

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ085311

TRIBUNAL SUPREMO

Auto de 16 de febrero de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 2773/2021

SUMARIO:

Auditoría de cuentas. Régimen sancionador. Infracciones graves. Incumplimiento de las normas de auditoría con efecto significativo sobre el resultado del trabajo y el informe. *Efecto significativo.* La AN confirma las sanciones impuestas por falta de obtención de evidencia suficiente y adecuada y respecto al fondo económico de ingreso financiero por importe de más de 2 millones y medio de euros, derivada de una operación de compensación de crédito entre la empresa auditada y una tercera empresa; por incorrecta información en la memoria de los estados financieros auditados a 30 de junio de 2014, resultando que la información de los estados financieros intermedios sería incoherente e incompleta y por falta de obtención de evidencia suficiente y adecuada en relación con el activo por impuesto diferido, en relación con el cumplimiento de las condiciones que permitirían el correcto registro contable del activo. La sentencia recurrida estima que la falta de obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con el activo por impuesto diferido no podía dar lugar a una salvedad en el informe de auditoría porque, aunque su importe supera la cifra de importancia relativa para la ejecución del trabajo, no se han detectado otros incumplimientos de la normativa de auditoría con los que superara, agregados, la cifra de importancia relativa a los efectos del informe; conclusión, ésta, que parte de la premisa de la exclusión (y por tanto no agregación de su importe) de aquel incumplimiento que por sí solo ya supera la cifra de importancia relativa a efectos de emisión de informe. En cambio, el Abogado remarca que la interpretación del ICAC es que deben agregarse todos los posibles incumplimientos que superen la cifra de materialidad de ejecución de trabajo, independiente de que haya alguno que, de forma individual, supere la cifra de importancia relativa a efectos de emisión de informe. Por tanto, se trata de aclarar si, para verificar la concurrencia de ese efecto significativo en el resultado del trabajo y, por consiguiente, en el informe, resulta necesario, o no, agregar todos los incumplimientos que superan la cifra de materialidad de ejecución del trabajo con independencia de que alguno de ellos, por sí solo, supere la cifra de importancia relativa a efectos de emisión de informe. Esta Sala ha tenido ya la ocasión de pronunciarse sobre el art. 34.b) RDleg 1/2011 (TR Ley de Auditoría de Cuentas), desde diversas perspectivas [vid., STS de 7 de mayo de 2010, recurso n.º 3552/2007 (NFJ051002)], sin embargo, lo que se plantea en este caso es una cuestión distinta, relativa a los criterios utilizados para verificar si realmente concurre ese efecto significativo en casos de múltiples incumplimientos detectados en una auditoría, que determinará el carácter grave de la infracción. La aclaración de cómo deba proyectarse dicho criterio tiene, además, un impacto en los intereses generales dada la relevancia pública de la actividad de auditoría de cuentas por su contribución a la fiabilidad y transparencia de la información económica de empresas y entidades auditadas. La cuestión planteada en el recurso que presenta interés casacional consiste en aclarar si, para verificar la concurrencia del efecto significativo en el resultado del trabajo efecto significativo en el resultado del trabajo y, por consiguiente, en el informe resulta necesario, o no, agregar todos los incumplimientos que superan la cifra de materialidad de ejecución del trabajo con independencia de que alguno de ellos, por sí solo, supere la cifra de importancia relativa a efectos de emisión de informe [Vid., SAN de 24 de febrero de 2021, recurso n.º 1100/2018 (NFJ085313) contra la que se plantea el recurso de casación].

PRECEPTOS:

Ley 22/2015 (Auditoría de Cuentas), art. 73.

RDleg 1/2011 (TR Ley de Auditoría de Cuentas), art. 34.

PONENTE:

Doña María Isabel Perello Domenech.

Magistrados:

Don CESAR TOLOSA TRIBIÑO

Don MARIA ISABEL PERELLO DOMENECH

Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO

Don ANGELES HUET DE SANDE
Don MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 16/02/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2773/2021

Materia: ECONOMIA Y COMPETITIVIDAD

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excm. Sra. D.ª María Isabel Perelló Doménech

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Concepción De Marcos Valtierra

Secretaría de Sala Destino: 003

Transcrito por: BPM

Nota:

R. CASACION núm.: 2773/2021

Ponente: Excm. Sra. D.ª María Isabel Perelló Doménech

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. M. Concepción Riaño Valentín

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. César Tolosa Tribiño, presidente

Dª. María Isabel Perelló Doménech

D. Rafael Toledano Cantero

Dª. Ángeles Huet De Sande

Dª. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 16 de febrero de 2022.

HECHOS

Primero.

