'incloure la prova que ha aplicat els procediments adequats per obtenir accés a la documentació relativa a l'auditoria i, en cas d'impediments diferents dels legals derivats de la legislació nacional, la prova que demostrï l'existència d'aquests impediments.

8. El que disposa aquest article és aplicable també a la societat d'auditoria que realitzi l'auditoria de comptes anuals consolidats, o d'altres estats financers o documents comptables consolidats, així com als auditors de comptes que la facin en nom de la societat esmentada.

9. El que disposa aquest article no és aplicable a les auditories que facin els òrgans públics de control de la gestió economicofinancera del sector públic sobre els comptes anuals o altres estats financers consolidats en els quals la societat dominant sigui una entitat pública empresarial o una altra entitat de dret públic i les societats dominades puguin ser societats mercantils. Aquest tipus d'auditories es regeix 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. Poden realitzar l'activitat d'auditoria de comptes les persones físiques o jurídiques que, reunint les condicions a què es refereixen els articles 9 a 11, figurin inscrites en el Registre oficial d'auditors de comptes de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, i prestin la garantia financera a què es refereix l'article 27.

2. El Registre oficial d'auditors de comptes és públic i la seva informació ha de ser accessible per mitjans electrònics.

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

- a) Nom, adreça, número de registre i situació en la qual estiguin inscrits.
- b) En el cas d'estar inscrit en situació d'exercent, s'ha d'indicar el domicili professional, l'adreça de pàgina web i el número de registre de la societat o societats d'auditoria amb les quals està relacionat.

c) Totes les altres inscripcions com a auditor de comptes davant 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 s'escau, 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, ha de contenir la informació següent:

a) Nom, domicili social, forma jurídica, adreça de cada oficina en la qual realitzi la seva activitat, número de registre i adreça de pàgina web.

b) Nom, cognoms, adreça i número de registre de cadascun dels socis, amb indicació de qui o els qui exerceixin les funcions d'administració o de direcció.

c) Nom, cognoms, adreça i número de registre dels auditors de comptes al servei de la societat d'auditoria, amb identificació dels que estiguin designats expressament per realitzar auditories i signar informes d'auditoria en nom de la societat i del període de vigència de la designació.

d) Si la societat està vinculada a les entitats a què es refereixen els articles 19 o 20, ha d'aportar informació dels noms i les adreces de les entitats esmentades, o indicació d'on es pot obtenir públicament la informació.

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

f) Si s'escau, si la societat d'auditoria està inscrita en virtut del que estableix l'article 11.4, indicació de l'Estat membre d'origen en el qual estigui autoritzada.

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 altres entitats d'auditoria de tercers països, hi han de figurar de forma separada, i en tot cas s'han d'identificar com a tals aquells a què es refereixen 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 faculta per a l'exercici d'altres activitats diferents de les previstes a l'article 1, que requereixen 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, llevat d'aquells als quals es refereix l'article 10.3, han de seguir cursos i realitzar activitats de formació continuada, els quals poden ser impartits, en la forma i les condicions que s'estableixin 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 ser inscrit en el Registre oficial d'auditors de comptes es requereix:

a) Ser major d'edat.

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

c) No tenir antecedents penals per delictes dolosos.

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

2. L'autorització a què es refereix la lletra d) de l'apartat 1 anterior es concedeix als qui reuneixin les condicions següents:

a) Haver obtingut una titulació universitària de caràcter oficial i vàlida a tot el territori nacional.

No s'exigeix aquest requisit als qui, complint la resta dels requisits que estableix aquest apartat, hagin cursat els estudis o obtingut els títols que facultin per a l'ingrés a la Universitat i adquirit la formació pràctica que assenyala la lletra b) d'aquest apartat, amb un període mínim de vuit 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 hagin estat realitzats amb un auditor de comptes o una societat d'auditoria, i en l'exercici d'aquesta 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 correspon als qui, en aquell moment, siguin membres en exercici de l'Institut de Censors Jurats de Comptes, del Registre d'economistes auditors pertanyents al Consell General de Col·legis d'Economistes d'Espanya i del Registre general d'auditors pertanyent al Consell Superior de Col·legis Oficials de Titulars Mercantils d'Espanya.

b) Haver seguit programes d'ensenyament teòric i haver adquirit una formació pràctica.

Els programes d'ensenyament teòric han de versar sobre les matèries a què es refereix la lletra c) d'aquest apartat.

La formació pràctica s'ha d'estendre per un període mínim de tres anys en treballs realitzats en l'àmbit financer i comptable, i es refereix especialment a comptes anuals, comptes consolidats o estats financers anàlegs. Almenys, dos anys de la formació pràctica s'han de realitzar amb un auditor de comptes o una societat d'auditoria, i en l'exercici d'aquesta 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 està encaminat a la comprovació rigorosa de la capacitat del candidat per a l'exercici de l'auditoria de comptes, ha 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 aquesta; 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'examen ha de cobrir, en la mesura que es requereixin 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 tinguin una titulació universitària de caràcter oficial i vàlida en tot el territori nacional, de les regulades a la Llei orgànica 6/2001, de 21 de desembre, d'universitats, queden dispensats en l'examen d'aptitud professional de les matèries que hagin superat en els estudis requerits per obtenir els títols esmentats.

3. L'examen d'aptitud s'ha de realitzar mitjançant el 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, prèvia aprovació per aquest últim de la respectiva convocatòria, que s'ha de publicar mitjançant una ordre del ministre d'Economia i Competitivitat.

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

4. Es poden inscriure en el Registre oficial d'auditors de comptes empleats públics, la formació i funcions dels quals estiguin relacionades amb l'auditoria de comptes del sector públic, o que examinin o valorin la situació financera i patrimonial i l'actuació de les entitats financeres o asseguradores, i que hagin estat seleccionats com a empleats públics per oposició o per altres proves establertes a l'efecte que permetin constatar la formació

teòrica i aptitud necessària per a l'exercici de tals funcions, quan compleixin els requisits per a la inscripció en el Registre oficial d'auditors de comptes que estableix aquest article.

El requisit relatiu al seguiment de programes d'ensenyament teòric i el corresponent a la superació de l'examen d'aptitud professional, que estableixen les lletres b) i c) de l'apartat 2, s'entenen complerts mitjançant la superació de l'oposició o de les proves selectives d'accés a l'ocupació pública esmentades en el paràgraf precedent.

Així mateix, s'entén complert el requisit de la formació pràctica que estableix la lletra b) de l'apartat 2, mitjançant la realització efectiva 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 permet l'exercici de l'activitat d'auditoria de comptes. No es pot entendre 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. Es poden inscriure en el Registre oficial d'auditors de comptes els auditors de comptes autoritzats per realitzar l'activitat d'auditoria de comptes en altres estats membres de la Unió Europea, en els termes que es determinin reglamentàriament.

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

2. Es poden inscriure en el Registre oficial d'auditors de comptes els auditors de comptes autoritzats per realitzar l'activitat d'auditoria de comptes en tercers països, en condicions de reciprocitat, que compleixin requisits equivalents als que exigeixen les lletres a), b) i c) de l'article 9.2, així com l'obligació de formació continuada a què es refereix l'article 8.7.

Per obtenir l'autorització de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes han d'acreditar, almenys, el compliment dels requisits que estableixen les lletres a) i c) de l'article 9.1, superar una prova d'aptitud equivalent a la què esmenta l'apartat anterior, en els termes que es determinin reglamentàriament, i disposar de domicili o establiment permanent a Espanya o designar un representant amb domicili a Espanya.

3. Sense perjudici del que disposa la normativa de la Unió Europea, en tot cas s'han d'inscriure en el Registre oficial d'auditors de comptes els auditors de comptes autoritzats per realitzar l'activitat d'auditoria de comptes en tercers països que emetin informes d'auditoria sobre comptes anuals o comptes anuals consolidats d'una entitat constituïda fora de la Unió Europea i els valors dels quals estiguin admesos a negociació en un mercat secundari oficial a Espanya, excepte quan l'entitat auditada emeti exclusivament obligacions, bons o altres títols de deute negociables que compleixin alguna de les condicions següents:

a) Que hagin estat 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 sigui de 50.000 euros com a mínim en la data d'emissió.

b) Que hagin estat 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 sigui de 100.000 euros com a mínim en la data d'emissió.

Aquesta excepció no s'aplica quan l'entitat emeti valors que siguin equiparables a les accions de societats o que, si es converteixen o si s'exerceixen els drets que confereixen, donin dret a adquirir accions o valors equiparables a accions.

Els auditors de comptes a què es refereix aquest apartat han de reunir les condicions següents:

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

2a Designar un representant amb domicili a Espanya.

3a Fer els informes d'auditoria a què es refereix aquest apartat d'acord amb les normes internacionals d'auditoria adoptades per la Unió Europea i amb el que estipulen les seccions 1a i 2a del capítol III del títol I o, si s'escau, d'acord amb les normes i els requisits declarats equivalents per la Unió Europea.

4a Que tinguin publicat a la seva pàgina web l'informe anual de transparència a què es refereix l'article 37, o un informe que compleixi els requisits equivalents d'informació.

La inscripció en el Registre oficial d'auditors de comptes d'aquests 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 perjudici del que disposi la normativa de la Unió Europea, els informes d'auditoria emesos per aquests auditors de comptes de tercers països no registrats en el Registre oficial d'auditors de comptes no tenen eficàcia jurídica a Espanya.

Article 11. *Societats d'auditoria.*

1. Es poden inscriure en el Registre oficial d'auditors de comptes com a societats d'auditoria de comptes les societats mercantils que compleixin els requisits següents:

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

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

En cas que l'òrgan d'administració no tingui més que dos membres, almenys un d'ells ha de complir les condicions que estableix aquest apartat.

2. És 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, és aplicable a les societats d'auditoria de comptes en allò que no contravingui aquesta Llei.

3. La direcció i signatura dels treballs d'auditoria realitzats per una societat d'auditoria de comptes correspon, en tot cas, a un o diversos auditors de comptes que poden exercir l'activitat d'auditoria a Espanya i que estiguin designats per la societat d'auditoria com a auditors principals responsables per realitzar l'auditoria, així com per signar l'informe en nom de la dita societat.

4. Es poden inscriure en el Registre oficial d'auditors de comptes les societats d'auditoria de comptes autoritzats en un altre Estat membre de la Unió Europea, que pretenguin exercir l'auditoria a Espanya, sempre que l'auditor principal responsable o els auditors principals responsables que realitzin l'auditoria figurin inscrits en situació d'exercent en el Registre oficial d'auditors de comptes. L'autorització en un altre Estat membre es pot exigir mitjançant l'acreditació d'un certificat emès per la corresponent autoritat competent dins dels tres mesos anteriors a la sol·licitud.

La inscripció d'aquestes societats s'ha de comunicar 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 estiguin inscrites en un altre Estat membre, han de ser comunicades a l'Estat membre d'acollida, amb indicació de la seva causa.

5. En tot cas han d'estar inscrites en el Registre oficial d'auditors de comptes les societats i altres entitats d'auditoria autoritzades per realitzar l'activitat d'auditoria de comptes de tercers països que emetin informes d'auditoria en relació amb els comptes anuals a què es refereix l'article 10.3. En aquests casos, s'ha d'exigir als qui signin els informes en nom de l'entitat el compliment dels requisits que estableix l'article esmentat.

Per estar inscrites en el Registre oficial d'auditors de comptes, aquestes societats i altres entitats d'auditoria han de complir les condicions següents:

a) Que l'auditor de comptes que signi l'informe d'auditoria en nom d'aquestes i la majoria dels membres del seu òrgan d'administració compleixin els requisits equivalents als exigits a les lletres a) i c) de l'article 9.1 i a les lletres a) i b) de l'article 9.2.

b) Que els informes d'auditoria a què es refereix aquest apartat es realitzin d'acord amb les normes internacionals d'auditoria adoptades per la Unió Europea i amb el que estipulen les seccions 1a i 2a del capítol III del títol I, o, si s'escau, d'acord amb les normes i els requisits declarats equivalents per la Unió Europea.

c) Que designin un representant amb domicili a Espanya.

d) Que tinguin publicat en les seves pàgines web l'informe anual de transparència a què es refereix l'article 37, o un informe que compleixi els requisits equivalents d'informació.

Els informes d'auditoria emesos per les societats i altres entitats d'auditoria a què es refereix aquest apartat no inscrites no tenen eficàcia jurídica a Espanya, sense perjudici del que disposi la normativa de la Unió Europea.

La inscripció en el Registre oficial d'auditors de comptes d'aquestes societats i altres 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 altres entitats d'auditoria a què es refereix aquest apartat són baixa en el Registre oficial d'auditors de comptes quan incompleixin algun dels requisits que estableix aquest apartat, per renúncia voluntària o per sanció.

Article 12. *Baixa en el Registre oficial d'auditors de comptes.*

1. Els auditors de comptes són 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 establerts en els articles 9 i 10. L'incompliment ha 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 indica l'apartat anterior, les societats d'auditoria són baixa temporal o definitiva, segons els casos, en el Registre oficial d'auditors de comptes, quan incompleixin algun dels requisits que estableix l'article 11.1, així com per no mantenir la garantia financera prevista a l'article 27.

Les societats d'auditoria han de comunicar a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes l'incompliment dels requisits que exigeix l'article 11 per a la seva inscripció en el Registre oficial d'auditors de comptes.

L'incompliment dóna lloc a la baixa del Registre esmentat quan es mantingui durant un temps superior a tres mesos. Excepcionalment, l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, a sol·licitud de la societat d'auditoria, pot prorrogar el termini anterior per un període de fins a tres mesos més quan s'acreditin circumstàncies suficients que ho justifiquin.

No obstant això, abans que transcorrin els tres mesos de pròrroga, l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes pot efectuar requeriments per a la reparació o compliment dels requisits exigits en aquest article en un termini determinat, que si no són atesos poden 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 judici professionals*

Article 13. *Escepticisme i judici professionals.*

1. En la realització de qualsevol treball d'auditoria de comptes, l'auditor de comptes ha d'actuar amb escepticisme i aplicar el seu judici professional en els termes previstos en aquesta 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 mantenir sempre una ment inquisitiva i una alerta especial davant qualsevol circumstància que pugui indicar una possible incorrecció en els comptes anuals auditats, deguda a error o frau, i examinar de manera crítica les conclusions d'auditoria.

Aquesta actitud suposa reconèixer la possibilitat que hi hagi incorreccions materials en els comptes anuals objecte d'auditoria, inclosos fraus o errors, sigui quina sigui l'experiència anterior de l'auditor de comptes en relació amb l'honestedat i la integritat dels responsables de l'administració i dels directius de l'entitat auditada.

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

a) Quan revisin 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 seguir com a empresa en funcionament.

b) Quan realitzin 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 judici professional l'aplicació competent, adequada i congruent amb les circumstàncies que concorrin, 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 siguin aplicables per prendre decisions en la realització d'un treball d'auditoria de comptes.

L'aplicació del judici professional s'ha de documentar adequadament. No s'admet la mera remissió al judici professional com a justificació de decisions que, altrament, no estiguin avalades pels fets o les circumstàncies concurrents a la feina, per l'evidència d'auditoria obtinguda o que no siguin conformes al que estableix la normativa esmentada al paràgraf anterior.

Secció 2a *Independència*

Article 14. *Principi general d'independència.*

1. Els auditors de comptes i les societats d'auditoria han de ser independents, en l'exercici de la seva funció, de les entitats auditades, i s'han d'abstenir d'actuar quan la seva independència en relació amb la revisió i verificació dels comptes anuals, els estats financers o altres documents comptables se'n pugui veure compromesa.

2. Els auditors de comptes i les societats d'auditoria, així com qualsevol persona en condicions d'influir directament o indirectament en el resultat de l'auditoria, s'han d'abstenir de participar de qualsevol manera en la gestió o presa de decisions de l'entitat auditada. No es considera participació en la gestió o presa de decisions de l'entitat auditada les comunicacions efectuades durant la realització del treball d'auditoria que siguin 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 les societats d'auditoria s'han d'abstenir de realitzar l'auditoria de comptes d'una entitat en aquells supòsits en què incorrin en alguna

causa d'incompatibilitat de les previstes en els articles 16 a 20 o de les situacions previstes als articles 23, 25, 39 i 41.

4. En particular, no poden participar ni influir, de cap manera, en el resultat del treball d'auditoria de comptes d'una entitat, aquelles persones que tinguin una relació laboral, comercial o d'una altra índole amb l'entitat auditada, que pugui 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 vetllar pel compliment adequat del deure d'independència, així com de valorar en cada treball concret la possible falta d'independència d'un auditor de comptes o societat d'auditoria.

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

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

2. Les amenaces a la independència poden 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 sigui directa o indirecta, real o potencial.

Si la importància d'aquests factors en relació amb les mesures de salvaguarda aplicades és tal que en comprometen la independència, l'auditor de comptes o la societat d'auditoria s'han d'abstenir de realitzar l'auditoria.

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

4. Les situacions i amenaces a què es refereixen els apartats anteriors es poden generar, igualment, quan concorrin en les persones o entitats a què es refereixen els articles 18, 19 i 20.

Article 16. *Causes d'incompatibilitat.*

1. En tot cas, es considera que l'auditor de comptes o la societat d'auditoria no gaudeix de la suficient independència en l'exercici de les seves funcions respecte d'una empresa o entitat, a més dels supòsits d'incompatibilitat previstos en altres lleis, quan es doni alguna de les circumstàncies següents en l'auditor de comptes, la societat d'auditoria o els auditors principals responsables del treball d'auditoria:

a) Circumstàncies derivades de situacions personals:

1r Tenir la condició de membre de l'òrgan d'administració, de directiu o d'apoderat que tingui atorgat a favor seu un poder general de l'entitat auditada o exercir llocs de treball a l'entitat auditada. També es dona aquesta circumstància respecte del responsable de l'àrea econòmica financera i de qui exerceixi funcions de supervisió o control intern a l'entitat auditada, sigui quin sigui el vincle que tinguin amb l'entitat esmentada.

2n Tenir 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'entén que existeix aquest interès en el supòsit de tenir instruments financers de l'entitat auditada o d'una entitat vinculada a aquesta quan, en aquest últim cas, siguin significatius per a qualsevol de les parts.

Als efectes del que disposa aquest número, s'exceptuen els interessos que es tinguin de manera indirecta a través d'institucions d'inversió col·lectiva diversificada.

3r Dur a terme qualsevol tipus d'operació relacionada amb instruments financers emesos, garantits o protegits de qualsevol altra manera per l'entitat auditada.

Als efectes del que disposa aquest número, s'exceptuen els instruments financers que es tinguin 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 sigui insignificant o intrascendent.

b) Circumstàncies derivades de serveis prestats:

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

2n La prestació a l'entitat auditada de serveis de valoració, llevat que es compleixin els requisits següents:

i. Que no tinguin un efecte directe o tinguin un efecte de poca importància relativa, per separat o de manera agregada, en els estats financers auditats;

ii. Que l'estimació de l'efecte en els estats financers auditats estigui documentada de manera exhaustiva en els papers de treball corresponents al treball d'auditoria.

