



Universidad de Valladolid

Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales

Trabajo de Fin de Grado

Grado en ADE

**Audidores de cuentas y
responsabilidad**

Presentado por:

Pablo Yáñez Brizuela

Tutelado por:

Luis Ángel Sánchez Pachón

Valladolid, 24 de Julio de 2018

RESUMEN

Dada la importancia que tiene la auditoría hoy en día y su necesidad en cuanto a la veracidad de la información económica y financiera, con este trabajo se tratará de explicar la actividad del auditor y qué responsabilidades tendrá como consecuencia de realizar su trabajo.

Primero desarrollaremos brevemente en que consiste el mundo de la auditoría, haciendo referencia principalmente a los requisitos que se necesitan para ser auditor de cuentas para saber qué conocimientos sobre la materia va a tener, y al informe de auditoría que va a realizar ya que a partir de este documento se va a iniciar el estudio de las responsabilidades del auditor. Por último vamos a ver la imagen del experto contable, figura que va a ayudar al auditor en su trabajo.

Palabras clave: Informe de auditoría, responsabilidad, infracción, fraude, irregularidades.

SUMMARY

Due to the importance that the audit has today and your need as to the veracity of the economic and financial information, this work will be explain the job and what responsibilities an auditor of accounts will have for doing his work.

First we will develop the audit world, we will refer to requirements to be auditor of accounts to learn their knowledge on the subject, and the audit report that is going to be done, with this document will initiate the study of the responsibilities of the auditor. Finally we will see the image of the accounting expert, who will assist the auditor in his work.

Keywords: audit report, liability, infraction, fraud, irregularities.

Códigos de la clasificación JEL: M41: Contabilidad; M42: Auditoría; M48: Política pública y regulación.

ÍNDICE

1. Introducción.....	5
1.1. Objetivos	6
1.2. Metodología	7
2. La auditoría de cuentas	7
2.1. ¿En qué consiste la auditoría de cuentas?	7
2.2. Entidades obligadas a auditar	8
2.3. El auditor y la sociedad de auditoría de cuentas.....	9
2.3.1. ¿Quiénes son?	9
2.3.2. Requisitos para el ejercicio de la auditoría de cuentas.....	9
2.3.3. Informe de la auditoría de cuentas	10
3. La actividad de los auditores y su responsabilidad	13
3.1. Evolución de las leyes.....	13
3.1.1. Ley 12/2010 – Directiva 2006/43/CE	14
3.1.2. Ley 22/2015 – Directiva 2014/56/EU	16
3.2. La responsabilidad	17
3.2.1. Informe de auditoría.....	17
3.2.2. Responsabilidad civil	19
3.2.2.1. Garantía financiera	21
3.2.2.2. Prescripción	21
3.2.3. Responsabilidad administrativa	22
3.2.3.1. Justificación razonable.....	23
3.2.3.2. Infracciones y sanciones.....	23
3.2.3. Responsabilidad penal.....	25
3.2.4.1. Caso Pescanova.....	27
4. El experto contable.....	29
4.1. El problema de las cuentas anuales	29
4.2. Regulación.....	30
4.2.1. Acreditación	31
4.3. ¿Quién es?	32
4.4. Analogías y diferencias entre el auditor y el experto contable	33

5. Conclusiones.....	34
6. Bibliografía	36

ÍNDICE DE TABLAS

<u>Tabla 2.1.</u> Relación entre la infracción y tipo de opinión en función de la importancia relativa	12
<u>Tabla 4.1.</u> Analogías y diferencias entre el auditor y el experto contable.....	33

1. INTRODUCCIÓN

La importancia de la función de los auditores está teniendo actualmente mucha repercusión en los medios. En esta última década la crisis financiera ha afectado a los países más importantes del mundo, incluido el nuestro. Numerosas empresas perjudicadas por esta situación tuvieron que buscar soluciones, algunas de ellas a través de expedientes de regulación de empleo (ERE), ya sea con despidos colectivos, reducción de jornada o suspensión temporal de los contratos de trabajo, además de otras formas de intentar subsistir a base de sus asalariados; pero otras llegaron a modificar su imagen financiera por una engañosa con el objetivo de aparentar que a su empresa no les había afectado la crisis y así poder optar a unos préstamos bancarios necesarios para continuar con el funcionamiento de aquella, sin saber realmente cuándo podrían pagar esos préstamos o incluso sabiendo que era imposible poder devolverlos.