Sentencia recurrida. La Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional ha dictado sentencia, en fecha de 24 de febrero de 2021, por la que estima parcialmente el recurso contencioso-administrativo n.º 1100/2018 interpuesto por D. Florentino y Pricewaterhousecoopers Auditores S.L. contra la resolución del Secretario General Técnico (por delegación de la Ministra de Economía y Empresa), de 28 de agosto de 2018, desestimatoria del recurso de alzada promovido contra la resolución del presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 18 de diciembre de 2017, por la que se declara a los recurrentes responsables de la comisión de una infracción grave tipificada en el artículo 34.b) del Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio (TRLAC). En particular, se constata la existencia de un incumplimiento de las normas de auditoría que pudiera tener un efecto significativo sobre el resultado de su trabajo y, por consiguiente, en su informe; en relación con los trabajos de auditoría de los estados financieros intermedios de la entidad Carbures Europa SA, correspondientes al primer semestre de 2014.

En lo que a este recurso interesa, tras descartar la prescripción y la caducidad alegadas y en cuanto al fondo de la cuestión, la Sala de instancia puntualiza que de lo que se trata es de examinar si los incumplimientos de las normas de auditoría imputados se han producido y pudieran tener un efecto significativo. Desde la perspectiva apuntada confirma las sanciones impuestas por: a) falta de obtención de evidencia suficiente y adecuada respecto al fondo económico de ingreso financiero por importe de más de 2 millones y medio de euros, derivada de una operación de compensación de crédito entre la empresa auditada y una tercera empresa; b) incorrecta información en la memoria de los estados financieros auditados a 30 de junio de 2014, resultando que la información de los estados financieros intermedios sería incoherente e incompleta; c) falta de obtención de evidencia suficiente y adecuada en relación con el activo por impuesto diferido, en relación con el cumplimiento de las condiciones que permitirían el correcto registro contable del activo.

Ahora bien, en cuanto a la concurrencia de ese efecto significativo sobre el resultado del trabajo en los incumplimientos detectados -efecto significativo que se configura como elemento esencial para la apreciación del carácter grave de la infracción, pues de lo contrario esta debería ser calificada como leve-, la Sala entiende que, si bien el incumplimiento referido al ingreso de más de 2 millones y medio de euros derivado de la operación de compensación es potencialmente susceptible de tener un efecto significativo, como también lo es la incorrecta información de la memoria; en cambio, no se puede considerar que hubieran podido tener efectos significativos los incumplimientos de las normas de auditoría en relación con el activo por impuesto diferido al no superar la cifra de importancia relativa a efectos del informe. Y desde esta perspectiva añade que no se puede sumar el ingreso por compensación del préstamo (2.500.983 €) con el activo por impuesto diferido, y ello porque el ingreso por compensación de préstamo ya determinaba, por sí solo, la emisión de informe con una salvedad; y para establecer una segunda salvedad hubiera sido necesario que existieran otros incumplimientos que, superando la cifra de materialidad de ejecución del trabajo, superaran agregados la cifra de importancia relativa a efectos de emisión de informe. El incumplimiento referido al activo por impuesto diferido no se puede considerar constitutivo de infracción grave ya que no hubiera determinado la inclusión de una salvedad.

Por último, la Sala aprecia como circunstancia atenuante el hecho de que, como consecuencia de esta auditoría voluntaria realizada por PriceWaterhouseCoopers, se corrigiese de manera muy significativa la información semestral, lo que originó ajustes de la cifra de negocios a junio de 2014, con un impacto en resultados relevante, de más de la mitad de la cifra de negocio, pasando de un resultado positivo a unas pérdidas importantes.

Segundo.

Escrito de preparación del recurso. Contra la referida sentencia ha preparado recurso de casación el Abogado del Estado denunciando la infracción del artículo 34.b) del Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas -aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio (y que resulta temporalmente aplicable)- en relación con el artículo 6.1 y 2 del mismo texto legal, y las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) que cita. De acuerdo con esta normativa, alega, para determinar la materialidad de las incorrecciones el auditor debe tener en cuenta tanto las incorrecciones relacionadas con determinados tipos de transacciones (con más saldos contables o información a revelar) como las relacionadas con los Estados financieros en su conjunto.

Así, señala el Abogado del Estado, aunque la sentencia admite que, tanto la incorrecta información en memoria, como la falta de evidencia de auditoría suficiente y adecuada respecto del ingreso por compensación del préstamo, dan lugar a la inclusión de una salvedad en el informe de auditoría; estima, en cambio, que la falta de obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con el activo por impuesto diferido por importe

de 1.050.000 euros no podía haber dado lugar a una salvedad porque, aunque su importe supera la cifra de materialidad de ejecución del trabajo, no se han detectado otros incumplimientos de la normativa de auditoría con los que superara, agregados, la cifra de importancia relativa. De ahí la Sala concluye que no concurre el elemento del tipo referido al efecto significativo sobre el resultado de su trabajo y, por consiguiente, en su informe.