3r La prestació de serveis d'auditoria interna a l'entitat auditada, llevat que l'òrgan de gestió de l'entitat auditada sigui 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 serveis d'advocacia simultàniament per a l'entitat auditada, llevat que aquests serveis els prestin persones jurídiques diferents i amb consells d'administració diferents, i sense que es puguin referir a la resolució de litigis sobre qüestions que puguin tenir una incidència significativa, mesurada en termes d'importància relativa, en els estats financers corresponents al període o exercici auditat.

5è La prestació a l'entitat auditada de serveis 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 generar les dades integrants dels estats financers de l'entitat auditada, llevat que aquesta assumeixi la responsabilitat del sistema global de control intern o el servei es presti seguint les especificacions establertes per l'entitat esmentada, la qual també ha d'assumir la responsabilitat del disseny, execució, avaluació i funcionament del sistema.

2. Als efectes del que disposa aquest article, les mencions als estats financers s'entenen fetes a la resta de documents a què es refereix l'article 1.2, quan siguin objecte d'auditoria.

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

1. Es considera que l'auditor de comptes o la societat d'auditoria no gaudeix de la suficient independència en l'exercici de les seves funcions quan concorrin en les entitats vinculades amb l'entitat auditada les circumstàncies d'incompatibilitat personals que preveu l'article 16.1.a).

2. La prestació dels serveis que preveu l'article 16.1.b) únicament determinen la incompatibilitat de l'auditor o de la societat d'auditoria quan es prestin a altres entitats amb les quals l'entitat auditada tingui una relació de control.

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

1. Es considera que l'auditor de comptes o la societat d'auditoria no gaudeix de la suficient independència en l'exercici de les seves funcions respecte a una entitat auditada quan concorrin, en els familiars de l'auditor o auditors principals responsables del treball d'auditoria a què es refereix l'article 3.6, lletres a) i b), les circumstàncies que preveu l'article 16.

Aquesta previsió també s'aplica quan les circumstàncies d'incompatibilitat derivades de situacions personals o de serveis prestats s'apreciïn respectivament en relació amb les entitats vinculades o controlades per l'entitat auditada a què es refereix l'article anterior.

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

a) Respecte a les derivades de la condició ostentada o el lloc exercit d'acord amb 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 seva entitat dominant o una entitat respecte de la qual l'entitat auditada exerceixi un control o influència significativa.

2n Si exerceix llocs de treball, aquests han d'afectar l'elaboració d'informació significativa, mesurada en termes d'importància relativa, que continguin els estats financers o altres documents comptables de l'entitat auditada.

3r En els altres supòsits, hi ha incompatibilitat quan es produeixin en l'entitat auditada, en la seva entitat dominant o en una entitat respecte de la qual l'entitat auditada exerceixi un control o influència significativa, en termes d'importància relativa, per a l'entitat auditada.

b) Respecte a les resultants de tenir 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 tinguin instruments financers de l'entitat auditada. Si els instruments són d'una entitat vinculada, han de ser significatius.

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

En cas que els cònjuges d'aquests familiars tinguin instruments financers d'una entitat vinculada de les que preveu el paràgraf anterior, hi ha incompatibilitat quan, de conformitat amb el que es preveu per reglament, siguin molt significatius.

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

1r Quan els familiars amb vincles estrets de l'auditor o auditors principals responsables realitzin operacions amb els instruments financers emesos, garantits o protegits de qualsevol altra manera per l'entitat auditada, de la seva entitat dominant o d'una entitat vinculada respecte de la qual l'entitat auditada exerceixi un control o influència significativa i sigui significativa, en termes d'importància relativa, per a l'entitat auditada.

2n Quan la resta de familiars realitzin operacions amb instruments financers emesos, garantits o protegits de qualsevol altra manera per l'entitat auditada, i el volum de les operacions sigui significatiu o, si es tracta dels cònjuges d'aquests familiars, molt significatiu.

d) Respecte a les circumstàncies d'incompatibilitat relatives a la prestació de serveis que preveu l'article 16.1 b), s'entén que hi ha incompatibilitat en cas que es produeixin en l'entitat auditada, en la seva entitat dominant o en una entitat respecte de la qual l'entitat auditada exerceixi un control i sigui 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 considera que l'auditor de comptes o la societat d'auditoria no gaudeix de la suficient independència en l'exercici de les seves funcions respecte a una entitat auditada, quan concorrin les circumstàncies previstes a l'article 16 o a altres lleis en les persones o entitats següents:

a) Les persones, diferents dels auditors principals responsables, tant si són auditors com si no i tant si formen part de l'organització de l'auditor o societat d'auditoria com si no,

que participin o tinguin capacitat per influir en el resultat final de l'auditoria de comptes, o responsabilitat de supervisió o gestió en la realització del treball d'auditoria i puguin influir directament en la seva valoració i resultat final.

b) Les persones, diferents de les que esmenta la lletra anterior, que formin part de l'equip de l'encàrrec, tant si són empleats com si presten serveis 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 els quals tinguin qualsevol vinculació directa o indirecta, que no estiguin inclosos a les lletres anteriors. Als efectes de considerar l'existència d'una vinculació directa o indirecta amb els auditors de comptes o societats d'auditoria, s'ha d'aplicar 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 a les lletres anteriors, que siguin empleats o els serveis de les quals estiguin a disposició o sota control de l'auditor de comptes o la societat d'auditoria i que intervinguin directament en les activitats d'auditoria.

Aquesta previsió també s'aplica quan concorrin en les persones o entitats a què es refereix aquest apartat les circumstàncies d'incompatibilitat derivades de situacions personals o serveis prestats respectivament en relació amb les entitats vinculades o controlades per l'entitat auditada a què es refereix l'article 17.

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

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

1r Quan concorrin en les persones a què es refereix l'apartat 1, lletra d), existeix incompatibilitat si afecta l'entitat auditada, la seva entitat dominant o una entitat vinculada respecte de la qual l'entitat auditada exerceixi control o influència significativa i sigui, en termes d'importància relativa, significativa per a l'entitat auditada. En tot cas, existeix situació d'incompatibilitat quan tinguin la condició de membres de l'òrgan d'administració.

2n En el cas dels familiars amb vincles estrets de les persones a què es refereix l'apartat 1, només existeix incompatibilitat si són administradors o responsables de l'àrea economicofinancera de l'entitat auditada, de la seva entitat dominant o d'una entitat vinculada respecte de la qual l'entitat auditada exerceixi control o influència significativa i sigui, 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 què es refereixen les lletres c) i d) de l'apartat 1, només existeix incompatibilitat quan, per raó de l'estructura i dimensió de la societat d'auditoria, pugui existir relació amb possibles efectes o influència en el resultat del treball d'auditoria.

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

1r Quan les persones a què es refereixen les lletres c) i d) de l'apartat 1 i els seus familiars amb vincles estrets tinguin instruments financers significatius de l'entitat auditada, de la seva entitat dominant o d'una entitat vinculada respecte de la qual l'entitat auditada exerceixi control o influència significativa i l'entitat esmentada sigui significativa, en termes d'importància relativa, per a l'entitat auditada.

2n Quan concorrin en els familiars amb vincles estrets de les persones a què es refereixen les lletres a) i b) de l'apartat 1.

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

1r Quan els familiars amb vincles estrets de les persones a què es refereixen les lletres a) i b) de l'apartat 1 duguin a terme operacions amb els instruments financers

emesos, garantits o protegits de qualsevol altra forma per l'entitat auditada, per la seva entitat dominant o per una entitat vinculada respecte de la qual l'entitat auditada exerceixi control o influència significativa i sigui significativa, en termes d'importància relativa, per a l'entitat auditada.

2n Quan els familiars amb vincles estrets de les persones a què es refereixen les lletres c) i d) de l'apartat 1 duguin a terme operacions amb els instruments financers emesos, garantits o protegits de qualsevol altra forma per l'entitat auditada, i el volum de les operacions sigui significatiu.

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

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

1r Quan concorrin en les persones a què es refereix la lletra d) de l'apartat 1, existeix incompatibilitat en cas que es produeixin en l'entitat auditada, en la seva entitat dominant o en una entitat respecte de la qual l'entitat auditada exerceixi control i sigui significativa, en termes d'importància relativa, per a l'entitat auditada.

2n Quan els familiars amb vincles estrets de les persones a què es refereix l'apartat 1 prestin serveis 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 exerceixi control i sigui significativa, en termes d'importància relativa, per a l'entitat auditada.

No obstant això, quan es tracti de familiars de les persones a què es refereixen les lletres c) i d) de l'apartat 1, només existeix incompatibilitat quan, per raó de l'estructura i dimensió de la societat d'auditoria, pugui existir 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 considera que l'auditor de comptes o la societat d'auditoria no gaudeix de la suficient independència en l'exercici de les seves funcions respecte a una entitat auditada, quan les circumstàncies previstes a l'article 16 o en altres lleis concorrin en les persones o entitats, excloses les persones o entitats a què es refereix l'article anterior, amb les quals formin una mateixa xarxa els auditors principals responsables a què es refereix l'article 3.6, lletres a) i b), o la societat d'auditoria en nom de la qual es realitzi l'auditoria.

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

Aquesta previsió també s'aplica quan concorrin les circumstàncies d'incompatibilitat derivades de situacions personals o serveis prestats respectivament en relació amb les entitats vinculades o controlades per l'entitat auditada a què es refereix l'article 17, sempre que l'entitat auditada exerceixi control o influència significativa i aquelles siguin, 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'han d'apreciar tenint en compte les particularitats següents:

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

1r Si les persones o entitats a què es refereix l'apartat 1 exerceixen un càrrec directe o exerceixen llocs de treball, han 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 cas que els seus familiars amb vincles estrets siguin administradors o responsables de l'àrea economicofinancera de l'entitat auditada, quan, per raó de l'estructura i dimensió de la societat d'auditoria, pugui existir relació amb possibles efectes o influència en el resultat del treball d'auditoria.

b) Respecte a les resultants de tenir instruments financers de conformitat amb el que preveu l'article 16.1.a).2n, existeix incompatibilitat quan les persones o entitats a què es refereix l'apartat 1 tinguin instruments financers significatius de l'entitat auditada, de la seva entitat dominant o d'una entitat respecte de la qual l'entitat auditada exerceixi 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, pugui existir relació amb possibles efectes o influència en el resultat del treball d'auditoria.

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

d) Respecte als serveis prestats previstos a l'article 16.1.b), existeix incompatibilitat si els familiars amb vincles estrets de les persones a què es refereix l'apartat 1 presten serveis 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, pugui existir relació amb possibles efectes o influència en el resultat del treball d'auditoria.

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

1. Existeix una situació d'incompatibilitat derivada de la prestació de serveis quan els serveis esmentats es prestin en el període comprès des de l'inici de l'exercici al qual corresponguin 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 finalitzi el treball d'auditoria.

En el cas de les incompatibilitats derivades de situacions personals, s'entén que existeixen quan aquestes es produeixin en el període comprès des de l'inici del primer any anterior a l'exercici al qual corresponguin 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 finalitzi el treball d'auditoria.

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

2. En el supòsit que la possessió d'instruments financers a què es refereix l'article 16.1.a).2n es produeixi de manera sobrevinguda amb posterioritat a l'acceptació de l'encàrrec, l'auditor de comptes o societat d'auditoria ha de procedir a liquidar, desfer o eliminar l'interès financer esmentat en el termini d'un mes des que va tenir coneixement d'aquesta circumstància. Si no es pot resoldre l'interès esmentat en el termini anterior per circumstàncies no imputables a l'auditor, aquest es pot ampliar, si bé l'interès ha d'estar resolt, en tot cas, abans de l'emissió de l'informe d'auditoria. Si no es procedeix en aquest sentit s'han d'abstenir de dur a terme el treball d'auditoria i efectuar les comunicacions que preveu l'article 5.2.

Quan, una vegada acceptat un encàrrec, l'entitat auditada sigui adquirida, es fusioni o adquireixi una altra entitat, l'auditor de comptes o societat d'auditoria ha d'identificar i avaluar els interessos, les relacions o les situacions amb l'entitat, a fi de determinar si la seva independència es pot veure compromesa. En el termini més breu possible i, en tot cas, abans de tres mesos, l'auditor ha d'adoptar les mesures necessàries per eliminar les relacions o els interessos que comprometin la seva independència o per reduir les amenaces a un nivell acceptablement baix per tal que aquesta no en resulti compromesa.

3. El període de còmput a què es refereix aquest article és aplicable en els supòsits a què es refereixen els articles 17, 18, 19 i 20, amb les particularitats que els articles esmentats prevegin.

Article 22. Règim de contractació.

1. Els auditors de comptes i les societats d'auditoria han de ser 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'iniciï el primer exercici a auditar, i poden ser contractats per períodes màxims successius de fins a tres anys una vegada hagi finalitzat el període inicial.

Si, una vegada finalitzat el període de contractació inicial o la seva pròrroga, ni l'auditor de comptes o la societat d'auditoria, ni l'entitat auditada manifesten la seva voluntat en contra abans de la data d'aprovació dels comptes anuals auditats corresponents a l'últim període contractat o prorrogat, el contracte queda 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 hagi una causa justa. Les divergències d'opinions sobre tractaments comptables o procediments d'auditoria no són una causa justa. En tot cas, els auditors de comptes i l'entitat auditada han de comunicar a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes la rescissió del contracte d'auditoria.

Els accionistes que tinguin 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 esmentada poden 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 concorri una causa justa.

3. Quan les auditories de comptes no siguin obligatòries, no són aplicables les limitacions temporals de contractació que estableix l'apartat 1 d'aquest article.

4. Són nuls de ple dret els acords o les clàusules contractuals o estatutàries que puguin 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 perjudici 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 nom de les quals es realitzi l'auditoria no poden formar part dels òrgans d'administració o de direcció de l'entitat auditada ni de les entitats amb les quals aquesta tingui una relació de control, ni ocupar un lloc de treball, ni tenir interès financer directe o indirecte en les entitats esmentades si, en qualsevol dels casos, és significatiu per a qualsevol de les parts.

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

a) Els auditors, socis o no, diferents als auditors principals responsables del treball d'auditoria, de la societat d'auditoria que tinguin responsabilitat de supervisió o gestió en la realització del treball d'auditoria i puguin influir directament en la seva valoració i resultat final.

b) Els qui formin part de l'equip d'encàrrec del treball d'auditoria quan tinguin 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 realitzar auditories en nom d'aquesta que no hagin intervingut o tingut capacitat d'influir en el treball d'auditoria, llevat que deixin de tenir qualsevol vinculació o interès amb la societat d'auditoria abans d'entrar a formar part dels òrgans esmentats, d'ocupar un lloc de treball a l'entitat auditada o abans de tenir interès financer i sempre que l'objectivitat no es pugui veure compromesa per l'existència de possibles influències recíproques entre els socis esmentats i l'auditor signant o la societat d'auditoria.

3. L'incompliment de la prohibició comporta la incompatibilitat dels auditors de comptes i de les societats d'auditoria als quals es refereix aquest 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'incompleixi la prohibició esmentada i en els dos anys següents.

4. El que estableix aquest article no és aplicable quan l'interès financer derivi de causes sobrevingudes no imputables a l'auditor de comptes, o s'adquireixi en condicions normals de mercat per l'auditor de comptes, o pel soci de la societat d'auditoria o auditor designat per realitzar auditories en nom d'aquesta, sempre que, en aquestes situacions, hagi deixat de tenir 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 serveis d'auditoria s'han de fixar, en tot cas, abans que comenci l'exercici de les seves funcions i per a tot el període en què s'hagin d'exercir. Els honoraris no poden estar influïts o determinats per la prestació de serveis addicionals a l'entitat auditada. No poden tenir caràcter contingent ni basar-se en cap tipus de condició diferent de canvis en les circumstàncies que van servir de base per fixar els honoraris. Per l'exercici d'aquesta funció, ni els auditors de comptes ni les societats d'auditoria poden percebre una altra remuneració o avantatge.

A aquests efectes, s'entenen per honoraris contingents en un encàrrec d'auditoria aquells en què la remuneració es calcula d'acord amb una fórmula preestablerta en funció dels resultats d'una transacció o del mateix treball d'auditoria. No es consideren contingents els honoraris establerts per resolució judicial o per les autoritats corresponents.

2. Els auditors de comptes i les societats d'auditoria han de comunicar a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes anualment les hores i els honoraris facturats a cada entitat auditada, distingint les que corresponen a serveis d'auditoria de comptes i altres serveis, així com qualsevol altra informació que necessiti l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes per a l'exercici de les seves funcions.

Article 25. Causes d'abstenció per honoraris percebuts.

1. Quan els honoraris meritats derivats de la prestació de serveis d'auditoria i diferents del d'auditoria a l'entitat auditada per part de l'auditor de comptes o societat d'auditoria, en els tres últims exercicis consecutius, representin més del 30 per cent del total dels ingressos anuals de l'auditor de comptes o societat d'auditoria, aquests s'han d'abstenir de realitzar l'auditoria de comptes corresponent a l'exercici següent.

2. També és exigible l'obligació d'abstenir-se de realitzar l'auditoria corresponent en l'exercici següent quan els honoraris meritats derivats de la prestació de serveis d'auditoria i diferents del d'auditoria en els tres últims exercicis consecutius a l'entitat auditada i a les seves entitats vinculades, per part de l'auditor de comptes o de la societat d'auditoria i dels qui formen part de la xarxa, representin més del 30 per cent del total dels ingressos anuals de l'auditor de comptes o societat d'auditoria i de la xarxa esmentada.

3. S'han de determinar per reglament els criteris a tenir en compte per al cas d'auditors de comptes o societats d'auditoria que iniciïn la seva activitat, així com d'auditors de comptes i societats d'auditoria petites. Així mateix, s'han de determinar per reglament els ingressos totals a computar als efectes del compliment d'aquest límit.

Secció 3a Responsabilitat i garantia financera

Article 26. Responsabilitat civil.

1. Els auditors de comptes i les societats d'auditoria han de respondre pels danys i perjudicis que derivin de l'incompliment de les seves obligacions segons les regles generals del Codi civil, amb les particularitats que estableix aquest article.

2. La responsabilitat civil dels auditors de comptes i les societats d'auditoria és exigible de forma proporcional i directa als danys i perjudicis econòmics que puguin causar per la seva actuació professional tant a l'entitat auditada com a un tercer.

A aquest efecte, s'entén per tercer qualsevol persona física o jurídica, pública o privada, que acrediti que va actuar o va deixar d'actuar prenent en consideració l'informe

d'auditoria, i aquest element és essencial i apropiat per formar el seu consentiment, motivar la seva actuació o prendre la seva decisió.

La responsabilitat civil és exigible en forma personal i individualitzada, amb exclusió del dany o perjudici causat per la mateixa entitat auditada o per tercers.