Con este tipo de fraudes, además de otros escándalos financieros que llevan ocurriendo desde principios de siglo, casos en España como Bankia, Banco Popular o Pescanova, hace que se cuestione a los auditores y auditorías de cuentas en cuanto a su trabajo ya que son estos los que anualmente estudian los documentos aportados por las empresas para ver si realmente coinciden con la imagen financiera real; hecho que ha afectado duramente su imagen lo que ha propiciado que las instituciones se planteen un cambio y, por ello, tanto la Unión Europea como España han aumentado y endurecido la regulación en lo que se refiere a la normativa de auditoría.

Es lógico que desde que se lleva cometiendo este tipo de irregularidades se quiera aclarar qué responsabilidad tiene el auditor en el supuesto de que no elabore una apropiada auditoría.

Por consiguiente, recientemente, en 2015, se aprobó en España la Ley 22/2015, de Auditoría de Cuentas¹, que como indica el Preámbulo I de dicha Ley, “el objetivo principal de esta Ley es adaptar la legislación interna española a los cambios incorporados por la Directiva 2014/56/UE del Parlamento Europeo y del

¹ Actualmente la Ley 22/2015 de Auditoría de Cuentas es la que regula la materia de Auditoría de Cuentas, a partir de ahora se nombrará en adelante como LAC.

Consejo”, ya que la normativa española está sometida a la normativa y medidas establecidas por la UE.

A pesar de que el auditor de cuentas es independiente² de la entidad auditada, es esta última la que contrata al propio trabajador o sociedad auditora para que realice su trabajo, por ello existe un conflicto de intereses y de ética en cuanto a que una empresa no va a pagar a un “trabajador” para que este realice un informe calificando a su propia empresa de irregular cuando otros pueden hacer lo mismo, por un honorario³ mayor, pero declarando a dicha empresa como fiel respecto a sus cuentas financieras, patrimonio y resultados. Además esto implica que este sector cada día se esté volviendo más competitivo, lo que supone el peligro de que los auditores rebajen cada vez más sus precios a lo que puede acompañar también una disminución en la calidad de su trabajo, o incluso que para conseguir la contratación de una gran empresa, los auditores hagan la “vista gorda” en alguna de las partes de las cuentas.

Dentro de esta desconfianza en los auditores y sociedades de auditoría en si van a realizar correctamente su trabajo y, añadiendo que los propios contables de las empresas también cambian las cuentas para que la empresa tenga una imagen financiera sostenible, ¿qué culpa tienen los auditores de cuentas que las aprueban?, ¿creen realmente que están realizando correctamente su trabajo?, dependiendo la clase de infracción que comentan y las consecuencias de ello, ¿qué tipo de responsabilidades, ya sean civiles, administrativas o penales, merecen soportar?

1.1. Objetivos

Con este trabajo se intenta perseguir los siguientes objetivos:

- Conocer en que consiste, resumidamente, el mundo de la auditoría de cuentas, que entidades tienen la obligación de auditar sus cuentas, y analizar por qué es tan importante la existencia de los auditores de cuentas, al igual que su informe de auditoría.

² Artículo 16 de la LAC: Causas de incompatibilidad.

³ Honorario: salario que se da o recibe por una prestación de servicios, regulado en el artículo 41 de la LAC.