Esto es, remarca el Abogado del Estado, contra la interpretación mantenida por el ICAC, la sentencia considera que, una vez superada la cifra de importancia relativa a efectos de emisión de informe por uno de los incumplimientos probados, ese importe ya no se agrega a aquellos otros incumplimientos que, superando la cifra de materialidad de ejecución del trabajo, no superen la cifra de importancia relativa efectos de emisión del informe de manera individual. El ICAC interpreta que esta agregación debe incluir todos los posibles incumplimientos que superen la cifra de materialidad de ejecución del trabajo, independientemente de que haya o no alguno que, de forma individual, supere la relación cifra de importancia relativa a efectos de emisión de informe.

Por lo que concierne al interés casacional objetivo del asunto, invoca la concurrencia del supuesto previsto en el artículo 88.2.b) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (LJCA) dada la relevancia pública de la actividad de auditoría por su contribución a la transparencia y fiabilidad de la información económico-financiera de empresas y entidades auditadas. La conclusión acerca de la materialidad (y generalidad) de las incorrecciones no corregidas o de la posibilidad de haber dejado de detectar incorrecciones por la falta de evidencia obtenida, determina la opinión manifestada en el informe de auditoría

Alega, asimismo, la concurrencia de circunstancia prevista en el artículo 88.2.c) LJCA, al trascender la cuestión del caso concreto y proyectarse sobre un número importante (anual) de informes de auditoría en España.

Tercero.

Auto teniendo por preparado el recurso y personaciones. La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso por auto de 15 de abril de 2021, ordenando el emplazamiento de las partes para su comparecencia dentro del plazo de treinta días ante esta Sala, así como la remisión de los autos originales y del expediente administrativo.

Se ha personado ante esta Sala como parte recurrente, el Abogado del Estado. Como parte recurrida se ha personado la procuradora D.^a Gloria Teresa Robledo Machuca en representación de D. Florentino y Pricewaterhousecoopers Auditores S.L., quien manifestó su oposición a la admisión del recurso de casación.

Es Magistrado Ponente la Excm. Sra. D.^a María Isabel Perelló Doménech, Magistrada de la Sala.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

Primero.

Requisitos formales del escrito de preparación. Como cuestión previa, y desde un punto de vista formal, debe señalarse que el escrito de preparación presentado cumple, a priori, con las exigencias del artículo 89.2 LJCA, por lo que nada puede oponerse desde este punto de vista.

Segundo.

Cuestión litigiosa. Como se ha puesto de manifiesto en los antecedentes de esta resolución la controversia se ciñe a la calificación de uno de los incumplimientos de la empresa auditora como grave o como leve, en atención a la concurrencia de uno de los elementos del tipo infractor: en particular, la existencia (verificación) de un efecto significativo sobre el resultado del trabajo y, por consiguiente, en el informe de auditoría.

Así, la Sala de instancia considera que en el incumplimiento de las normas de auditoría en relación con el activo por impuesto diferido no concurre el efecto significativo sobre el resultado del trabajo al no superarse la cifra de importancia relativa a efectos del informe. El Abogado del Estado entiende, en cambio, que el resultado sí debía considerarse como significativo en el trabajo, porque agrega datos de otros incumplimientos.

Tercero.

Verificación de la concurrencia de un interés casacional en el recurso. Planteada la controversia en los términos expuestos, corresponde ahora analizar si concurre en este recurso un interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, habiéndose invocado en el escrito de preparación las circunstancias previstas en el artículo 88.2.b) y c) LJCA.

Esta Sala ha tenido ya la ocasión de pronunciarse sobre el artículo 34.b) LCAC desde diversas perspectivas. Así, en la STS de 22 de septiembre de 2020 (RCA 3375/2019) la cuestión se proyectaba sobre el procedimiento utilizado (control de calidad o control técnico) para la imposición de la sanción por infracción del citado precepto. Con anterioridad, la STS de 14 de febrero de 2012 (RCA 2570/2010 2012) se pronunció sobre el significado de la

noción de efecto significativo poniendo de relieve -con remisión, entre otras, a la STS de 16 de junio de 2009 (RC 6279/2006)- que el efecto significativo en el resultado del trabajo exige una incidencia en el mismo que lo desvirtúe mediante una alteración importante de su contenido, o incluye normalmente un probable perjuicio a tercero, o se desprende de forma notoria de la vulneración de las normas de auditoría atribuida al sancionado, normalmente porque con la vulneración se impide conocer la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la entidad auditada.