3. Quan l'auditoria de comptes sigui realitzada per un auditor de comptes en nom d'una societat d'auditoria, han de respondre solidàriament, dins dels límits que assenyala l'apartat precedent, tant l'auditor que hagi signat l'informe d'auditoria com la societat d'auditoria.

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

Article 27. *Garantia financera.*

1. Sense perjudici de la responsabilitat civil regulada a l'article anterior, per respondre dels danys i perjudicis que puguin causar en l'exercici de la seva activitat, els auditors de comptes i les societats d'auditoria de comptes estan obligats a prestar garantia financera.

2. La garantia financera es pot prestar mitjançant un dipòsit 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 estableixi el Ministeri d'Economia i Competitivitat. La quantia, en tot cas, ha de ser proporcional al seu volum de negoci.

3. S'ha de fixar per reglament, a més de l'import de la garantia financera per al primer any d'exercici de l'activitat, els elements essencials que siguin necessaris per garantir la seva suficiència i vigència a l'efecte de complir la seva 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 han de disposar de procediments administratius i comptables fiables, de procediments de valoració de risc eficaços, i de mecanismes operatius que permetin assegurar el control i la protecció dels seus sistemes informàtics, així com dels mecanismes interns de control de qualitat, que garanteixin el compliment de les decisions i els 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 han d'implantar un sistema de control de qualitat intern que garanteixi la qualitat de l'auditoria de comptes de conformitat amb el que estableixen les normes de control de qualitat intern a les quals es refereix l'article 2.

El responsable últim del sistema de control de qualitat intern és un auditor de comptes inscrit en el Registre oficial d'auditors de comptes, que pugui realitzar l'auditoria de comptes d'acord amb el que exigeix l'article 8.1.

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

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

Aquestes mesures han d'incloure, entre d'altres, polítiques i procediments que garanteixin 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 refereixen els articles 19 i 20, no puguin intervenir en la realització d'una auditoria de comptes de cap manera que pugui comprometre la independència i objectivitat de l'auditor de comptes signant de l'informe d'auditoria.

En el cas dels auditors de comptes, les polítiques i els procediments esmentats en el paràgraf anterior s'han de referir a les persones i entitats vinculades a l'auditor de comptes en els termes establerts als 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, inclosa la formació del personal i la realització d'encàrrecs, incloses la supervisió i revisió dels treballs d'auditoria de comptes, així com el seguiment.

Les esmentades polítiques i procediments han d'incloure, entre d'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 intervingui directament en l'activitat d'auditoria de comptes, tinguin 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 ofereixin prou incentius al rendiment per assegurar la qualitat de l'auditoria de comptes. En particular, els ingressos que l'auditor de comptes o la societat d'auditoria obtinguin de la prestació a l'entitat auditada de serveis diferents als d'auditoria de comptes no formen part de l'avaluació del rendiment ni de la retribució de cap persona que participi en la realització del treball d'auditoria de comptes o que hi pugui influir.

3r Polítiques i procediments en relació amb l'organització de l'arxiu d'auditoria a què es refereix l'article 29.

4t Polítiques i procediments que garanteixin que l'externalització de funcions o activitats d'auditoria no menyscabi el control de qualitat intern de l'auditor de comptes i de les societats d'auditoria, ni les activitats de supervisió a les quals es refereix l'article 49. Aquesta externalització no ha d'afectar la responsabilitat de l'auditor de comptes i societats d'auditoria enfront de l'entitat auditada.

5è Polítiques i procediments per comprovar i analitzar la idoneïtat i eficàcia dels seus sistemes d'organització interna i del sistema de control intern, així com les mesures que s'han d'adoptar per corregir qualsevol possible deficiència.

Els procediments esmentats han d'incloure, entre d'altres, els mitjans perquè el personal de l'auditor de comptes i de les societats d'auditoria pugui denunciar internament els fets que puguin ser constitutius d'infraaccions de la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes.

En tot cas, l'auditor de comptes i les societats d'auditoria han de fer una avaluació anual del sistema de control de qualitat intern. L'auditor de comptes i la societat d'auditoria han de mantenir registres de les conclusions de l'avaluació esmentada i de les mesures proposades, si s'escau, per modificar el sistema sotmès a avaluació.

3. Els auditors de comptes i les societats d'auditoria s'han de dotar de sistemes, recursos i procediments apropiats per garantir la continuïtat i regularitat de les seves activitats d'auditoria de comptes. A aquest efecte, han d'establir mesures de caràcter organitzatiu i administratiu apropiades per prevenir, detectar, resoldre i registrar els incidents que puguin tenir conseqüències greus per a la integritat de la seva activitat d'auditoria de comptes.

S'han de determinar per reglament els requisits simplificats a què es refereixen els apartats anteriors per als qui realitzen exclusivament les auditories d'entitats petites.

4. L'auditor de comptes i les societats d'auditoria han de documentar els sistemes, polítiques, procediments, mecanismes i mesures esmentats en els apartats anteriors, i posar-los en coneixement del seu personal, així com de les persones i entitats a les quals es refereixen els articles 19 i 20 que intervinguin o puguin intervenir en la realització dels treballs d'auditoria de comptes.

5. Els auditors de comptes i les societats d'auditoria han de poder acreditar al sistema de supervisió pública que les polítiques i els procediments que hagin establert per aconseguir el compliment efectiu del que estableixen els apartats anteriors són adequats, i han de guardar proporció amb la magnitud i la complexitat de les seves 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 han de designar 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 han de participar activament en la realització del treball d'auditoria de comptes, dedicant el temps suficient al treball d'auditoria assignat, i han de disposar dels recursos suficients, així com del personal amb la competència i capacitat necessàries per exercir les seves funcions adequadament.

2. Els auditors de comptes i les societats d'auditoria han d'elaborar un arxiu d'auditoria per cada treball d'auditoria de comptes, que ha de comprendre, almenys, l'anàlisi i l'avaluació efectuades prèviament a l'acceptació o continuïtat del treball d'auditoria, inclosos els aspectes relatius al deure d'independència de l'auditor que exigeixen les seccions 1a i 2a del capítol III del títol I, així com altra documentació referent a cada treball, inclosos els papers de treball de l'auditor que constitueixen les proves i el suport de les conclusions obtingudes en la realització de cada treball d'auditoria, incloses les que constin en l'informe.

L'arxiu d'auditoria s'ha de tancar 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 han de crear i documentar els registres següents relatius a la seva 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 seves conseqüències eventuais i de les mesures destinades a reparar les infraccions i a modificar el sistema de control de qualitat intern. S'ha d'elaborar un informe anual que contingui un resum general de les mesures adoptades, que s'ha de divulgar al nivell intern apropiat.

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

c) Registre d'entitats auditades, que inclogui 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 s'escau, del revisor de control de qualitat.

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

d) Registre de reclamacions, que continguin les que hagin estat formulades per escrit i estiguin 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 han de conservar i custodiar 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, inclosos els papers de treball de l'auditor que constitueixen les proves i el suport de les conclusions que constin a l'informe i altra documentació, informació, arxius i registres a què es refereixen els articles 28, 29, 42 i 43.

Article 31. *Deure de secret.*

L'auditor de comptes signant de l'informe d'auditoria i la societat d'auditoria, així com els socis d'aquesta, els auditors de comptes designats per realitzar auditories en nom de la societat d'auditoria i totes les persones que hagin intervingut en la realització de

l'auditoria estan obligats a mantenir el secret de tota la informació que coneguin en l'exercici de la seva activitat, i no en poden fer ús per a finalitats diferents de les de la mateixa auditoria de comptes, sense perjudici del deure de denúncia que preveu l'article 262 de la Llei d'enjudiciament criminal.

La invocació del deure de secret regulat en aquest apartat no impedeix l'aplicació del que disposen aquesta Llei i el Reglament (UE) núm. 537/2014, de 16 d'abril.

Article 32. *Accés a la documentació.*

Sense perjudici del que disposa l'article anterior, poden accedir, en tot cas, a la documentació referent a cada auditoria de comptes, i queden 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 refereix el capítol I del títol II com als efectes de la cooperació internacional que preveu el capítol IV del títol II.

b) Els qui resultin 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 seva supervisió i control, en casos especialment greus, d'acord amb el que estableix l'article 38, i sempre que no hagin pogut obtenir d'aquestes entitats la documentació concreta a la qual necessitin accedir.

Adicionalment, la Comissió Nacional del Mercat de Valors pot 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 siguin necessaris per a l'exercici de les competències atribuïdes.

d) Els òrgans que tinguin 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 àmbits de competència respectius. Els òrgans i organismes esmentats poden requerir a l'auditor de comptes o societat d'auditoria la informació de la qual disposi sobre un afer concret, en relació amb l'auditoria de comptes de l'entitat auditada i amb l'aclariment, si s'escau, del contingut dels papers de treball.

e) Les corporacions representatives dels auditors de comptes als efectes exclusius de verificar l'observança de les pràctiques i procediments interns d'actuació dels seus membres en l'exercici de la seva activitat d'auditoria de comptes.

f) Els auditors de comptes i societats d'auditoria, a més del cas previst a l'article 7, en el supòsit de substitució d'auditor de comptes o societat d'auditoria de l'entitat. En aquest supòsit de substitució, l'auditor de comptes o societat d'auditoria predecessora ha de permetre 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 refereix el capítol IV del títol II.

h) Els qui hi estiguin autoritzats per llei.

CAPÍTOL IV

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

Secció 1a *Disposicions comunes*

Article 33. *Àmbit d'aplicació.*

Aquest títol és aplicable als auditors de comptes i societats d'auditoria de comptes que realitzin treballs d'auditoria dels comptes anuals o d'estats financers o documents comptables corresponents a entitats d'interès públic, d'acord amb el que estableix l'article 1.2, així com a les entitats d'interès públic en allò relacionat amb la designació i contractació d'auditor.

Article 34. Règim jurídic.

Als auditors de comptes i societats d'auditoria de comptes que realitzin treballs d'auditoria dels comptes anuals o d'estats financers o documents comptables corresponents a entitats d'interès públic, els és aplicable el que estableix el Reglament (UE) núm. 537/2014, de 16 d'abril, així com el que estableix aquesta Llei d'acord amb les particularitats establertes en aquest títol.

Secció 2a Dels informes

Article 35. Informe d'auditoria de comptes anuals.

L'informe d'auditoria dels comptes anuals d'una entitat d'interès públic s'ha d'elaborar i presentar d'acord amb el que estableixen aquesta 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'interès públic.

1. Els auditors de comptes o societats d'auditoria d'entitats d'interès públic han d'elaborar i presentar 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 ha d'elaborar aquest informe adicional per lliurar-lo a la societat dominant.

2. Quan ho sol·licitin les autoritats nacionals supervisores de les entitats d'interès públic, l'informe adicional per a la comissió d'auditoria els ha de ser 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 realitzin l'auditoria de comptes d'entitats d'interès públic han de publicar i presentar de manera individual un informe de transparència de conformitat amb el contingut mínim establert a 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 exerceixen a títol individual i les societats d'auditoria que formen part de la xarxa de l'auditor o societat d'auditoria, referida a l'article 13.2.b).iv) del Reglament (UE) núm. 537/2014, de 16 d'abril, comprèn el corresponent als serveis d'auditoria d'estats financers anuals i consolidats, així com als serveis diferents d'auditoria que hagin prestat a les entitats d'interès públic i a les entitats vinculades a què es refereix l'article 17.

b) La informació relativa al volum total de negocis de l'auditor de comptes o societat d'auditoria, referida a l'article 13.2.k), incisos i) i iii), del Reglament (UE) núm. 537/2014, de 16 d'abril, s'ha de desglossar de manera separada per cadascuna de les entitats d'interès 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 han d'informar l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes de la publicació, a la pàgina web, de l'informe de transparència o la seva actualització quan escaigui, en la forma i el termini que es determini per reglament.

3. En el cas excepcional en què, 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 decideixi no publicar la informació indicada a l'article 13.2.f) del Reglament esmentat, relativa a les entitats d'interès públic auditades durant l'exercici precedent, per tal de prevenir una amenaça significativa i greu per a la seguretat personal de qualsevol particular, l'auditor de comptes o la societat d'auditoria ha de comunicar a

l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes les raons que justifiquen l'existència d'aquesta amenaça en el termini i la forma que es determini per reglament.

4. El contingut de l'informe de transparència a què es refereix l'apartat 1 es pot desplegar mitjançant una resolució de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes. Aquesta resolució s'ha d'ajustar al procediment d'elaboració regulat a l'article 24.1 de la Llei 50/1997, de 27 de novembre, del Govern.

Article 38. Informe a les autoritats nacionals supervisores de les entitats d'interès públic.

Els auditors de comptes i societats d'auditoria que realitzin l'auditoria dels comptes anuals o d'altres estats financers de les entitats d'interès 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, tenen l'obligació de comunicar ràpidament per escrit, als esmentats òrgans o institucions públiques, segons que correspongui, qualsevol informació relativa a l'entitat o institució auditada de la qual hagin tingut coneixement en l'exercici de les seves funcions en els supòsits que preveu l'article 12.1 del Reglament (UE) núm. 537/2014, de 16 d'abril.

Secció 3a Independència

Article 39. Incompatibilitats i serveis prohibits.

Als auditors de comptes i societats d'auditoria d'entitats d'interès públic els és aplicable:

1. El règim establert al Reglament (UE) núm. 537/2014, de 16 d'abril, i en particular als articles 5.1, 5.4 i 5.5. No obstant això, es poden prestar els serveis a què es refereix l'article 5.3 del Reglament esmentat, sempre que es compleixin els requisits que s'hi preveuen.

Adicionalment, la prohibició de prestar serveis aliens a l'auditoria a què es refereix l'article 5.1 del Reglament s'estén als familiars dels auditors principals responsables amb les particularitats a què es refereix l'article 18.2 d) d'aquesta Llei, així com a les persones a què es refereix l'article 19 amb les particularitats que preveu l'article esmentat.

2. El règim que estableixen les seccions 1a i 2a del capítol III del títol I d'aquesta Llei, amb les particularitats següents:

a) De les circumstàncies que preveu l'article 16.1 són aplicables únicament els supòsits de la lletra a), i així mateix és aplicable el que disposa l'article 21 en relació amb les circumstàncies i els supòsits esmentats.

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

c) Les prohibicions posteriors a la finalització del treball d'auditoria establertes a l'article 23 són 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 durada del contracte d'auditoria, s'aplica el que estableix 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 durada mínima del període inicial de contractació d'auditors de comptes en entitats d'interès públic no pot ser inferior a tres anys, i no pot excedir el període total de contractació, incloses les pròrrogues, de la durada màxima de deu anys establerta a l'article 17 del Reglament esmentat. No obstant això, una vegada finalitzat el període total de contractació màxim de deu anys d'un auditor o societat d'auditoria, el període esmentat es pot prorrogar addicionalment fins a un màxim de quatre anys, sempre que s'hagi contractat de manera simultània al mateix auditor o societat d'auditoria juntament amb un altre o altres auditors o societats d'auditoria per actuar conjuntament en aquest període addicional.

Durant el període inicial, o el període de pròrroga del contracte inicial, no es pot rescindir el contracte sense que hi hagi una causa justa, i no poden 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 han 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, és 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, és obligatòria la rotació dels auditors principals responsables del treball d'auditoria, i ha de transcórrer en tot cas un termini de tres anys perquè les persones esmentades puguin tornar a participar en l'auditoria de l'entitat auditada, de conformitat amb el 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'interès públic està 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 tinguin 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 esmentada poden 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 concorri una causa justa. Així mateix, la sol·licitud esmentada pot 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 han de comunicar aquesta circumstància a l'autoritat nacional supervisora corresponent de l'entitat d'interès públic, i han d'indicar les raons que la fonamenten.

Article 41. *Honoraris i transparència.*

1. En relació amb les limitacions d'honoraris s'aplica 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 serveis d'auditoria i diferents del d'auditoria a l'entitat auditada, per part de l'auditor de comptes o societat d'auditoria, en cadascun dels tres últims exercicis consecutius, representin més del 15 per cent del total dels ingressos anuals de l'auditor de comptes o societat d'auditoria, l'esmentat auditor o societat d'auditoria s'ha d'abstenir de fer l'auditoria de comptes corresponent a l'exercici següent.

Així mateix, també és exigible l'obligació d'abstenir-se prevista al paràgraf anterior quan els honoraris meritats derivats de la prestació de serveis d'auditoria i diferents del d'auditoria en cadascun dels tres últims exercicis consecutius a l'entitat auditada i a les seves entitats vinculades per part de l'auditor de comptes o de la societat d'auditoria, i dels qui formen part de la xarxa, representin més del 15 per cent del total dels ingressos anuals de l'auditor de comptes o societat d'auditoria i de la xarxa esmentada. S'han de determinar per reglament els ingressos totals a computar als efectes del compliment d'aquest límit.

No obstant això, en els termes en què es determini per reglament, quan la societat d'auditoria sigui petita 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 atenuar-la, pot autoritzar excepcionalment que es dugui a terme l'auditoria de comptes de l'exercici immediatament següent una sola vegada. Aquesta excepcionalitat ha de quedar justificada i motivada adequadament.

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 refereix l'article 24.2 d'aquesta Llei, s'ha de fer amb indicació separada de les entitats auditades que tinguin la consideració d'entitats d'interès públic, i en aquest cas s'ha de distingir, en els honoraris per serveis prestats diferents als d'auditoria de comptes, si els serveis esmentats estan 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'interès públic

Article 42. Organització interna.

Sense perjudici de les polítiques i els procediments que han d'incloure en el sistema de control de qualitat, a què es refereix l'article 28.2.b) d'aquesta Llei, els auditors de comptes i societats d'auditoria, en els treballs d'auditoria de comptes d'entitats d'interès públic, han 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 que s'emeti l'informe.

Article 43. Organització del treball.

1. Sense perjudici del que s'estableix 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'aquesta Llei, en l'arxiu d'auditoria s'han de documentar els aspectes recollits addicionalment, si s'escau, als 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 constitueixin les proves i el suport de les conclusions que constin en els informes a què es refereixen els articles 10, 11 i 12 del Reglament esmentat.

2. En relació amb l'obligació d'elaborar un registre d'entitats auditades, a què es refereix l'article 29.3.c) d'aquesta Llei, entre les dades a incloure en el registre esmentat, hi han 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 refereix l'article 37.1 d'aquesta Llei.

Article 44. Expedient de traspàs.

En el supòsit de substitució d'auditor de comptes o societat d'auditoria en entitats d'interès públic, sense perjudici del que disposa l'article 32 d'aquesta Llei, és aplicable el que estableix l'article 18 del Reglament (UE) núm. 537/2014, de 16 d'abril.

Article 45. Estructura organitzativa.