- Comentar la evolución de la responsabilidad en cuanto a su regulación se refiere y la introducción de la normativa europea en nuestra normativa interna.
- Explicar la responsabilidad que tienen los auditores de cuentas por su trabajo, principalmente la responsabilidad civil, además de la administrativa y penal haciendo referencia a las diferentes normativas y Sentencias del Tribunal Supremo.
- Propuestas personales y de autores de cómo mejorar la auditoría de cuentas con el caso de la figura del experto contable para que se reduzcan los casos de infracciones por parte de los auditores y la comparación entre ellos.

1.2. Metodología

Para la elaboración de este trabajo y conseguir los objetivos nombrados anteriormente, me he fundado en diversos artículos y libros realizados por personas expertas especialmente en esta materia, además del estudio y análisis de observaciones de distintos autores y de las diferentes normativas, ya sean de ámbito nacional o europeo, que regulan el mundo de la auditoría.

Además, he obtenido información, a nivel estadístico de bases de datos y memorias anuales de páginas como el Instituto Contabilidad y Auditoría de Cuentas (en adelante ICAC) y el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (en adelante ICJCE).

2. LA AUDITORÍA DE CUENTAS

Antes de comenzar con la responsabilidad de los auditores, para comprender en que se basa su trabajo y, por tanto, entender cómo puede influir o afectar éste al interés público, primero vamos a tratar de explicar en qué consiste la auditoría de cuentas y todo lo relacionado a su funcionamiento.

2.1. ¿En qué consiste la auditoría de cuentas?

La auditoría es un procedimiento por el que una persona o sociedad cualificada comprueba, a través de las cuentas anuales realizadas y aportadas

por la empresa auditada, si dichas cuentas están realizadas de acuerdo con los principios contables establecidos y si realmente ofrecen la imagen fiel de la entidad y su situación financiera. El auditor realizará un informe de auditoría al que trasladará su “opinión”.

Debemos de tener en cuenta las normativas vigentes que regulan la auditoría de cuentas en España, la más relevante es la LAC que establece en su artículo 1.2, “se entenderá por auditoría de cuentas la actividad consistente en la revisión y verificación de las cuentas anuales, así como otros estados financieros o documentos contables, elaborados con arreglo al marco normativo de información financiera que resulte de aplicación, siempre que dicha actividad tenga por objeto la emisión de un informe sobre la fiabilidad de dichos documentos que pueda tener efectos frente a terceros.”

2.2. Entidades obligadas a auditar

Según datos del ICAC en 2016 los auditores y sociedades de auditoría realizaron más de 59000 trabajos de auditoría⁴.

Recordemos que estarán obligadas a auditar sus cuentas, además de las entidades de interés público enumeradas en el artículo 3.5 del LAC, las entidades pequeñas que según el artículo 3.9 de la misma ley, reúnan durante dos ejercicios consecutivos dos de las siguientes circunstancias:

- a) Que el total de las partidas del activo no supere los cuatro millones de euros.
- b) Que el importe total de su cifra anual de negocios no supere los ocho millones de euros.
- c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cincuenta.

⁴ Información obtenida de la Memoria Anual de Actividades 2016 del ICAC. Pp. 41. Cada año el ICAC realiza una Memoria Anual, en la que resume sus actuaciones de control de la actividad de auditoría de cuentas durante ese ejercicio, para su posterior publicación en su página web.

2.3. El auditor y la sociedad de auditoría de cuentas

En el mundo de la auditoría existen dos tipos de figuras que pueden realizar este trabajo, el auditor de cuentas y la sociedad de auditoría de cuentas. En este punto vamos a definir sus conceptos y como puede llegar a conseguir una persona física o jurídica el papel de auditor.

2.3.1. ¿Quiénes son?

Como establece el artículo 1.3 de la LAC, “la auditoría de cuentas tendrá necesariamente que ser realizada por un auditor de cuentas o una sociedad de auditoría”.