Lo que se plantea en este caso, sin embargo, es una cuestión distinta, relativa a los criterios utilizados para verificar si realmente concurre ese efecto significativo en casos de múltiples incumplimientos detectados en una auditoría, que determinará el carácter grave de la infracción -ciertamente, el artículo 34.b) TRLAC (aplicable temporalmente) es un artículo ya derogado, pero el tipo infractor en el él previsto se ha visto reproducido literalmente en el actual artículo 73.b) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas-.

Así, la sentencia recurrida estima que la falta de obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con el activo por impuesto diferido no podía dar lugar a una salvedad en el informe de auditoría porque, aunque su importe supera la cifra de importancia relativa para la ejecución del trabajo, no se han detectado otros incumplimientos de la normativa de auditoría con los que superara, agregados, la cifra de importancia relativa a los efectos del informe; conclusión, ésta, que parte de la premisa de la exclusión (y por tanto no agregación de su importe) de aquel incumplimiento que por sí solo ya supera la cifra de importancia relativa a efectos de emisión de informe. En cambio, el Abogado remarca que la interpretación del ICAC es que deben agregarse todos los posibles incumplimientos que superen la cifra de materialidad de ejecución de trabajo, independiente de que haya alguno que, de forma individual, supere la cifra de importancia relativa a efectos de emisión de informe.

Por tanto, se trata de aclarar si, para verificar la concurrencia de ese efecto significativo en el resultado del trabajo y, por consiguiente, en el informe, resulta necesario, o no, agregar todos los incumplimientos que superan la cifra de materialidad de ejecución del trabajo con independencia de que alguno de ellos, por sí solo, supere la cifra de importancia relativa a efectos de emisión de informe. Y esta cuestión, como alega el Abogado del Estado, trasciende del caso concreto del pleito pues se trata de un criterio con vocación de aplicación generalizada, por lo que su aclaración, en términos de seguridad jurídica, resulta imprescindible. La aclaración de cómo deba proyectarse dicho criterio tiene, además, un impacto en los intereses generales dada la relevancia pública de la actividad de auditoría de cuentas por su contribución a la fiabilidad y transparencia de la información económica de empresas y entidades auditadas.

En conclusión, esta Sección de Admisión aprecia la concurrencia de los supuestos de interés casacional invocados en su escrito por el Abogado del Estado, declarándose la procedencia de la admisión del recurso.

Cuarto.

Identificación del interés casacional objetivo. Por tanto, en virtud de lo dispuesto en los artículos 88.1 y 90.4 LJCA, procede admitir a trámite el recurso de casación, y, a tal efecto, precisamos que la cuestión en la que se entiende que existe interés casacional objetivo es la expuesta en el razonamiento jurídico anterior.

Quinto.

Publicación en la web. Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del poder judicial, en la sección correspondiente al Tribunal Supremo, haciendo referencia al mismo, con sucinta mención de las normas que serán objeto de interpretación.

Sexto.

Comunicación a la Sala de instancia y remisión a la Sección Tercera. Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 LJCA y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 LJCA, remitiéndolas a la Sección Tercera de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

LA SECCIÓN DE ADMISIÓN ACUERDA:

1.º) Admitir a trámite el recurso de casación n.º 2773/2021 preparado por el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, contra la sentencia de la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, de 24 de febrero de 2021, dictada en el recurso contencioso-administrativo n.º 1100/2018.

2.º) Declarar que la cuestión planteada en el recurso que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en aclarar si, para verificar la concurrencia del efecto significativo en el resultado del trabajo efecto significativo en el resultado del trabajo y, por consiguiente, en el informe resulta

necesario, o no, agregar todos los incumplimientos que superan la cifra de materialidad de ejecución del trabajo con independencia de que alguno de ellos, por sí solo, supere la cifra de importancia relativa a efectos de emisión de informe.

3.º) La norma que, en principio, será objeto de interpretación es el artículo 34.b) del Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas [actual artículo 73.b) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas]; en relación con las Normas Internacionales de Auditoría citadas en el escrito de preparación; sin perjuicio de la Sección de Enjuiciamiento extienda la interpretación a otras normas que considere de aplicación.

4.º) Ordenar la publicación de este auto en la página web del Tribunal Supremo, haciendo referencia al mismo, con sucinta mención de las normas que serán objeto de interpretación.

5.º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6.º) Para la sustanciación del recurso, remítanse las actuaciones a la Sección Tercera de esta Sala, a la que corresponde con arreglo a las normas sobre reparto de asuntos.

Contra la presente resolución no cabe recurso alguno.

Así lo acuerdan y firman.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.