Es poden determinar per reglament 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'interès públic. Entre els requisits esmentats s'han d'incloure els referits al nombre d'auditors de comptes, al nombre d'empleats, a l'existència de recursos tècnics i especialitzats en el tractament i l'anàlisi de qüestions complexes i a la qualitat contrastada dels sistemes de control interns. En tot cas, els requisits han de ser proporcionats i s'han de modular atenent la complexitat de les tasques 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 aquesta Llei, tots els auditors de comptes i societats d'auditoria, en l'exercici de l'activitat a què es refereix l'article 1, i altres persones, entitats o òrgans l'actuació dels quals s'emmarqui 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 previstos en aquesta Llei, així com la supervisió del seu compliment adequat.
- 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 serveis d'auditoria de comptes en el cas d'entitats d'interès 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 aquesta Llei, així com en el Reglament (UE) núm. 537/2014, de 16 d'abril.

4. El Registre oficial d'auditors de comptes depèn de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.

Article 47. *Recursos.*

Contra les resolucions que dicti l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes en l'exercici de les competències que li atribueix aquesta Llei es pot interposar un recurs d'alçada davant el ministre d'Economia i Competitivitat, la resolució del qual posa fi a la via administrativa.

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

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

1. L'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes pot sol·licitar tota la informació que consideri necessària per al compliment adequat de les competències de supervisió que té encomanades de les persones i entitats següents:

- a) Dels auditors de comptes i societats d'auditoria, i de les entitats a què es refereixen els articles 19 i 20.
- b) Dels tercers als quals els esmentats auditors o societats d'auditoria hagin externalitzat determinades funcions o activitats.
- c) De les persones que participin o hagin participat en les activitats dels auditors de comptes i societats d'auditoria, o hi tinguin connexió o relació.
- d) De les entitats auditades, i les seves entitats vinculades, a què es refereix l'article 17.

2. Les persones físiques i jurídiques previstes a 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 requereixi, sigui quin sigui el seu suport original, i en el suport que l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes sol·liciti, inclosos els programes informàtics i els arxius magnètics, òptics o de qualsevol altra classe.

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

3. L'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, en l'exercici de les seves competències, pot 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 aquesta Llei.

Article 49. *Facultats de supervisió.*

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

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 obtenir còpies d'aquests, relacionades amb l'activitat d'auditoria de comptes.

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

c) Accedir a qualsevol dada, registre o informació de què disposin els subjectes que esmenta l'article anterior, i diferents als que esmenta la lletra a) d'aquest apartat, sempre que sigui necessari per al compliment adequat de les funcions atribuïdes a aquest Institut.

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

Aquesta decisió es pot 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 sigui necessari per a la protecció eficaç de tercers o el funcionament correcte dels mercats, i s'han de mantenir mentre continuï la causa que les hagi motivat.

e) Imposar les sancions i mesures administratives que, si s'escau, es corresponguin de conformitat amb el que preveu aquest títol.

2. Les facultats a què es refereix l'apartat anterior poden ser exercides directament, en col·laboració amb altres autoritats o mitjançant una sol·licitud a les autoritats judicials competents.

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

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

1. Les actuacions de comprovació, investigació i inspecció es poden desenvolupar, a elecció de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes:

a) A qualsevol despatx, oficina o dependència de l'auditor de comptes o de la societat d'auditoria, i de les entitats a què es refereixen els articles 19 i 20 i altres persones o entitats que preveu l'article 48.1.

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

2. Quan les actuacions es duguin a terme als llocs que assenyala la lletra a) de l'apartat 1 anterior, s'ha d'observar la jornada laboral d'aquests llocs, sense perjudici que es pugui actuar de comú acord en altres hores i dies.

Article 51. *Col·laboració administrativa.*

1. En els termes que preveu 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 perjudici del deure de secret que els empari de conformitat 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'aquest, les dades i informacions de què disposin i puguin ser necessàries per a l'exercici per part d'aquest de la funció supervisora.

2. També han de comunicar a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes els fets dels quals hagin tingut coneixement que puguin 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 pot sol·licitar de les autoritats nacionals supervidores d'entitats d'interès públic la informació que consideri

pertinent per a l'exercici de les seves funcions i en relació amb les competències a què es refereix l'article 46.

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

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

El control de l'activitat d'auditoria de comptes, que ha de ser realitzat d'ofici i d'acord amb les disponibilitats humanes i materials de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, es porta a terme mitjançant 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 tenen per objecte determinar fets o circumstàncies que puguin suposar l'existència d'indis de possibles incompliments de la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes.

2. Les actuacions d'investigació consisteixen 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 refereixen 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 consisteixen 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, mitjançant la verificació dels procediments aplicats i la revisió dels arxius dels treballs d'auditoria de comptes seleccionats, inclosa 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 sistemes esmentats.

En relació amb els auditors de comptes i societats d'auditoria que realitzin auditories d'entitats d'interès públic cal atènyer-se al que estableixen els articles 26.6 i 26.7 del Reglament (UE) núm. 537/2014, de 16 d'abril.

2. Les inspeccions s'han de fer sobre la base d'una anàlisi de riscos. En el cas d'auditors de comptes i societats d'auditoria que realitzin auditories exigides pel dret de la Unió Europea, la periodicitat mínima de les inspeccions és de sis anys, sense perjudici del que estableix l'article 26.2 del Reglament (UE) núm. 537/2014, de 16 d'abril, respecte dels auditors de comptes i societats d'auditoria que realitzin auditories d'entitats d'interès públic.

3. Les inspeccions han de ser adequades i proporcionades a la magnitud i complexitat de les activitats dels auditors de comptes i de les societats d'auditoria que hi estan subjectes. A aquests efectes, en la comprovació dels arxius dels treballs d'auditories de petites i mitjanes entitats s'han de tenir en compte les consideracions específiques que estableixen les normes d'auditoria per a les entitats de dimensió petita.

S'han de determinar per reglament les actuacions i els criteris a seguir en les inspeccions de les societats d'auditoria que tinguin identitat substancial quan hagin manifestat que apliquen els mateixos procediments i polítiques de control intern. A aquests efectes, s'entén que existeix identitat substancial entre societats d'auditoria quan es comparteixin socis o auditors de comptes que constitueixin la majoria del capital social o de l'òrgan d'administració.

4. El resultat de les inspeccions s'ha de documentar en un informe en què figurin les conclusions principals 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 aquest efecte.

En les inspeccions realitzades a auditors de comptes i a societats d'auditoria que realitzin auditories d'entitats d'interès públic cal atènyer-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 refereix l'apartat anterior ha de ser objecte de publicació a la pàgina web de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, en cas que es refereixi a auditors de comptes i societats d'auditoria d'entitats d'interès públic.

Aquesta publicació no ha de contenir dades identificadores de les entitats auditades pels auditors de comptes o societats d'auditoria revisats i s'ha de mantenir a la pàgina web fins que l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes emeti un nou informe que contingui els resultats d'una nova inspecció.

La publicació a què es refereix aquest apartat ho és sense perjudici de les actuacions de seguiment dels requeriments que si s'escau s'hagin formulat, de les actuacions d'investigació que es puguin dur a terme o de les actuacions disciplinàries que es puguin iniciar en els casos en què hi hagi indicis d'infracció.

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

1. Les funcions d'inspecció, investigació o comprovació que corresponguin a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes les ha d'exercir el personal funcionari al seu servei.

No obstant això, quan les necessitats de servei així ho requereixin, i s'acrediti adequadament la insuficiència de mitjans, en els supòsits que indiquen els apartats següents, és possible acudir a la contractació de tercers per a la realització únicament de tasques merament instrumentals dins de les funcions esmentades.

La contractació s'ha de portar a terme a través d'un contracte de serveis 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 auditin entitats d'interès públic, i exclusivament per a la realització de meres tasques instrumentals, es pot contractar amb les corporacions representatives dels auditors o amb tercers.

En tot cas, els qui executin les tasques esmentades per compte de les corporacions o dels tercers contractats han de complir sempre els requisits següents:

a) Que siguin auditors de comptes no exercents i que no pertanyin a societats d'auditoria.

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

A aquests efectes, les persones que siguin contractades en aquests termes han de declarar que no tenen cap conflicte d'interès amb l'auditor de comptes o societat d'auditoria objecte de control.

En qualsevol cas, no poden participar en aquesta licitació aquelles persones que, com a mínim, en els tres anys anteriors a l'inici de la inspecció, hagin estat socis o empleats, hagin prestat serveis professionals o hagin estat associats amb l'auditor de comptes o societat d'auditoria objecte d'inspecció.

c) Que tinguin la formació professional apropiada i l'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 també pot contractar amb experts amb coneixements específics en alguna de les matèries o sectors especialitzats relacionats amb qualsevol àmbit d'interès per a l'exercici de les competències d'inspecció. Aquests experts han de complir els requisits establerts a les lletres b) i c) d'aquest apartat 2.

e) El que estableix aquest apartat 2 s'entén sense perjudici 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 realitzin auditories d'entitats d'interès públic.

3. Addicionalment, per a l'execució de les investigacions i altres comprovacions diferents de les referides a l'apartat anterior per part del personal de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, es pot sol·licitar l'assistència d'experts amb coneixements o experiència en algunes matèries o sectors especialitzats relacionats amb qualsevol àmbit d'interès en l'exercici de les competències de l'Institut esmentat. Els experts esmentats han de complir requisits anàlegs als que preveu l'apartat 2, lletres b) i c).

Aquesta assistència ha de ser objecte de contractació en els termes exposats als apartats anteriors.

4. Els qui participin en les tasques merament instrumentals en procediments d'execució d'inspecció, o en el desenvolupament de funcions específiques en les inspeccions, investigacions o altres comprovacions, poden accedir a la documentació que sigui necessària referent als auditors de comptes o societats d'auditoria, sempre que així ho determinin expressament els funcionaris inspectors de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes encarregats de l'actuació corresponent, i queden subjectes al deure de secret establert a l'article 60 i han d'actuar sota les instruccions dels funcionaris públics que prestin els seus serveis a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.

5. Quan així es requereixi per a la realització de verificacions o funcions específiques, l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes pot sol·licitar l'assistència de serveis professionals i d'experts, els quals han de ser contractats en els termes exposats als apartats anteriors. Aquestes verificacions o funcions específiques, en qualsevol cas, no poden implicar cap altra activitat que no sigui una mera labor instrumental.

6. En tots els supòsits d'inspecció, investigació, comprovació o altres actuacions a les quals es refereix aquest article, la seva supervisió i direcció correspon als funcionaris inspectors de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, els quals han d'establir quines són les tasques de caràcter merament instrumental que en cada cas han de dur a terme els tercers contractats per auxiliar la seva actuació.

7. Els contractes de serveis als quals es refereix aquest article han de tenir la durada estrictament necessària per a la prestació del servei que s'hi preveu.

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, regeix la seva actuació per les lleis i disposicions generals que li siguin aplicables i, especialment, pel que per a l'esmentat 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 aquesta 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, és nomenat pel Govern, a proposta del ministre d'Economia i Competitivitat, i té la representació legal de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes; exerceix les facultats que li assigna aquesta Llei i les que es determinin reglamentàriament.

No pot ser president qui durant els tres anys precedents:

- Hagi realitzat auditories de comptes.
- Hagi estat titular de drets de vot en una societat d'auditoria.

c) Hagi estat membre de l'òrgan d'administració, direcció o supervisió d'una societat d'auditoria.

d) Hagi estat soci o hagi mantingut una relació laboral o contractual d'un altre tipus amb una societat d'auditoria.

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

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

1. El Comitè d'Auditoria de Comptes és l'òrgan al qual preceptivament han de ser sotmesos a consideració per part del president els afers relacionats amb les matèries següents:

a) Determinació de les normes que han de seguir els exàmens d'aptitud professional exigits per a l'accés al Registre oficial d'auditors de comptes, així com les convocatòries d'aquests exàmens aprovades i publicades per mitjà d'una ordre ministerial;

b) Publicació de les normes d'auditoria, d'ètica i de control de qualitat intern que elaborin, adaptin o revisin les corporacions de dret públic representatives dels qui exerceixen l'activitat d'auditoria de comptes o, si s'escau, l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes;

c) Propostes de modificacions legislatives o reglamentàries que s'elevin 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 refereix 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 l'activitat esmentada sempre que es consideri que tenen interès general;

f) Qualsevol altres que es considerin oportunes per part de la Presidència d'aquest Institut, excloses les relacionades amb l'exercici de la potestat sancionadora.

2. El Comitè d'Auditoria està presidit pel president de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes i està 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 poden ser membres del Comitè d'Auditoria de Comptes les persones que durant els tres anys precedents:

1a Hagin realitzat auditories de comptes.

2a Hagin estat titulars de drets de vot en una societat d'auditoria.

3a Hagin estat membres de l'òrgan d'administració, direcció o supervisió d'una societat d'auditoria.

4a Hagin estat socis o hagin mantingut una relació laboral o contractual d'un altre tipus amb una societat d'auditoria.

Sense perjudici 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, aquests no poden incórrer en cap de les circumstàncies 1a a 4a a què es refereix el paràgraf anterior.

3. La composició, organització i funcions del Comitè d'Auditoria de Comptes s'han de desplegar per reglament.

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

Article 59. *El Consell de Comptabilitat.*

1. El Consell de Comptabilitat és l'òrgan competent, una vegada escoltat el Comitè Consultiu de Comptabilitat, per valorar la idoneïtat i adequació de qualsevol proposta normativa o d'interpretació d'interès general en matèria comptable amb el Marc conceptual de la comptabilitat regulat en el Codi de comerç. A aquest efecte, ha d'informar els òrgans i organismes competents abans de l'aprovació de les normes de comptabilitat, i les seves interpretacions, i emetre l'informe no vinculant corresponent.

2. El Consell de Comptabilitat està presidit pel president de l'Institut, que té vot de qualitat, i format, juntament amb ell, per un representant de cada un dels centres, organismes o institucions restants que tinguin 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. Hi assisteix amb veu, però sense vot, com a secretari del Consell, un empleat públic de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.

Igualment forma 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 Comitè està integrat per experts comptables de prestigi reconegut en relació amb la informació economicofinancera en representació tant de les administracions públiques com dels diferents sectors implicats en l'elaboració, ús i divulgació d'aquesta informació. En qualsevol cas, hi han 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 pot nomenar fins a cinc persones de reconegut prestigi en matèria comptable.

Addicionalment, quan la complexitat de la matèria ho requereixi, el president pot invitar a les reunions un expert en la matèria. A la deliberació del Comitè Consultiu de Comptabilitat s'ha de sotmetre 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'estableixin, amb caràcter general a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, sense perjudici de les referides al sector financer que corresponen 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 seves respectives competències, i sense perjudici de realitzar propostes conjuntes.

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

5. L'assistència al Comitè Consultiu de Comptabilitat dóna dret a la indemnització corresponent.

Article 60. *Confidencialitat i deure de secret.*

1. Les informacions o dades que l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes hagi obtingut en l'exercici de les seves funcions de supervisió pública i control de l'activitat d'auditoria de comptes previstes en aquesta Llei tenen caràcter confidencial i no poden ser divulgades o facilitades a cap persona o autoritat.

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

Aquestes persones no poden prestar declaració ni testimoni, ni publicar, comunicar, exhibir dades o documents confidencials, ni tan sols després d'haver cessat en el servei, llevat de permís exprés atorgat per l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes. Si aquest permís no és concedit, la persona afectada ha de mantenir el deure de secret i queda exempta de la responsabilitat que d'això emani.

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

a) Quan l'interessat consenti 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 puguin ser identificades, d'acord amb la disposició addicional cinquena.

c) Les informacions requerides per les autoritats judicials competents o pel Ministeri Fiscal en un procés penal, o en un judici 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 refereix l'article 68, siguin requerides per les autoritats administratives o judicials competents.

e) La informació que l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes publiqui 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'inclogui la identificació de les entitats auditades. S'ha de determinar per reglament la forma i el contingut de la publicació esmentada.

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

a) Els qui resultin designats per resolució judicial.

b) Els qui estiguin 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 puguin efectuar 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 les quals l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes encarregui l'execució de les tasques o comeses en els termes que estableix la disposició addicional tercera.

f) Les autoritats competents dels estats membres de la Unió Europea i de tercers països en els termes a què es refereixen, 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 que estableix el capítol IV d'aquest títol.

h) A les comissions d'auditoria de les entitats d'interès públic els informes d'inspecció en la part que correspongui als treballs d'auditoria referents a l'entitat d'interès públic respectiva, i als efectes del compliment de les seves competències, previstes al Reglament (UE) núm. 537/2014, de 16 d'abril de 2014, i a 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 ha de publicar amb periodicitat anual un informe en el qual es recullin, almenys, els programes o plans d'actuació realitzats per l'Institut, una memòria d'activitats i els resultats generals i conclusions assolides del sistema de control de qualitat.

En relació amb els auditors de comptes i societats d'auditoria que realitzin auditories d'entitats d'interès públic, l'obligació de transparència i publicitat se subjecta 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 ha de publicar els resultats i les conclusions dels informes de control de qualitat als quals es refereix l'article 26 del Reglament esmentat. Aquesta publicació no inclou dades identificadores de les entitats auditades els treballs d'auditoria de les quals hagin estat objecte d'inspecció.

CAPÍTOL III

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

Article 62. *Auditors, societats i altres entitats d'auditoria autoritzats en estats membres de la Unió Europea i en tercers països.*

Queden subjectes a les competències de control i al règim disciplinari atribuïts a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes en aquest títol:

a) Els auditors de comptes i societats d'auditoria autoritzats per 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 perjudici del que estableixin els acords reguladors que es puguin establir amb els estats membres de la Unió Europea.

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

c) Els auditors de comptes, així com les societats i altres entitats d'auditoria autoritzats per realitzar l'activitat d'auditoria de comptes en tercers països que emetin informes d'auditoria sobre comptes anuals o comptes anuals consolidats d'una entitat de les esmentades en els articles 10.3 i 11.5, d'acord amb les dispenses que es despleguin reglamentàriament, segons la declaració i avaluació d'equivalència que realitzi 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 ha de col·laborar 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 tinguin competències atribuïdes en matèria d'autorització, registre, control de qualitat, investigació i règim disciplinari de l'activitat d'auditoria de comptes, i a aquest efecte pot intercanviar tota la informació que sigui necessària, i realitzar tant una investigació a petició d'un Estat membre de la Unió Europea com permetre que el seu personal acompanyi 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 perjudici del que estableix l'article 11.4, en els casos en què un auditor de comptes o societat d'auditoria deixi d'estar inscrit en el Registre oficial d'auditors de comptes, l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes ho ha de comunicar a les autoritats dels estats membres a què es refereix el paràgraf anterior, en els quals l'auditor o la societat estiguin autoritzats per a l'exercici de l'activitat auditora, juntament amb les raons que ho justifiquin.

2. L'intercanvi d'informació que preveu l'apartat anterior s'ha de realitzar amb la celeritat i la diligència deguda, i, en cas de no poder subministrar la informació en tals condicions, ha de comunicar els motius a l'autoritat sol·licitant.