- Auditor de cuentas (artículo 3.3 LAC): “persona física autorizada para realizar auditorías de cuentas por el ICAC”.
- Sociedad de auditoría (artículo 3.4 LAC): “persona jurídica, independientemente de la forma societaria mercantil adoptada, autorizada para realizar auditorías de cuentas por el ICAC”.

2.3.2. Requisitos para el ejercicio de la auditoría de cuentas.

El procedimiento para ser auditor es diferente al de una oposición del Estado, pero la mayoría de requisitos que se requieren son iguales, ser mayor de edad, tener la nacionalidad española o la de algunos de los Estados miembros de la Unión Europea y carecer de antecedentes penales, estos requisitos se recogen en el artículo 9.1 de la LAC.

La mayor diferencia existe en la letra d) del anterior apartado, referido a que el auditor deberá obtener la correspondiente autorización del ICAC; para ello en el apartado 2 de dicho artículo establece que el auditor deberá poseer título universitario, haber seguido programas de enseñanza teórica y adquirido una información práctica, y lo más importante de todo y lo que marca la diferencia, haber superado un examen de aptitud profesional organizado y reconocido por el Estado, cuyo propósito como establece en este artículo 9.2.c), es la comprobación rigurosa de la capacitación del candidato para el ejercicio de la auditoría de cuentas.

En el caso de las sociedades (artículo 11 LAC), las personas físicas que realicen los trabajos y firmen los informes de auditoría en nombre de la sociedad, deben estar autorizados para ejercer la autoridad, es decir, cumplir los requisitos citados anteriormente, además deben cumplir que la mayoría de los derechos de voto y los miembros del órgano de administración sean auditores o sociedades de auditoría autorizados.

Una vez superados estos requisitos, como establece el artículo 8 del LAC, solo podrán realizar la actividad de auditoría quienes figuren inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (en adelante ROAC) del ICAC, por ejemplo, según datos de la Memoria Anual 2016 del ICAC (anteriormente mencionada), los trabajos realizados durante el periodo comprendido entre 1/10/2014 a 30/09/2015, ascendieron a 2314 auditores y sociedades de auditoría, de las cuales 1226 fueron auditores y 1088 sociedades.

2.3.3. Informe de auditoría de cuentas

Como he citado antes definiendo la auditoría de cuentas, esta actividad tiene por objeto la emisión de un informe sobre la fiabilidad de los documentos que nos presente la entidad auditada, que puedan tener efectos frente a terceros.

Este informe debe estar firmado por el auditor principal responsable, el cual está registrado en el ROAC, pero a su vez tendrá la ayuda de su personal, “equipo del encargo”, definido en el artículo 3.12 del LAC, personas que ayudan al auditor responsable en su trabajo, ya sea en el estudio de los documentos de la entidad auditada, o en la realización del informe, cuyo cometido está bajo control y será responsabilidad del principal, es decir, no hace falta que estén inscritos en el ROAC.

El contenido mínimo del informe viene predefinido en el artículo 5.1 de la LAC, la identificación de la entidad auditada, la descripción general del alcance de la auditoría realizada, la declaración de que no se han prestado servicios distintos a los de auditoría o concurrido situaciones o circunstancias que hayan

afectado a la necesaria independencia del auditor o sociedad, la opinión de concordancia, en el caso de que fuera obligatorio el informe de gestión, expresaría si el contenido de dicho informe coincide con lo requerido en la normativa, la fecha y firma de quien o quienes lo hubieran realizado, y la parte más importante del informe la opinión técnica.