Les autoritats europees de supervisió esmentades a l'apartat anterior, les autoritats competents dels estats membres esmentats, així com l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, han d'observar el deure de secret a què es refereix l'article 60, de la informació a què hagin tingut accés d'acord amb l'apartat anterior. Aquesta informació només pot ser utilitzada per a l'exercici de les funcions que estableix aquesta Llei, en el context de procediments administratius relacionats amb tals funcions i en els procediments judicials, i no pot ser revelada excepte en els supòsits que preveu l'article 60 i quan ho exigeixin el dret de la Unió Europea o nacional.

3. Sense perjudici del que disposen els apartats anteriors, l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes es pot negar a facilitar la informació a les autoritats competents d'altres estats membres, a realitzar una investigació sol·licitada per aquestes autoritats, o a permetre que el seu personal estigui acompanyat pel personal de les esmentades autoritats, quan el subministrament de la informació o la realització de la investigació pugui perjudicar la sobirania, la seguretat o l'ordre públic, o s'hagin iniciat davant autoritats espanyoles procediments judicials o les esmentades autoritats hagin dictat sentència ferma en els procediments esmentats sobre els mateixos fets i contra els mateixos auditors i societats d'auditoria.

4. Quan l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes arribi a la conclusió que s'estan portant o s'han portat a terme en el territori d'un altre Estat membre activitats contràries a les disposicions nacionals de l'esmentat Estat membre per les quals s'hagi 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 ha de comunicar a l'autoritat competent de l'esmentat Estat membre.

5. En relació amb els auditors o societats d'auditoria que auditin entitats d'interès públic, l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes pot 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 seva condició d'autoritat supervisora en matèria d'auditoria de comptes, ha de cooperar 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 ha d'intercanviar 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 ha de proporcionar 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 seves competències de supervisió.

b) Amb caràcter puntual i tan aviat com sigui possible, sobre les sancions imposades, que hagin guanyat fermesa en via administrativa, a les societats d'auditoria i auditors de comptes que suposin 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 aviat com sigui possible, les sancions imposades de suspensió de fins a tres anys, que hagin guanyat fermesa en via administrativa, als membres d'un òrgan d'administració o gestió d'una entitat d'interès públic per l'incompliment dels deures que imposa aquesta Llei.

Així mateix, l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes ha de cooperar amb la Comissió d'Òrgans Europeus de Supervisió d'Auditors i les autoritats competents dels estats membres per convergir en l'aplicació dels requisits relatius a la formació exigits per 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 pot 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 seves funcions respectives.

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

L'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes ha de participar en els col·legis d'autoritats competents amb la finalitat de facilitar la realització de les actuacions recollides als articles 46 i 63 d'aquesta 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, pot subscriure acords d'intercanvi d'informació amb les autoritats de tercers països, que siguin declarades adequades per la Comissió de la Unió Europea, competents en matèria d'autorització, registre, control de qualitat, investigació i règim disciplinari regulades en aquesta Llei. Aquests acords d'intercanvi d'informació han de garantir que les autoritats competents de tercers països justifiquin cada petició, que les persones empleades o anteriorment empleades per les esmentades autoritats competents que reben la informació estiguin subjectes a obligacions de secret professional, que les esmentades autoritats competents de tercers països puguin utilitzar aquesta informació només per a l'exercici de les seves funcions de supervisió pública, control de qualitat i investigacions i sancions equivalents a les que estableix aquesta Llei i que l'acord esmentat no menyscabi la protecció dels interessos comercials de l'entitat auditada, inclosa la propietat industrial i intel·lectual.

L'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes ha de notificar aquests 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'acordi amb les autoritats competents de tercers països, l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes pot permetre, amb la justificació prèvia de la petició per part de l'autoritat competent d'un tercer país, l'enviament a aquesta autoritat competent de papers de treball o altres documents que tinguin aquells auditors de comptes, així com les societats i altres entitats d'auditoria que auditin els comptes de societats amb domicili social a Espanya i que hagin emès valors en aquest tercer país o de societats que formin part d'un grup que publiqui els comptes anuals consolidats en el tercer país esmentat, així com dels informes d'inspecció o investigació relatius a les auditories de comptes esmentades.

2. Sense perjudici del que disposa l'apartat anterior, l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes es pot negar a facilitar informació a les autoritats competents de tercers països quan el subministrament d'aquesta informació perjudiqui la sobirania, la seguretat o l'ordre públic, o s'hagin iniciat davant les autoritats espanyoles procediments judicials o aquestes autoritats hagin dictat sentència ferma en els procediments esmentats sobre els mateixos fets i contra els mateixos auditors i societats d'auditoria o l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes hagi adoptat resolucions que hagin 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 pot permetre l'enviament d'informació directament per part dels 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'hagin subscrit acords d'intercanvi d'informació amb les autoritats esmentades, aquestes hagin iniciat investigacions en el país esmentat i prèviament informin raonadament de cada petició a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, i l'enviament de la informació no perjudiqui 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 s'escau subministrada d'acord amb aquest article li és aplicable el deure de secret a què es refereix l'article 60. Sense perjudici del que disposi el dret de la Unió Europea, aquesta informació només es pot utilitzar per a l'exercici de les funcions de supervisió que regula aquesta Llei, així com de les funcions equivalents a aquestes atribuïdes a les autoritats a què es refereix l'apartat 1 d'aquest article.

5. L'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes pot 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 ha d'exigir que la informació confidencial que hagi comunicat a l'autoritat competent d'un tercer país es divulgui 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 ha de col·laborar 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.*

Correspon a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes l'exercici de la potestat sancionadora per la comissió d'infraccions tipificades en aquesta Llei, respecte dels subjectes responsables a què es refereix l'article 70.1.

Article 69. *Especialitats en matèria de procediment.*

1. La potestat sancionadora a què es refereix l'article anterior s'exerceix de conformitat amb el que estableixen el títol IX de la Llei 30/1992, de 26 de novembre, del règim jurídic de les administracions públiques i del procediment administratiu comú, aquesta Llei i els reglaments que la despleguin.

2. Es consideren interessats en els procediments sancionadors tramitats d'acord amb aquest títol els qui resultin identificats en l'acord d'incoació com a presumptament responsables.

3. El denunciador de fets que puguin ser constitutius d'alguna de les infraccions tipificades en aquesta Llei no és considerat interessat en el procediment que, si s'escau, s'iniciï, i l'escrit de denúncia no forma part de l'expedient, i no està legitimat per interposar recursos o reclamacions en relació amb els resultats de les actuacions prèvies que es puguin haver dut a terme, si s'escau, amb anterioritat a l'inici del procediment sancionador, ni de la resolució que hi posi fi.

4. El termini per resoldre i notificar la resolució en els procediments sancionadors derivats de la comissió de les infraccions que preveu aquesta Llei és d'un any, ampliable de conformitat 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 prevegin per reglament, es pot acordar la tramitació abreujada del procediment sancionador quan en el moment d'iniciar-se l'expedient sancionador estiguin en poder de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes tots els elements que permetin formular la proposta de resolució. En aquest cas, la proposta s'ha d'incorporar a l'acord d'incoació, que s'ha de notificar a l'interessat, amb indicació de la posada de manifest de l'expedient i concedint-li un termini de quinze dies perquè al·legui tot el que consideri convenient i presenti els documents, justificants i proves que consideri oportuns.

6. La responsabilitat civil o penal en què, si s'escau, puguin incórrer els subjectes responsables de les infraccions que tipifica aquesta Llei és exigible en la forma que estableixen l'article 26 d'aquesta Llei i les altres lleis que regulen aquelles responsabilitats.

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

En cas de finalitzar el procediment amb una resolució sancionadora, referida als fets tinguts en consideració per formular el requeriment indicat, s'ha de fer constar el requeriment esmentat en la seva part dispositiva, sense perjudici que addicionalment s'imposin les sancions previstes.

Article 70. *Responsabilitat administrativa.*

1. S'han de considerar, en tot cas, subjectes responsables de les infraccions que tipifica aquesta Llei:

- a) Els auditors de comptes i les societats d'auditoria i altres entitats d'auditoria.
- b) En el cas d'infraccions comeses per les societats d'auditoria, derivades d'un determinat treball d'auditoria, tant aquestes com els auditors de comptes, socis o no, que hagin signat l'informe d'auditoria en nom d'aquelles.
- c) Les persones i entitats a què es refereixen els articles 18, 19 i 20.
- d) Els subjectes no auditors als quals arribin les prohibicions establertes als articles 23 i 31, i altres persones o entitats a les quals es refereixen les actuacions que preveu l'article 46.1.

2. No es considera sancionable l'incompliment de les normes d'auditoria que derivi d'una discrepància jurídica o tècnica raonablement justificada en la seva interpretació o

aplicació. A aquests efectes, i amb la finalitat 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, aquests han de documentar la raonabilitat de la interpretació feta.

3. La comissió de qualsevol de les infraccions que assenyala aquesta Llei deduïda d'un sol fet, únicament pot donar lloc a la imposició d'una única sanció a l'auditor signant de l'informe d'auditoria en nom d'una societat d'auditoria, i una única sanció a la societat d'auditoria en nom de la qual s'hagi signat l'informe.

Article 71. *Infraccions.*

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

Article 72. *Infraccions molt greus.*

Es consideren infraccions molt greus:

a) L'emissió d'informes d'auditoria de comptes l'opinió dels quals no sigui conforme a les proves obtingudes per l'auditor en el seu treball, sempre que hi hagi 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) 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 hi hagi hagut dol o negligència especialment greu; de l'obligació de durada màxima de contractació exigida a l'article 40.1; o de les limitacions d'honoraris que preveu l'article 41.1 i 2.

c) La negativa o resistència per part dels 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 manca de remissió a l'organisme esmentat de tota la informació o documents que siguin 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'aquesta Llei.

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

e) La utilització en benefici propi o aliè de la informació obtinguda en l'exercici de les seves 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 a l'article 30, llevat que concorrin 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'interès públic, per causes imputables a l'auditor de comptes o a la societat d'auditoria, inclòs el cas en què no concorrin les circumstàncies requerides a l'article 5.2 per a la manca d'emissió de l'informe d'auditoria o la renúncia a continuar amb el contracte d'auditoria; així com l'emissió d'aquest informe d'auditoria que, per raó de la data de la seva emissió, no sigui 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 lliurament en termini de l'informe addicional per a la comissió d'auditoria de les entitats d'interès públic, o el seu lliurament amb un contingut substancialment incorrecte o incomplet, sempre que hi hagi hagut un 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 tenir prestada fiança suficient.

k) La signatura d'un informe d'auditoria en nom d'una societat d'auditoria, per un auditor de comptes que no estigui expressament designat per la societat esmentada per a la seva realització.

Article 73. *Infraccions greus.*

Es consideren infraccions greus:

a) L'incompliment de l'obligació de fer 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, inclòs el cas en què no concorrin les circumstàncies requerides a l'article 5.2 per a la manca 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 seva emissió, no sigui susceptible de complir la finalitat per a la qual va ser encarregat el treball d'auditoria corresponent, per causes imputables a l'auditor de comptes o la societat d'auditoria.

b) L'incompliment de les normes d'auditoria que pugui tenir 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 hagi hagut dol o negligència especialment greu, així com dels articles 22 a 24, 40.2 i 40.3.

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

e) L'acceptació de treballs d'auditoria de comptes que superin 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 setena; o l'emissió de l'informe o comunicació a què es refereix la disposició esmentada que contingui informació substancialment incorrecta o incompleta; o l'incompliment de l'obligació de comunicació a les autoritats nacionals supervidores de les entitats d'interès públic exigida a l'article 38 d'aquesta Llei.

g) L'emissió d'un informe, identificant-se com a auditor de comptes, en un treball diferent dels que regula l'article 1, o diferent dels que, tot i no tenir la naturalesa d'auditoria de comptes, estiguin atribuïts per llei a auditors de comptes, quan la seva redacció o presentació pugui generar confusió respecte a la seva 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 aquestes siguin insuficients o no s'hagin establert.

i) La manca de compliment dins del termini dels requeriments formulats en el control de qualitat a què es refereix l'article 54 o manca substancial del compliment dins del termini dels requeriments esmentats.

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'interès públic; o quan l'informe publicat contingui informació substancialment incorrecta o incompleta, d'acord amb el contingut previst a l'article 37, sempre que hagi 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 refereixen 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 manca de remissió a l'organisme esmentat de tota la informació o documents que siguin requerits en l'exercici de les competències esmentades, d'acord amb el que estableix el capítol I del títol II.

l) La inexistència o manca 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 d'administració dels registres establerts als articles 28, 29, 42 i 43 respecte de l'organització interna de l'auditor o la seva administració substancialment incompleta o incorrecta; o la manca de realització de la revisió de control de qualitat a què es refereix l'article 8 del Reglament (UE) núm. 537/2014, de 16 d'abril, abans que s'emeti l'informe d'auditoria.

ll) 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 hagin continuat exercint la seva activitat.

m) 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 el cas de substitució de l'auditor de comptes de l'entitat auditada, o a l'auditor de comptes o societat d'auditoria del grup, en el cas d'auditoria de comptes consolidats, l'accés a la documentació relacionada amb l'entitat auditada o amb les entitats consolidades, respectivament.

ñ) La no-emissió o lliurament dins del termini a la comissió d'auditoria de l'informe addicional previst per l'article 36, o el seu lliurament amb un contingut substancialment incorrecte o incomplet.

Article 74. *Infraccions lleus.*

Es consideren infraccions lleus:

a) Qualsevol acció i omisió que suposi un incompliment de les normes d'auditoria i que no estiguin 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 establerts per a això, sempre que no hagin transcorregut tres mesos des de la finalització d'aquests terminis.

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

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

1. Per la comissió d'infraccions molt greus s'imposa 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 un import de sis a nou vegades la quantitat facturada pel treball d'auditoria en el qual s'hagi comès la infracció, sense que pugui ser inferior, en cap cas, a 18.001 euros, ni superior a 36.000 euros. Aquest màxim no és aplicable en aquells casos en què la infracció es refereixi a un treball d'auditoria de comptes d'una entitat d'interès públic. Quan la infracció no s'hagi comès en relació amb un treball concret d'auditoria, s'ha d'imposar 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'imposa 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 un import de dos a cinc vegades la quantitat facturada pel treball d'auditoria en el qual s'hagi comès la infracció, sense que pugui ser inferior, en cap cas, a 6.001 euros, ni superior a 18.000 euros. Aquest màxim no és aplicable en aquells casos en què la infracció es refereixi a un treball d'auditoria de comptes d'una entitat d'interès públic. Quan la infracció no s'hagi comès en relació amb un treball d'auditoria concret, s'ha d'imposar 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 a l'article 73.d) s'imposa 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 hagi estat imposada una sanció ferma en via administrativa pel mateix tipus d'infracció.

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

- a) Multa per un import de fins a 6.000 euros.
- b) Amonestació privada.

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

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

1. Per la comissió d'infraccions molt greus s'imposa 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 l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes amb anterioritat a la imposició de la sanció, sense que la sanció resultant pugui ser inferior a 24.000 euros.

2. A l'auditor de comptes, designat a aquest efecte, que signi l'informe en nom d'una societat d'auditoria coresponsable de la infracció molt greu comesa per la societat d'auditoria esmentada, se li ha d'imposar 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 un import mínim de 12.001 euros i màxim de 24.000 euros.

3. Per la comissió d'infraccions greus s'imposa 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 l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes amb anterioritat a la imposició de la sanció, sense que la sanció resultant pugui ser inferior a 12.000 euros.

Per la comissió de la infracció greu prevista a l'article 73.d) s'imposa 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 hagi estat imposada una sanció ferma en via administrativa pel mateix tipus d'infracció.

Per la comissió de la infracció greu prevista a l'article 73.11) s'imposa 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 un import de fins al tres per cent dels honoraris facturats per activitat d'auditoria de comptes en l'últim exercici tancat amb anterioritat a la imposició de la sanció.

4. A l'auditor de comptes, designat a aquest efecte, que signi en nom d'una societat d'auditoria coresponsable de la infracció greu comesa per l'esmentada societat d'auditoria, se li ha d'imposar 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 un import mínim de 3.000 euros i màxim de 12.000 euros.

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

6. A l'auditor de comptes, designat a aquest efecte, que signi l'informe en nom d'una societat d'auditoria coresponsable de la infracció lleu comesa per la societat esmentada, se li imposa una sanció d'amonestació privada.

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

Quan la imposició d'una sanció de multa sigui conseqüència d'un treball d'auditoria de comptes en relació amb una entitat d'interès públic o de l'incompliment d'obligacions imposades als qui són auditors d'entitats d'interès públic, se'n pot incrementar fins a un 20% la quantia que correspondria aplicar, amb caràcter general, d'acord amb els articles 75 i 76. Els imports mínims i màxims s'incrementen en la mateixa proporció.

En cas que escaigui imposar les sancions consistents en multes, addicionalment, es pot imposar a la societat d'auditoria i als auditors de comptes responsables de la infracció la suspensió per realitzar auditories de comptes d'entitats d'interès 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. Aquest termini comença a comptar a partir de l'inici de l'exercici següent a aquell en què la sanció adquireixi fermesa en via administrativa.

Article 78. Altres sancions addicionals.

1. Quan la imposició d'una sanció per una infracció molt greu o greu sigui conseqüència d'un treball d'auditoria de comptes a una determinada entitat, la sanció esmentada comporta la prohibició a l'auditor de comptes individual o a la societat d'auditoria i als auditors principals responsables del treball de realitzar l'auditoria de comptes de l'esmentada entitat corresponent als tres primers exercicis que s'iniciïn amb posterioritat a la data en què la sanció adquireixi 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'imposa als subjectes infractors la sanció d'inhabilitació per exercir càrrecs d'administrador en societats d'auditoria pel mateix període pel qual s'imposin aquelles.

3. En cas que en relació amb el treball d'auditoria realitzat s'hagi comès una infracció molt greu o greu, inclosa, en tot cas, la seva realització per qui no hi estigui habilitat, la resolució sancionadora ha de contenir, en la seva part dispositiva, una declaració que posi de manifest l'incompliment en l'informe d'auditoria emès, dels requisits de l'informe d'auditoria que estableix l'article 5.

En cas que l'auditoria s'hagi efectuat a una entitat d'interès públic, s'ha de fer referència expressa a l'incompliment dels requisits que estableixen l'article 10 del Reglament (UE) núm. 537/2014, de 16 d'abril, i l'article 35.

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

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

a) Per la infracció molt greu prevista a l'article 72.b), per incompliment de la prohibició establerta a l'article 39.2.d), se'ls imposa la multa per un import mínim de 26.000 euros i màxim de 54.000 euros. En aquest cas no es considera responsable la societat d'auditoria pel referit incompliment, sense perjudici de la seva obligació de no realitzar l'auditoria a què es refereix l'article 23.

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

c) Per la infracció molt greu prevista a 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 tenir prestada fiança suficient, s'imposa una multa per un import mínim de 30.000 euros i màxim de 60.000 euros.

d) Per la infracció greu prevista a l'article 73.c), per incompliment de la prohibició establerta a l'article 23, se'ls imposa la multa per un import mínim de 6.000 euros i màxim de 48.000 euros. En aquest cas no es considera responsable la societat d'auditoria pel referit incompliment, sense perjudici de la seva obligació de no realitzar l'auditoria a què es refereix l'article 23 esmentat.

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

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

En cas que es tracti d'entitats d'interès públic, s'imposa una multa per un 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 determinen tenint en compte els criteris següents:

- a) La naturalesa i importància de la infracció.
- b) La gravetat del perjudici o dany causat o que pugui 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 seva 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 procedit a dur a terme per iniciativa pròpia actuacions dirigides a reparar la infracció o a minorar-ne els efectes.

2. Quan en els últims cinc anys hagi estat imposada una sanció que hagi assolit fermesa en via administrativa pel mateix tipus d'infracció, s'han d'imposar les sancions previstes als articles 75 a 79 en la seva meitat superior, excepte el que s'estableix en relació amb la comissió de la infracció greu prevista a l'article 73.d).

Article 81. *Executivitat de les resolucions.*

Les resolucions mitjançant les quals s'imposi qualsevol de les sancions enumerades en aquest títol només són executives quan hagin guanyat fermesa en via administrativa.

Article 82. *Publicitat de les sancions.*

1. La part dispositiva de les resolucions sancionadores que siguin executives s'ha de publicar en el «Butlletí de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes» i s'ha d'inscriure en el Registre oficial d'auditors de comptes. Se n'exceptuen les sancions d'amonestació privada.

Quan les sancions siguin recorregudes en la via contenciosa administrativa, s'ha de fer constar aquesta circumstància en el Registre oficial d'auditors de comptes i, sempre que sigui possible, s'ha d'indicar l'estat de tramitació del recurs i el seu resultat.

2. Es pot accedir a la informació descrita a 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'interès públic s'han de publicar en el «Butlletí Oficial de l'Estat» una vegada hagin guanyat fermesa en via administrativa.

Les sancions de separació i d'inhabilitació s'han de fer constar, a més, en el Registre Mercantil, una vegada hagin guanyat fermesa en via administrativa.

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

5. Excepcionalment es poden inscriure en el Registre oficial d'auditors de comptes amb caràcter confidencial, sense publicar-les, les sancions que hagin guanyat fermesa en via administrativa, en els casos en què, a més del que disposa la legislació aplicable concorri alguna de les circumstàncies següents:

a) Que la publicació de la sanció pugui posar en perill l'estabilitat dels mercats financers o una investigació penal en curs.

b) Que la publicació de la sanció pugui causar un perjudici desproporcionat a les institucions o persones afectades en relació amb les quals s'hagi comès la infracció.

L'exclusió de la publicació de la sanció pot ser acordada motivadament pel ministre d'Economia i Competitivitat, a petició dels interessats, en resoldre el recurs d'alçada que, si s'escau, s'hagi interposat.

Article 83. *Responsabilitat administrativa de societats d'auditoria extingides.*

1. Les sancions de multa imposades per la comissió de les infraccions tipificades en aquesta Llei a les societats d'auditoria dissoltes i liquidades en les quals la Llei limiti la responsabilitat patrimonial dels socis, partícips o cotitulars s'han de transmetre a aquests, que queden obligats solidàriament fins al límit del valor de la quota de liquidació que els correspongui.

Les sancions de multa imposades per la comissió de les infraccions tipificades en aquesta Llei a les societats dissoltes i liquidades en les quals la Llei no limiti la responsabilitat patrimonial dels socis, partícips o cotitulars s'han de transmetre íntegrament a aquests, que queden obligats solidàriament a complir-les.

Així mateix, les sancions de baixa o d'incompatibilitat imposades per les infraccions comeses per les societats dissoltes o extingides únicament s'han de transmetre a les societats o entitats en què participin i siguin 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 aquesta Llei s'han de transmetre a les persones o entitats que succeeixin o que siguin beneficiàries de l'operació corresponent.

Així mateix, únicament s'han de transmetre 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 resultin d'aquestes operacions en aquells casos en què en aquestes últimes participin els mateixos socis o els mateixos partícips que existien en les societats dissoltes o extingides sense liquidació.

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

3. El que disposen els apartats anteriors és aplicable en aquells casos en què es produeixi una dissolució encoberta o merament aparent. Es considera que, en tot cas, existeix dissolució encoberta o merament aparent de la persona jurídica quan es continuï amb la seva activitat econòmica i es mantingui la identitat substancial de clients, proveïdors i empleats, o de la part més rellevant de tots ells. En aquests casos, les sancions s'han de transmetre a la societat o persona física en la qual concorri la identitat a què es refereix el paràgraf anterior.

4. En cas que no s'hagi iniciat l'expedient sancionador corresponent per declarar la responsabilitat administrativa per la comissió d'infraccions previstes en aquesta Llei en el moment de produir-se l'extinció de la personalitat jurídica de la societat d'auditoria, s'han d'exigir les sancions que es puguin imposar als successors a què es refereix aquest article,

i es poden entendre les actuacions amb qualsevol d'ells. El mateix s'entén quan la responsabilitat no estigui 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 han d'adoptar les mesures necessàries per a la salvaguarda de la documentació referent a aquelles auditories de comptes que hagin realitzat i que siguin objecte d'una acció de responsabilitat civil.

Article 85. Prescripció de les infraccions.

1. Les infraccions lleus prescriuen al cap d'un any, les greus a cap de dos i les molt greus al cap de tres anys de la seva comissió.

2. La prescripció s'interromp per la iniciació, amb coneixement de l'interessat, del procediment sancionador, i el termini torna a córrer si l'expedient es manté 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 prescriuen al cap d'un any, les imposades per infraccions greus, al cap de dos anys, i les imposades per infraccions molt greus al cap de tres anys.

2. El termini de prescripció es comença a comptar des de l'endemà del dia en què adquireixi fermesa la resolució per la qual s'imposa la sanció, i el termini torna a córrer si l'expedient es manté 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 regeix per aquesta Llei i per les altres fonts normatives a què es refereix 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. Constitueix el fet imposable d'aquesta 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 refereix el capítol I del títol II, en relació amb l'emissió d'informes d'auditoria de comptes.

3. Aquesta taxa es merita l'últim dia de cada trimestre natural, en relació amb els informes d'auditoria emesos en cada trimestre.

4. Són subjectes passius d'aquesta taxa els auditors de comptes i societats d'auditoria inscrits en la situació d'exercents en el Registre oficial d'auditors de comptes de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, que emetin informes d'auditoria de comptes.

5. La quota tributària d'aquesta taxa consisteix en una quantitat fixa de 123,40 euros per cada informe d'auditoria de comptes emès sobre una entitat que no sigui d'interès públic, i de 246,90 euros en cas que els honoraris facturats per l'informe d'auditoria de comptes emès sigui superior a 30.000 euros.

La quota tributària d'aquesta taxa consisteix en una quantitat fixa de 246,90 euros per cada informe d'auditoria de comptes emès sobre una entitat d'interès públic, i de 493,80

euros en cas que els honoraris facturats per l'informe d'auditoria de comptes emès sobre una entitat d'aquest tipus sigui superior a 30.000 euros.

6. La gestió i recaptació en període voluntari d'aquesta 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, de conformitat amb la legislació vigent.

7. Reglamentàriament s'han de determinar les normes de liquidació i pagament de la taxa, i es pot establir l'obligació per als subjectes passius d'autoliquidació i ingrés de l'import corresponent.

8. Els ingressos derivats de la taxa a què es refereix aquest article tenen la consideració d'ingressos pressupostaris de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, i es destinen a finançar les partides que corresponguin a les despeses previstes 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 refereix l'apartat 5 del present article es poden 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. Aquesta taxa es regeix per aquesta Llei i per les altres fonts normatives a què es refereix 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 refereix l'article 8.

2. Constitueix el fet imposable d'aquesta taxa l'exercici de les competències de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes a què es refereix 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. Aquesta taxa es merita 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 inscripcible al Registre oficial d'auditors de comptes.

4. Són subjectes passius d'aquesta taxa les persones que sol·licitin a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes les actuacions que constitueixen el fet imposable d'aquesta taxa.

5. La quota tributària d'aquesta taxa consisteix en una quantitat fixa per cada expedició de certificats o documents a instància de part i per les inscripcions i anotacions en el Registre esmentat. Aquesta quantitat és 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'aquesta 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, de conformitat amb la legislació vigent.

7. Reglamentàriament s'han de determinar les normes de liquidació i pagament de la taxa, i es pot establir l'obligació per als subjectes passius d'autoliquidació i ingrès de l'import corresponent.

8. Els ingressos derivats de la taxa a què es refereix aquest article tenen la consideració d'ingressos pressupostaris de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, i es destinen a finançar les partides que corresponguin a les despeses previstes 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 refereix l'apartat 5 d'aquest article es poden modificar 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 seves 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 aplica 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 s'ha de fer 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 perjudici del que estableixen altres disposicions, s'han de sotmetre en tot cas a l'auditoria de comptes que preveu l'article 1.2 d'aquesta Llei, les entitats, sigui quina sigui la seva naturalesa jurídica, en les quals concorri alguna de les circumstàncies següents:

a) Que emetin valors admesos a negociació en mercats secundaris oficials de valors o sistemes multilaterals de negociació.

b) Que emetin obligacions en oferta pública.

c) Que es dediquin de forma 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, incloses les institucions d'inversió col·lectiva, fons de titulització i les seves gestores, inscrites en els registres corresponents del Banc d'Espanya i de la Comissió Nacional del Mercat de Valors.

d) Que tinguin 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 s'estableixin reglamentàriament, així com els fons de pensions i les seves entitats gestores.

e) Que rebin subvencions, ajudes o realitzin obres, prestacions, serveis o subministrin béns a l'Estat i altres organismes públics dins dels límits que reglamentàriament fixi el Govern per mitjà d'un reial decret.

f) Les altres entitats que superin els límits que reglamentàriament fixi el Govern per mitjà d'un reial decret. Els límits esmentats s'han de referir, almenys, a la xifra de negocis, a l'import total de l'actiu segons balanç i al nombre anual mitjà d'empleats, i s'han d'aplicar, tots o cada un d'ells, segons ho permeti la respectiva naturalesa jurídica de cada societat o entitat.

2. El que preveu aquesta disposició addicional no és aplicable a les entitats que formin part del sector públic estatal, autonòmic o local, sense perjudici del que disposi la normativa que regula les entitats del sector públic esmentades. En tot cas, el que preveu aquesta disposició addicional és aplicable a les societats mercantils que formin part del sector públic estatal, autonòmic o local.

3. Les sucursals a Espanya d'entitats de crèdit estrangeres, quan no hagin de presentar comptes anuals de la seva activitat a Espanya, han de sotmetre a auditoria la informació economicofinancera que amb caràcter anual hagin de fer pública, i la que amb caràcter reservat remetin al Banc d'Espanya, de conformitat amb el marc normatiu comptable que sigui aplicable.

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

1. Aquesta Llei no és aplicable a les activitats de revisió i verificació de comptes anuals, estats financers o altres documents comptables, ni a l'emissió dels informes corresponents, que realitzin òrgans de control de les administracions públiques en l'exercici de les seves competències, que es continuen regint per la seva 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 estan atribuïts legalment als òrgans públics de control de la gestió economicofinancera del sector públic en l'exercici de les seves competències, es regeixen per les seves normes específiques, i no és aplicable als treballs esmentats el que estableix la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes.

Els treballs de col·laboració que puguin 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 refereix l'apartat 1, i en execució de la planificació anual d'auditories dels òrgans esmentats, es regeixen per la seva legislació específica, i no és aplicable el que estableix aquesta Llei.

Els informes a què es refereix aquest apartat, que puguin emetre auditors de comptes o societats d'auditoria sobre entitats públiques, no es poden identificar com d'auditoria de comptes, ni la seva redacció o presentació poden generar confusió respecte a la seva 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'inclouï, juntament amb col·laboració en la realització de l'auditoria pública, l'emissió d'un informe d'auditoria de comptes dels que preveu l'article 1 d'aquesta 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 obtenir recursos en mercats financers, l'informe d'auditoria s'ha de sotmetre al que disposa la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes.

S'exceptuen del que disposa aquest apartat els informes relatius a comptes o estats que es formulin d'acord amb la normativa comptable del sector públic o que els treballs d'auditoria es realitzin 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 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, de conformitat amb la seva normativa d'aplicació, estan obligats legalment a sotmetre els seus comptes anuals a l'auditoria de comptes prevista a l'article 1 d'aquesta Llei, estan subjectes al que disposa la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes, sempre que els comptes o estats esmentats no es formulin d'acord amb la normativa comptable del sector públic o els treballs d'auditoria no es realitzin d'acord amb les normes d'auditoria aplicables del sector públic. En particular, estan subjectes a la normativa reguladora esmentada de l'activitat d'auditoria els treballs d'auditoria realitzats per un auditor de comptes o societat d'auditoria inscrits en el Registre oficial d'auditors de comptes sobre els

comptes anuals de les societats mercantils pertanyents al sector públic esmentat subjectes a l'obligació de sotmetre els seus comptes anuals a auditoria de conformitat amb la normativa mercantil.

5. En els supòsits de comptes anuals o altres estats financers consolidats en els quals la societat dominant sigui una entitat pública empresarial o una altra entitat de dret públic i les societats dominades puguin ser societats mercantils, quan l'auditoria dels comptes anuals esmentats la realitzin els òrgans públics de control de la gestió economicofinancera del sector públic, en la realització de la funció esmentada no és aplicable el que disposa l'article 7 d'aquesta Llei, i es regeix per la normativa específica del sector públic.

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

1. Les entitats d'interès públic, la normativa de les quals no ho exigeixi, han de tenir una comissió d'auditoria amb la composició i les funcions que preveu 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 refereix l'apartat 1 que disposin d'un òrgan amb funcions equivalents a les de la comissió d'auditoria, que s'hagi establert i operi de conformitat amb la seva normativa aplicable, les funcions de la comissió d'auditoria han de ser assumides per l'òrgan esmentat, i les entitats esmentades han de fer públic a la seva pàgina web l'òrgan encarregat d'aquestes funcions i la seva composició.

En les caixes d'estalvis les funcions de la comissió d'auditoria poden ser assumides per la Comissió de Control.

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

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

b) Les entitats d'interès públic previstes a l'article 3.5 b) que siguin petites i mitjanes, sempre que les seves funcions siguin assumides per l'òrgan d'administració. Quan l'òrgan d'administració exerceixi les funcions de la comissió d'auditoria i el seu president tingui atribuïdes funcions executives, aquest no pot exercir les funcions que legalment o estatutàriament li corresponguin en la seva condició de tal.

c) Les entitats d'interès públic previstes a l'article 3.5 b) a les quals la normativa comunitària permeti exonerar d'aquest requisit i així es determini per reglament.

d) Les entitats d'interès públic que siguin dependents, d'acord amb el que preveu l'article 42 del Codi de comerç, d'altres entitats d'interès públic, sempre que concorrin els requisits següents:

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

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

3r Que la comissió d'auditoria de l'entitat dominant assumeixi també, en l'àmbit de les dependents a què es refereix aquest apartat, les funcions pròpies d'aquesta comissió i qualsevol altra que se li pugui atribuir.

Les entitats d'interès públic a què es refereix aquest apartat han de fer públics en la seva 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. Queden exemptes del compliment del requisit d'independència que exigeixen a la comissió d'auditoria els 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 reuneixin els requisits següents:

- a) Que es tracti d'entitats d'interès públic de les previstes a l'article 3.5.b) i tinguin obligació de tenir una comissió d'auditoria.
- b) Que els membres de la comissió d'auditoria ho siguin, al seu torn, del seu òrgan d'administració.
- c) Que la seva normativa específica no exigeixi la presència de consellers independents en l'òrgan d'administració.

5. Les entitats d'interès públic a què es refereixen els apartats 2 a 4 anteriors han de comunicar les circumstàncies que s'hi recullen a les autoritats supervisoras nacionals de les entitats esmentades. Aquesta comunicació s'ha de fer en el termini d'un mes a comptar des que es va adoptar l'acord societari corresponent.

6. El que estableixen les funcions previstes a les lletres d) a g) de l'article 529 quaterdecies, apartat 4, del text refós de la Llei de societats de capital, s'entén sense perjudici 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 estableix aquesta disposició addicional 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. Aquesta competència s'entén sense perjudici 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 aviat com sigui possible, la Comissió Nacional del Mercat de Valors ha de facilitar a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes per a la seva remissió a la Comissió d'Òrgans Europeus de Supervisió d'Auditors la informació corresponent a les sancions, si s'escau, imposades que hagin guanyat fermesa en via administrativa, als membres de la comissió d'auditoria a què es refereix aquesta disposició addicional.

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.

1. Per a l'exercici de les competències a què es refereix l'article 46.2.e) d'aquesta Llei, l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes pot 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 reflecteixi com a mínim:

- a) L'evolució del mercat de serveis d'auditoria legal prestats a entitats d'interès públic, i del funcionament de les comissions d'auditoria.
- b) Les principals operacions que hagin ocorregut en el sector, que puguin afectar a escala de concentració del mercat, i la disponibilitat o 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 societat d'auditoria i les mesures a prendre per a la seva mitigació.

2. La Comissió Nacional dels Mercats i la Competència i l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes han d'intercanviar la informació oportuna als efectes del compliment de les seves competències respectives. En particular, l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes ha d'informar la Comissió Nacional dels Mercats i la Competència dels fets, conductes o pràctiques de les quals pugui sospitar o deduir que existeixen indicis de pràctiques contràries a les normes de competència establertes a 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 treballin o hagin treballat en el compliment del que preveu aquesta disposició han d'observar el deure de secret establert a l'article 60, sense perjudici de les excepcions legals previstes, i de la Llei 3/2013, de 4 de juny, de creació de la Comissió Nacional dels Mercats i la Competència.

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

Abans del 17 de juny de 2016, i cada tres anys com a mínim a partir d'aquesta data, l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes i la Xarxa Europea de Competència han d'elaborar un informe sobre l'evolució del mercat de serveis d'auditoria legal prestats a entitats d'interès públic i l'han de presentar a 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 i la Comissió.

Disposició addicional sisena. *Societats d'auditoria.*

Les societats d'auditoria han d'efectuar les modificacions corresponents per adaptar-se al que exigeix l'article 11 en el termini d'un any des de la data de publicació d'aquesta Llei en el «Butlletí Oficial de l'Estat».

En cas que les societats d'auditoria no s'hagin modificat abans de la data esmentada, l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes ha de procedir a donar-les de baixa d'ofici del Registre oficial d'auditors de comptes.

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

Adicionalment al que estableix l'article 38 d'aquesta Llei, quan per disposicions amb rang de llei s'atribueixin a òrgans o institucions públiques competències de control o inspecció sobre entitats que se sotmetin a auditoria de comptes, el Govern, mitjançant un reial decret, ha d'establir els sistemes, normes i procediments que en facin possible l'adequada coordinació, als efectes de sol·licitar als auditors de comptes i societats d'auditoria tota la informació que sigui necessària per a l'exercici de les dites competències.

Els auditors dels comptes anuals de les entitats diferents de les d'interès 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, tenen l'obligació de comunicar ràpidament per escrit als esmentats òrgans o institucions públiques competents, segons escaigui, qualsevol fet o decisió, sobre l'entitat o institució auditada, del qual hagin tingut coneixement en l'exercici de les seves funcions i que pugui:

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

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

Adicionalment, els auditors de comptes de les entitats dominades que estiguin sotmeses al règim de supervisió, a més d'informar les autoritats supervisores competents,

segons estableix el paràgraf primer, també han d'informar els auditors de comptes de l'entitat dominant.

La comunicació de bona fe dels fets o decisions esmentats a les autoritats supervisores competents no constitueix incompliment del deure de secret establert a l'article 31 d'aquesta Llei, o del que pugui ser exigible contractualment als auditors de comptes, ni implica per a aquests cap tipus de responsabilitat.

Disposició addicional vuitena. *Comunicacions electròniques.*

Els auditors de comptes i societats d'auditoria tenen l'obligació d'habilitar, en el termini que es fixi 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 el que disposa l'article 27.6 de la Llei 11/2007, de 22 de juny, d'accés electrònic dels ciutadans als serveis públics.

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

1. La Direcció General dels Registres i del Notariat ha de remetre a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, en els mesos de setembre i març, una relació de les societats i altres entitats inscrites en els registres mercantils corresponents que hagin presentat en els sis mesos anteriors per al seu dipòsit els comptes anuals acompanyats de l'informe d'auditoria, amb especificació de les dades identificadores de l'auditor de comptes o societat d'auditoria, així com del període de nomenament. A aquests efectes, els registradors mercantils han de remetre l'esmentada informació corresponent al seu registre a la Direcció General dels Registres i del Notariat el mes anterior als que assenyalen el paràgraf precedent.

2. Prèviament a inscriure el nomenament d'auditor en el Registre Mercantil, el registrador ha de verificar que l'auditor de comptes o societat d'auditoria estan inscrits en el Registre oficial d'auditors de comptes en la situació d'exercent i no estan en una situació que els impedeixi fer l'auditoria.

Disposició addicional desena. *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 concorrin les circumstàncies dels apartats següents estan obligades a elaborar i publicar un informe anual sobre els pagaments efectuats a les administracions públiques.

S'entenen com a empreses actives en les indústries extractiva, les empreses que exerceixin qualsevol activitat que comporti l'exploració, la prospecció, el descobriment, el desenvolupament i l'extracció de minerals, petroli, dipòsits de gas natural o altres materials en el camp de les activitats econòmiques que enumera la secció B, divisions 05 a 08, de l'annex I, així com les activitats a les quals al·ludeix 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'estableix la nomenclatura estadística d'activitats econòmiques NACE en la seva versió vigent en cada moment, respectivament.

S'entén per bosc primari als efectes del que disposa aquesta 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 estat alterats de manera significativa.

Per la seva banda, administració pública és qualsevol autoritat nacional, regional o local d'un Estat, inclosos els departaments, agències o societats subjectes al control d'aquestes autoritats, de conformitat amb el que disposa l'article 42 del Codi de comerç.

2. No obstant això, l'obligació a què es refereix l'apartat anterior únicament aplica a les empreses que compleixin alguna de les circumstàncies següents i que no estiguin eximides segons l'apartat quart:

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

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

b) Que sigui una entitat d'interès públic, entenent com a tals aquelles que compleixin les condicions que estableix l'article 3.5 d'aquesta la Llei.

Segon. Contingut de l'informe.

1. L'informe ha de contenir la informació següent referida a l'exercici econòmic corresponent i a les activitats que esmenta el segon paràgraf de l'apartat primer.1:

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

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

- I. Drets sobre la producció.
- II. Gravàmens sobre els ingressos, la producció o els beneficis de les societats, exclosos 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; i
- VII. Pagaments per millores de les infraestructures, exclosos els efectuats en virtut de la responsabilitat social de les empreses.

c) Quan els pagaments hagin estat 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 a escala de l'entitat es poden consignar a escala de l'entitat en lloc d'escala de projecte.

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

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

3. Quan s'efectuïn pagaments en espècie, s'han de consignar pel seu valor i, si s'escau, pel seu volum, i s'han d'incloure unes notes explicatives per aclarir la manera en què s'ha determinat tal valor.

4. La consignació dels pagaments previstos al present apartat segon ha de reflectir el fons més que la forma del pagament o activitat de què es tracti i no s'han de desglossar ni agregar de manera artificial els pagaments o les activitats amb la intenció d'eludir l'aplicació d'aquesta Llei.

Tercer. Informe consolidat.

1. Les empreses que exerceixin les activitats subjectes a l'obligació de l'apartat primer han de formular i publicar un informe consolidat sobre els seus pagaments a les administracions públiques en els termes que preveu aquesta Llei si la societat dominant està sotmesa a l'obligació de formular comptes anuals i informe de gestió consolidats de conformitat amb el que disposa l'article 42 del Codi de comerç.

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

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

Quart. Exempcions.

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

a) empreses la societat matriu de les quals estigui subjecta al dret espanyol o d'un Estat membre de la Unió Europea i els pagaments de les quals s'inclouguin 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 preparin i publiquin un informe que compleixi els requisits d'informació d'un tercer país sempre que els requisits esmentats hagin estat declarats equivalents als que estableix aquesta Llei, després d'aplicar els procediments d'equivalència referits als 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 ha de publicar i dipositar en el Registre Mercantil l'informe d'acord amb el que estableix l'apartat cinquè.

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

a) Les societats dominants d'un grup petit, excepte en el cas que alguna de les empreses dominades sigui una entitat d'interès públic. A aquests efectes exclusius, s'entén que un grup és petit quan de manera consolidada no s'excedeixin, almenys, dos dels límits següents en la data de tancament del balanç de la societat dominant:

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

b) Les societats dominants d'un grup mitjà, excepte en el cas que alguna de les empreses dominades sigui una entitat d'interès públic. A aquests efectes exclusius s'entén que un grup és mitjà quan no sigui petit i de manera consolidada no s'excedeixin, almenys, dos dels límits següents en la data de tancament del balanç de la societat dominant:

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

c) Les societats dominants subjectes al dret espanyol que siguin al mateix temps empreses dominades i la seva pròpia societat dominant estigui subjecta al dret d'un Estat membre de la Unió Europea.

3. Les empreses en què concorrin, almenys, una de les circumstàncies de les lletres següents, no s'han d'incloure en un informe consolidat:

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

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 pugui obtenir sense despeses desproporcionades o sense demora injustificada.

c) Que la tinença de les accions o participacions de l'empresa esmentada tingui exclusivament per objectiu la seva cessió ulterior.

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

Cinquè. Aprovació i publicitat.– Els informes sobre pagaments a administracions públiques han de ser objecte d'aprovació i publicació dins dels sis primers mesos després que finalitzi cada exercici i s'han de mantenir a disposició pública durant, almenys, deu anys. Així mateix, s'han de depositar en el Registre Mercantil conjuntament amb els documents que integrin els comptes anuals.

Sisè. Responsabilitat d'elaborar i publicar informes.

1. Els administradors de la societat són responsables de garantir, en la mesura dels seus coneixements i capacitats, que l'informe sobre els pagaments efectuats a les administracions públiques s'elabora, aprova, disposa i publica de conformitat amb els requisits que exigeix aquesta Llei.

2. L'incompliment per part de l'òrgan d'administració de l'obligació d'elaborar, publicar i depositar, dins del termini establert, els documents a què es refereix aquesta Llei i sense perjudici d'altres responsabilitats, dóna lloc a la imposició de la sanció corresponent en els termes i les condicions de la legislació aplicable a la societat en qüestió.

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

Els qui a la data d'entrada en vigor de la Llei 12/2010, de 30 de juny, per la qual es modifica la Llei 19/1988, de 12 de juliol, d'auditoria de comptes, tinguin els títols de llicenciat, enginyer, professor mercantil, arquitecte o diplomad universitari conserven el dret de dispensa en l'examen d'aptitud professional, en les matèries que hagin superat en els estudis requerits per obtenir els títols esmentats, en els termes establerts mitjançant 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 a l'article 16.1 a), 2n, 3r i 4t, així com a l'article 39.2, que modifiquen el règim anterior a l'entrada en vigor d'aquesta Llei, no determinen la manca d'independència dels auditors de comptes i societats d'auditoria quan s'hagin originat i conclòs amb anterioritat a l'1 de gener de 2016.

Els serveis prohibits a què es refereix l'article 39.1, que modifiquen el règim anterior a l'entrada en vigor d'aquesta Llei, no determinen la manca d'independència dels auditors de comptes i societats d'auditoria en relació amb les auditories de comptes iniciades abans de l'esmentada data i que no hagin finalitzat amb l'emissió de l'informe d'auditoria preceptiu.

Disposició transitòria tercera. *Exercici econòmic aplicable de les previsions contingudes en la disposició adicional desena.*

Les obligacions regulades en la disposició adicional desena d'aquesta Llei només són exigibles en relació amb les activitats exercides en els exercicis econòmics que comencin a partir de l'1 de gener de 2016.

Disposició derogatòria única.

Queden derogades totes les disposicions del mateix rang o inferior que s'oposin al que disposa aquesta 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'introdueixen les modificacions següents al 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 ha de formular els comptes anuals de la seva empresa, que comprenen el balanç, el compte de pèrdues i guanys, un estat que reflecteixi els canvis en el patrimoni net de l'exercici, un estat de fluxos d'efectiu i la memòria. Aquests documents formen una unitat. L'estat de canvis en el patrimoni net i l'estat de fluxos d'efectiu no són obligatoris quan així ho estableixi una disposició legal.»

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

«1. Els actius i passius es poden valorar pel seu valor raonable en els termes que es determinin per reglament, dins dels límits de la normativa europea.

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

Tres. Se suprimeixen 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'aquests actius no es pugui calcular de manera fiable s'han d'amortitzar en un termini de deu anys, llevat que una altra disposició legal o reglamentària estableixi un termini diferent.

El fons de comerç únicament pot figurar en l'actiu del balanç quan s'hagi adquirit a títol oneros. Es presumeix, llevat que hi hagi una prova en contra, que la vida útil del fons de comerç és de deu anys.

En la memòria dels comptes anuals s'ha 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 que s'hi esmenten no estan obligades a efectuar la consolidació, si es compleix 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 sobrepassi, en els seus últims comptes

anuals, dos dels límits que assenyala 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 de compte de pèrdues i guanys abreujada, llevat que alguna de les societats del grup tingui la consideració d'entitat d'interès públic segons la definició establerta a 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 sigui al mateix temps dependent d'una altra que es regeixi per la legislació esmentada o per la d'un altre Estat membre de la Unió Europea, si aquesta última societat posseeix el 50 per cent o més de les participacions socials d'aquelles i els accionistes o socis que tinguin, almenys, el 10 per cent no hagin sol·licitat la formulació de comptes consolidats 6 mesos abans del tancament de l'exercici. En tot cas, és necessari que es compleixin els requisits següents:

a) Que la societat dispensada de formalitzar la consolidació, així com totes les societats que hagi d'incloure en la consolidació, es consolidin en els comptes d'un grup més gran, la societat dominant del qual estigui sotmesa a la legislació d'un Estat membre de la Unió Europea.

b) Que la societat dispensada de formalitzar la consolidació indiqui en els seus comptes la menció d'estar exempta de l'obligació d'establir els comptes consolidats, el grup al qual 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 dipositin en el Registre Mercantil, traduïts a alguna de les llengües oficials de la comunitat autònoma on tingui el seu domicili la societat dispensada.

d) Que la societat dispensada de formalitzar la consolidació no hagi emès valors admesos a negociació en un mercat regulat de qualsevol Estat membre de la Unió Europea.

3a Quan la societat obligada a consolidar participi exclusivament en societats dependents que no tinguin 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 puguin excloure de la consolidació per alguna de les causes següents:

a) En casos extremadament estranys en què la informació necessària per elaborar els estats financers consolidats no es puguin obtenir per raons degudament justificades.

b) Que la tinença de les accions o participacions d'aquesta societat tingui exclusivament per objectiu la seva cessió posterior.

c) Que restriccions severes i duradores obstaculitzin l'exercici del control de la societat dominant sobre aquest dependent.

2. Una societat no ha de ser inclosa en la consolidació quan concorri una de les circumstàncies que assenyala la indicació 4a anterior.»

Disposició final segona. *Modificació de la Llei 24/1988, de 28 de juliol, del mercat de valors.*

S'afegeix un apartat b) a l'article 100 de la Llei 24/1988, de 28 de juliol, del mercat de valors.

«b) La manca d'elaboració o de publicació de l'informe anual de govern corporatiu o de l'informe anual sobre remuneracions dels consellers a què es refereixen, 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 informes esmentats d'omissions o dades falses o enganyoses; l'incompliment de

les obligacions establertes als articles 512 a 517, 525.2, 526, 528, 529, 530, 531, 532, 533, 534, 538, 539, 540 i 541 de la Llei esmentada; no tenir les entitats emissores valors admesos a negociació en mercats secundaris oficials d'una comissió d'auditoria i d'una comissió de nomenaments i retribucions en els termes establerts als articles 529 quaterdecies i quindecies de la referida Llei o l'incompliment de les regles de composició i d'atribució de funcions de les esmentades comissions d'auditoria de les entitats d'interès públic previstes a l'article 529 quaterdecies esmentat.»

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

S'afegeix 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 resolguin 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 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'introdueixen les modificacions següents 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 són les convingudes i comunicades a la societat pel soci transmissor. 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 és requisit previ que una entitat de crèdit garanteixi el pagament del preu ajornat.

En els casos en què la transmissió projectada sigui a títol oneros diferent de la compravenda o a títol gratuït, el preu d'adquisició és el fixat de comú acord per les parts i, si no, el valor raonable de les participacions el dia en què s'hagi comunicat a la societat el propòsit de transmetre. S'entén per valor raonable el que determini un expert independent, diferent de l'auditor de la societat, designat a aquest efecte pels administradors de la societat.

En els casos d'aportació a societat anònima o comanditària per accions, s'entén per valor real de les participacions el que resulti 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 aquest supòsit, per rebutjar la inscripció de la transmissió en el llibre registre d'accions nominatives, la societat ha de presentar a l'hereu un adquiridor 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 el que preveu l'article 146 per a l'adquisició derivativa d'accions pròpies.

S'entén per valor raonable el que determini un expert independent, diferent de l'auditor de la societat, que, a sol·licitud de qualsevol interessat, nomenin a aquest 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 a abonar en els supòsits que preveuen els dos apartats anteriors, aquest l'ha de fixar, a petició de qualsevol de les parts i a costa de totes dues, un expert independent, diferent de l'auditor de la societat, que designi a aquest efecte el Registre Mercantil.»

Quatre. L'apartat 3 de l'article 257 queda redactat de la manera següent:

«3. Quan es pugui formular balanç en model abreujat, l'estat de canvis en el patrimoni net i l'estat de fluxos d'efectiu no són obligatoris.»

Cinc. L'article 260 queda redactat de la manera següent:

«Article 260. *Contingut de la memòria.*

La memòria ha de contenir, a més de les indicacions que preveuen específicament el Codi de comerç, aquesta Llei i els seus desplegaments reglamentaris corresponents, 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 a l'origen s'hagin expressat en una moneda diferent de l'euro, s'ha d'indicar el procediment utilitzat per calcular el tipus de canvi a euros.

Segona. La denominació, domicili i forma jurídica de les societats en les quals la societat sigui soci col·lectiu o en les quals tingui, directament o indirectament, un percentatge no inferior al vint per cent del seu capital, o en les quals sense arribar a aquest percentatge exerceixi una influència significativa.

S'ha d'indicar 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'aquestes societats.

Tercera. Quan hi hagi quotes o participacions socials desiguals, el contingut de cadascuna, i quan hi hagi diverses classes d'accions, el nombre i el valor nominal de les pertanyents a cadascuna d'aquestes i el contingut dels drets pertanyents a cada classe.

Quarta. L'existència de bons de gaudi, de bons de fundador, d'obligacions convertibles i de valors o drets similars, amb indicació del seu nombre i de l'extensió dels drets que confereixen.

Cinquena. 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.

Sisena. L'import dels deutes de la societat la durada residual dels quals sigui superior a cinc anys, així com el de tots els deutes que tinguin garantia real, amb indicació de la seva forma i naturalesa.

Aquestes indicacions han de constar separatament per a cada una de les partides relatives a deutes.

Setena.

a) L'import global de les garanties compromeses amb tercers, sense perjudici del seu reconeixement dins del passiu del balanç quan sigui probable que d'aquestes garanties en derivi el compliment efectiu d'una obligació.

S'han d'esmentar amb la deguda claredat i separació els compromisos existents en matèria de pensions, així com els referents a societats del grup.

b) La naturalesa i el propòsit de negoci dels acords de la societat que no constin en el balanç, així com el seu impacte financer, sempre que aquesta informació sigui significativa i necessària per a la determinació de la situació financera de la societat.

c) Transaccions significatives entre la societat i tercers que hi estiguin vinculats, indicant la naturalesa de la vinculació, l'import i qualsevol altra informació sobre les transaccions que sigui necessària per a la determinació de la situació financera de la societat.

Vuitena.

a) La diferència que es pugui produir entre el càlcul del resultat comptable de l'exercici i el que resultaria si s'hagués efectuat una valoració de les partides amb criteris fiscals, perquè aquests no coincideixen amb els principis comptables d'aplicació obligatòria. Quan aquesta valoració influeixi de manera substancial sobre la càrrega fiscal futura s'han de donar indicacions sobre 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'ha de pagar per aquests exercicis, en la mesura que aquesta diferència tingui 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, aquestes categories i mercats difereixin entre si d'una manera considerable. Poden ometre aquestes mencions les societats que poden formular compte de pèrdues i guanys abreujat.

Desena. El nombre mitjà de persones ocupades en el curs de l'exercici, expressat per categories, així com les despeses de personal que es refereixin a l'exercici, desglossant els imports relatius a sous i salaris i els referits a càrregues socials, amb menció separada dels que cobreixen les pensions, quan no estiguin així consignades en el compte de pèrdues i guanys.

La distribució per sexes en finalitzar l'exercici del personal de la societat, desglossat en un nombre suficient de categories i nivells, entre els quals han de constar el d'alts directius i el de consellers.

El nombre mitjà de persones ocupades en el curs de l'exercici amb discapacitat superior o igual al trenta-tres per cent, amb indicació de les categories a les quals pertanyen.

Onzena. 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, sigui quina sigui la 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 siguin persones jurídiques, els requeriments anteriors es refereixen a les persones físiques que els representen.

Aquestes informacions es poden donar de manera global per concepte retributiu.

En cas que la societat hagi 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'ha d'indicar expressament a la memòria, amb indicació de la quantia de la prima.

Dotzena. L'import dels avançaments i crèdits concedits a cadascun dels membres dels òrgans d'administració i del personal d'alta direcció, amb indicació del tipus d'interès, les característiques essencials i els imports tornats eventualment, així com les obligacions assumides per compte d'ells a títol de garantia. Quan els membres de l'òrgan d'administració siguin persones jurídiques, els requeriments anteriors es refereixen a les persones físiques que els representen.

Aquestes informacions es poden donar de manera global per cada categoria.

Tretzena. 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.

Catorzena. Els moviments de les diverses partides de l'actiu no corrent.

Quinzena.

a) Quan els instruments financers s'hagin valorat pel valor raonable s'han d'indicar: 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 seva 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'hagin valorat pel valor raonable s'ha d'indicar el valor raonable per a cada classe en els termes i amb les condicions que preveu el Pla general de comptabilitat.

Setzena. La conclusió, la modificació o l'extinció anticipada de qualsevol contracte entre una societat mercantil i qualsevol dels seus socis o administradors o persona que actuï per compte d'ells, quan es tracti d'una operació aliena al trànsit ordinari de la societat o que no s'efectuï en condicions normals.

Dissetena. Nom i domicili social de la societat que elabori els estats financers consolidats del grup al qual pertanyi la societat i el Registre Mercantil on estiguin dipositats els comptes anuals consolidats o, si escau, les circumstàncies que eximeixin de l'obligació de consolidar.

Divuitena. Quan la societat sigui la de major actiu del conjunt de societats domiciliades a Espanya, sotmeses a una mateixa unitat de decisió, perquè estiguin controlades per qualsevol mitjà per una o diverses persones físiques o jurídiques, no obligades a consolidar, que actuïn conjuntament, o perquè es trobin sota direcció única per acords o clàusules estatutàries, ha d'incloure una descripció de les societats esmentades, en què s'assenyali el motiu pel qual es troben sota una mateixa unitat de decisió, i ha d'informar 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 de la seva incorporació a la unitat de decisió presenti una xifra superior en el total actiu del model de balanç.

La resta de societats sotmeses a una unitat de decisió han d'indicar en la memòria dels seus comptes anuals la unitat de decisió a la qual pertanyen i el Registre Mercantil on estiguin dipositats els comptes anuals de la societat que conté la informació exigida en el paràgraf primer d'aquesta indicació.

Dinovenena. L'import i la naturalesa de les partides d'ingressos o de despeses la quantia o incidència dels quals siguin excepcionals.

Vintena. La proposta d'aplicació del resultat.

Vint-i-unena. La naturalesa i les conseqüències financeres de les circumstàncies d'importància relativa significativa que es produeixin després de la data de tancament de balanç i que no es reflecteixin en el compte de pèrdues i guanys o en el balanç, i l'efecte financer d'aquestes circumstàncies.»

Sis. L'article 261 queda redactat de la manera següent:

«Article 261. *Memòria abreujada.*

Les societats que poden formular balanç abreujat poden ometre en la memòria les indicacions que es determinin per reglament.

En tot cas s'ha de subministrar la informació que requereixen les indicacions primera, cinquena, sisena, desena pel que fa al nombre mitjà de persones ocupades en el curs de l'exercici, catorzena, quinzena, dinovenena i vint-i-unena.

A més, la memòria ha d'expressar de manera global les dades a què es refereixen les indicacions setena i dotzena de l'article esmentat, així com el nom i domicili social de la societat que estableixi els estats financers consolidats del grup menor d'empreses incloses en el grup al qual pertany l'empresa.»

Set. L'article 264 queda redactat de la manera següent:

«1. La persona que hagi d'exercir l'auditoria de comptes l'ha de nomenar la junta general abans que finalitzi l'exercici que s'ha d'auditar, per un període de temps inicial, que no pot ser inferior a tres anys ni superior a nou a comptar de la data en què s'iniciï el primer exercici que s'ha d'auditar, sense perjudici del que disposa la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes respecte a la possibilitat de pròrroga i a la durada dels contractes en relació amb societats qualificades d'entitats d'interès públic.

2. La junta pot designar una o diverses persones físiques o jurídiques que han d'actuar conjuntament. Quan els designats siguin persones físiques, la junta ha de nomenar tants suplents com auditors titulars.

3. La junta general no pot revocar l'auditor abans que finalitzi el període inicial per al qual va ser nomenat, o abans que finalitzi cadascun dels treballs per als quals va ser contractat una vegada finalitzat el període inicial, a menys que hi hagi una causa justa.

4. Qualsevol clàusula contractual que limiti el nomenament de determinades categories o llistes d'auditors legals o societats d'auditoria és nul·la de ple dret.»

Vuit. L'article 265 queda redactat de la manera següent:

«1. Quan la junta general no hagi nomenat l'auditor abans que finalitzi l'exercici que s'ha d'auditar, i ho hagi de fer, o la persona nomenada no accepti el càrrec o no pugui complir les seves funcions, els administradors i qualsevol soci poden sol·licitar del registrador mercantil del domicili social la designació de la persona o persones que hagin de fer l'auditoria.

A les societats anònimes, la sol·licitud també la pot fer el comissari del sindicat d'obligacionistes.

2. A les societats que no estiguin obligades a sotmetre els comptes anuals a verificació per un auditor, els socis que representin, almenys, el cinc per cent del capital social poden sol·licitar del registrador mercantil del domicili social que, amb càrrec a la societat, nomeni un auditor de comptes perquè efectui la revisió dels comptes anuals d'un exercici determinat sempre que no hagin transcorregut tres mesos a comptar de la data de tancament de l'exercici esmentat.

3. La sol·licitud de nomenament d'auditor i la seva designació s'han de dur a terme d'acord amb el que disposa el Reglament del Registre Mercantil. Abans d'acceptar el nomenament l'auditor de comptes ha 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'afegeix un paràgraf final a l'article 266, amb la redacció següent:

«Addicionalment, si es tracta de societats d'interès públic, els accionistes que representin 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 poden 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 es doni una causa justa.»

Deu. S'afegeix un apartat 3 a l'article 267, amb la següent redacció:

«3. En els supòsits de nomenament d'auditor per part del registrador mercantil, en efectuar el nomenament ha de fixar la retribució que ha de percebre l'auditor per a tot el període que hagi d'exercir el càrrec o, almenys, els criteris per calcular-la.

Abans d'acceptar l'encàrrec, i per a la seva inscripció en el Registre Mercantil, s'han d'acordar els honoraris corresponents. Els auditors poden sol·licitar una caució adequada o provisió de fons a càrrec dels seus honoraris abans d'iniciar l'exercici de les seves funcions.»

Onze. L'apartat 2 de l'article 270 queda redactat de la manera següent:

«2. Si, una vegada signat i lliurat l'informe d'auditoria sobre els comptes inicials, els administradors es veuen obligats a reformular els comptes anuals, l'auditor ha 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 han de presentar, per al seu dipòsit en el Registre Mercantil del domicili social, una certificació dels acords de la junta de socis d'aprovació dels comptes esmentats, degudament signats i d'aplicació del resultat, així com, si s'escau, dels comptes consolidats, a la qual s'ha d'adjuntar un exemplar de cadascun dels comptes. Els administradors també han de presentar l'informe de gestió, si és obligatori, i l'informe de l'auditor, quan la societat estigui obligada a auditoria per una disposició legal o aquesta s'hagi acordat a petició de la minoria o de manera voluntària i s'hagi 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 elaborin un informe en el qual especifiquin el valor de les participacions o de les accions de la societat i es justifiquin detalladament la proposta i la contraprestació a satisfer per les noves participacions o per les noves accions, amb la indicació de les persones a qui s'hagin d'atribuir, i, a les societats anònimes, que un expert independent, diferent de l'auditor dels comptes de la societat, nomenat a aquests efectes pel Registre Mercantil, elabori un altre informe, sota la seva 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 s'escau, l'import de la prima, es correspongui 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 resulti 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 les hagin de valorar i el procediment a seguir per fer-ho, les ha de valorar 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 seva funció, l'expert pot obtenir de la societat totes les informacions i documents que consideri útils i procedir a totes les verificacions que estimi necessàries.

2. En el termini màxim de dos mesos a comptar del seu nomenament, l'expert ha d'emetre el seu informe, que ha de notificar immediatament per conducte notarial a la societat i als socis afectats, amb una còpia, i ha de dipositar-ne una altra en el Registre Mercantil.»

Disset. L'article 355 queda redactat de la manera següent:

«Article 355. *Retribució de l'expert independent.*

1. La retribució de l'expert va a càrrec de la societat.

2. No obstant això, en els casos d'exclusió, la societat pot deduir de la quantitat a reemborsar al soci exclòs el que resulti d'aplicar als honoraris satisfets el percentatge que el dit soci tingui en el capital social.»

Divuit. La lletra b) de l'apartat 2 de l'article 417 queda redactada de la manera següent:

«b) Que en l'informe de l'expert independent s'inclouï un judici tècnic sobre la raonabilitat de les dades incloses en l'informe dels administradors i sobre la idoneïtat de la relació de conversió, i, si s'escau, de les seves fórmules d'ajust, per compensar una eventual dilució de la participació econòmica dels accionistes.»

Dinou. 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 disposi de l'informe dels administradors i de l'informe de l'expert independent requerits a l'article 308, pot acordar l'emissió de noves accions a qualsevol preu, sempre que sigui superior al valor net patrimonial d'aquestes que resulti de l'informe de l'auditor, de manera que la junta es pot limitar a establir el procediment per a la seva determinació.

2. Perquè la junta general pugui adoptar l'acord a què es refereix l'apartat anterior és necessari que l'informe dels administradors i l'informe de l'expert independent determinin el valor patrimonial net de les accions.

3. L'expert independent ha de determinar el valor patrimonial net sobre la base dels últims comptes anuals auditats de la societat o bé, si són de data posterior a aquests, 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 que recull el Codi de comerç. La data de tancament d'aquests comptes o d'aquests estats no pot ser anterior en més de sis mesos a la data en la qual la junta general adopti l'acord d'ampliació, sempre que no es realitzin operacions significatives. En la determinació del valor s'han de tenir en compte les eventuais excepcions que pugui 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 està composta exclusivament per consellers no executius nomenats pel consell d'administració, la majoria dels quals, almenys, han de ser consellers independents i un d'ells és designat tenint en compte els seus coneixements i experiència en matèria de comptabilitat, auditoria o en totes dues.

En el seu conjunt, els membres de la comissió han de tenir els coneixements tècnics pertinents en relació amb el sector d'activitat al qual pertanyi l'entitat auditada.

2. El president de la comissió d'auditoria és designat d'entre els consellers independents que en formin part i ha de ser substituït cada quatre anys; pot ser reelegit una vegada transcorregut un termini d'un any des del seu cessament.

3. Els estatuts de la societat o el reglament del consell d'administració, de conformitat amb el que disposin aquells, estableixen el nombre de membres i regulen el funcionament de la comissió, i han d'afavorir la independència en l'exercici de les seves funcions.

4. Sense perjudici de les altres funcions que li atribueixin els estatuts socials o, de conformitat amb aquests, el reglament del consell d'administració, la comissió d'auditoria té, com a mínim, les següents:

a) Informar la junta general d'accionistes sobre les qüestions que es plantegin en relació amb les matèries que siguin competència de la comissió i, en particular, sobre el resultat de l'auditoria, amb una explicació de com aquesta ha contribuït a la integritat de la informació financera i la funció que la comissió ha exercit en aquest 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 durant l'auditoria, tot això sense trencar la seva independència. A aquests efectes, i si s'escau, poden presentar recomanacions o propostes a l'òrgan d'administració i el termini corresponent per al seu 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-ne la integritat.

d) Elevar al consell d'administració les propostes de selecció, nomenament, reelecció i substitució de l'auditor de comptes, i responsabilitzar-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 seva contractació, i sol·licitar regularment a aquest informació sobre el pla d'auditoria i la seva execució, a més de preservar la independència en l'exercici de les seves funcions.

e) Establir les relacions oportunes amb l'auditor extern per rebre informació sobre les qüestions que puguin suposar una amenaça per a la seva independència, per al seu examen per part de la comissió, i qualssevol altres de relacionades amb el procés de l'auditoria de comptes, i, quan escaigui, l'autorització dels serveis diferents dels prohibits, en els termes previstos als articles 5, apartat 4, i 6.2.b) del Reglament (UE) núm. 537/2014, de 16 d'abril, i en el que preveu 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 a la legislació d'auditoria de comptes i a les normes d'auditoria. En tot cas, han de rebre anualment dels auditors externs la declaració de la seva independència en relació amb l'entitat o les entitats vinculades a aquesta directament o indirectament, així com la informació detallada i individualitzada dels serveis addicionals de qualsevol classe prestats i els honoraris corresponents percebuts d'aquestes entitats per l'auditor extern o per les persones o entitats vinculats a aquest 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'expressi una opinió sobre si la independència dels auditors de comptes o societats d'auditoria resulta compromesa. Aquest informe ha de contenir, en tot cas, la valoració motivada de la prestació de tots i cadascun dels serveis addicionals a què fa referència la lletra anterior, considerats individualment 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 que preveuen la Llei, els estatuts socials i el reglament del consell i, en particular, sobre:

- 1r la informació financera que la societat hagi de fer pública periòdicament,
- 2n la creació o adquisició de participacions en entitats de propòsit especial o domiciliades en països o territoris que tinguin la consideració de paradisos fiscals, i
- 3r les operacions amb parts vinculades.

La comissió d'auditoria no ha d'exercir les funcions que preveu aquesta lletra quan estiguin atribuïdes estatutàriament a una altra comissió i aquesta estigui composta únicament per consellers no executius i, almenys, per dos consellers independents, un dels quals ha de ser el president.

5. El que estableixen les lletres d), e) i f) de l'apartat anterior s'entén sense perjudici de la normativa reguladora de l'auditoria de comptes.»

Disposició final cinquena. *Modificació de la Llei 27/2014, de 27 de novembre, de l'impost sobre societats.*

Amb efectes per als períodes impositius que s'iniciïn a partir de l'1 de gener de 2016, s'introdueixen les modificacions següents a 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'amortitza atenent la seva vida útil. Quan aquesta no es pugui calcular de manera fiable, l'amortització és deduïble amb el límit anual màxim de la vintena part del seu import.

L'amortització del fons de comerç és deduïble amb el límit anual màxim de la vintena part del seu import.»

Dos. Es deroga l'apartat 3 de l'article 13.

Tres. Es modifica la disposició transitòria trenta-cinquena, que queda redactada de la següent manera:

«Disposició transitòria trenta-cinquena. *Règim fiscal aplicable a actius intangibles adquirits abans de l'1 de gener de 2015.*

El règim fiscal que estableix l'article 12.2 d'aquesta Llei no és aplicable als actius intangibles, inclòs el fons de comerç, adquirits en períodes impositius iniciats amb anterioritat a l'1 de gener de 2015, a entitats que formin part amb l'adquirent del mateix grup de societats segons els criteris que estableix l'article 42 del Codi de comerç, independentment de la residència i de l'obligació de formular comptes anuals consolidats.»

Disposició final sisena. *Títol competencial.*

Aquesta Llei es dicta a l'empara del que disposa l'article 149.1.6a de la Constitució, que atribueix a l'Estat la competència exclusiva sobre la «legislació mercantil».

D'aquesta competència s'exceptuen la disposició final segona, que s'empara en les competències de l'article 149.1.11a i 13a de la Constitució, que atribueixen a l'Estat la competència sobre «bases de l'ordenació de crèdit, banca i assegurances» i «bases i 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 atribueix a l'Estat la competència exclusiva per dictar la «legislació processal, sense perjudici de les necessàries especialitats que en aquest ordre es derivin de les particularitats del dret substantiu de les comunitats autònomes».

Disposició final setena. *Incorporació de dret de la Unió Europea.*

Mitjançant aquesta 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 vuitena. *Habilitació normativa.*

S'autoritza el Govern perquè, a proposta del ministre d'Economia i Competitivitat, dicti les normes necessàries per al desplaçament del que disposa aquesta Llei.

En el termini d'un any des de la publicació d'aquesta Llei, el Govern, a proposta del ministre d'Economia i Competitivitat, ha de determinar les condicions que han de complir les entitats per tenir la consideració d'entitats d'interès públic per raó de la seva importància pública significativa per la naturalesa de la seva activitat, per la seva mida o pel seu nombre d'empleats, a què es refereix l'article 3.5 b) d'aquesta 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, ha de procedir, si s'escau, a l'adaptació estatutària corresponent de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.

Disposició final desena. *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 dicti el Govern, desplegui els criteris a 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'interès públic i pel qual es deroga la Decisió 2005/909/CE de la Comissió. Aquesta resolució s'ha d'ajustar al procediment d'elaboració regulat a l'article 24.1 de la Llei 50/1997, de 27 de novembre, del Govern.

Disposició final onzena. *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 altres 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 societats d'auditoria de comptes per a l'exercici de l'auditoria de comptes.

Disposició final dotzena. *No-increment de despesa.*

Les mesures que preveu aquesta Llei no han de suposar un increment de retribucions, de dotacions, ni d'altres costos de personal.

Disposició final tretzena. *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 reclassifica a les reserves voluntàries de la societat i és disponible a partir d'aquesta data en l'import que superi el fons de comerç comptabilitzat en l'actiu del balanç.

Disposició final catorzena. *Entrada en vigor.*

1. Aquesta Llei entra 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, és aplicable als treballs d'auditoria sobre comptes anuals corresponents a exercicis econòmics que s'iniciïn a partir de la data esmentada, així com als d'altres estats financers o documents comptables corresponents a l'exercici econòmic esmentat.

2. Addicionalment, les disposicions següents entren en vigor l'endemà de la publicació d'aquesta Llei en el «Butlletí Oficial de l'Estat»:

- 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, entren en vigor l'1 de gener de 2016 les disposicions següents:

- a) Els articles 21.1, primer paràgraf, en relació amb el període de vigència de les incompatibilitats, i 39.1, en relació amb el període de còmput d'incompatibilitats a què es refereix l'article 5.1 del Reglament (UE) 537/2014, de 16 d'abril.
- b) L'article 58, relatiu al Comitè 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 un a tres, set a onze i catorze a dinou de la disposició final quarta, que modifica el text refós de la Llei de societats de capital.
- e) La disposició final dotzena, referida al no-increment de despesa.

4. El que preveuen la disposició addicional desena (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, en la disposició final primera (modificació del Codi de comerç), la disposició final cinquena (modificació de la Llei de l'impost sobre societats) i la disposició final tretzena (règim jurídic de la reserva per fons de comerç) és aplicable als estats financers que es corresponguin amb els exercicis que comencin a partir de l'1 de gener de 2016.

Per tant,

Mano a tots els espanyols, particulars i autoritats, que compleixin aquesta Llei i que la facin complir.

Madrid, 20 de juliol de 2015.

FELIPE R.

El president del Govern,
MARIANO RAJOY BREY