- La opinión técnica (artículo 5.1.e) LAC): el auditor manifestará de forma clara y precisa si las cuentas anuales ofrecen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, y de los resultados de la entidad auditada. Esta tendrá cuatro modalidades⁵:
 - Favorable: cuando no existan salvedades, el auditor está de acuerdo con los estados financieros recogidos en los documentos presentados por la empresa auditada.
 - Con salvedades: el auditor está de acuerdo con los estados financieros, pero con ciertas reservas.
 - Desfavorable: el auditor está en desacuerdo con los estados financieros y afirma que éstos no presentan adecuadamente la realidad económico-financiera de la sociedad auditada.
 - Denegada (o abstención de opinión): el auditor no expresa ningún dictamen sobre los estados financieros, no tiene suficientes elementos de juicio para elegir uno de los tres anteriores tipos de opinión.

Por ello, dependiendo de la “objetividad” del auditor y del tipo de infracción realizada por la entidad auditada, el auditor clasificará el informe en una de estas modalidades.

⁵ Véanse estas definiciones en <https://ciberconta.unizar.es/leccion/auditoria03/600.HTM>

Tabla 2.1. Relación entre la infracción y tipo de opinión en función de la importancia relativa.

Infracción / Importancia relativa	Poco significativa	Significativa	Muy significativa
Limitación al alcance	Favorable	Con salvedades	Denegada
Incertidumbre	Favorable	Con salvedades	Denegada
Error o incumplimiento de PyNCGA	Favorable	Con salvedades	Desfavorable
Omisión de información	Favorable	Con salvedades	---
Falta de uniformidad	Favorable	Con salvedades	Desfavorable
Incumplimiento normativa	Favorable	Con salvedades	Denegada
Deudas en la gestión continuada	Favorable	Con salvedades	Denegada

Fuente: Arenas Torres, Pablo extraído de la página web CiberConta.

En esta tabla se hace una relación entre las infracciones que puede cometer el que realizó las cuentas anuales (1ª columna) y la importancia que puede tener estas infracciones (1ª fila), pudiendo el auditor declarar el informe de auditoría como favorable, con salvedades, desfavorable o denegada, según cuales se hayan cometido.

La objetividad nombrada anteriormente para calificar las infracciones en poco significativa, significativa o muy significativa, vendrá referenciada por la Norma Internacional de Auditoría 320 (NIA-ES 320) sobre el concepto de importancia relativa⁶, la cual establece en su apartado primero “esta NIA trata de la responsabilidad que tiene el auditor de aplicar el concepto de importancia relativa en la planificación y ejecución de una auditoría de estados financieros”. Por ello, el auditor se basa en lo recogido en esta Norma para realizar su informe, pero a su vez debe evaluar por él mismo el efecto de las correcciones, como se indica en su apartado A3 “la determinación de la importancia relativa implica la aplicación del juicio profesional del auditor”.

Por esta razón, la responsabilidad que hubiera tenido el auditor por su trabajo, comienza a ser valorada (arbitrada) en la elaboración del informe de auditoría de la entidad por su “juicio profesional” sobre la importancia relativa

⁶ Norma Internacional de Auditoría 320, Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría. (NIA-ES 320) Adaptada para su aplicación en España.

que tenga cada infracción realizada, como veremos en el punto siguiente del trabajo, teniendo una gran importancia su experiencia y profesionalidad.

3. LA ACTIVIDAD DE LOS AUDITORES Y SU RESPONSABILIDAD

3.1. Evolución de las leyes

Desde la primera regulación en España con la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas, la legislación nacional ha ido evolucionando a medida que ha ido progresando la legislación europea.

A destacar, la primera reforma importante es la que supone la introducción a nuestro ordenamiento jurídico de la Ley 44/2002 de Medidas de Reforma del Sistema Financiero, que incluye medidas que modificaban la anterior Ley⁷ respecto a la responsabilidad de los auditores:

- Cambio por el que se modificaba el artículo 11 de la Ley 19/1988, que establecía que “los auditores de cuentas responderán directa y solidariamente frente a las empresas o entidades auditadas y frente a terceros, por los daños y perjuicios que se deriven del incumplimiento de sus obligaciones”, mientras que la Ley 44/2002 en su artículo 52 regulaba que “los auditores de cuentas responderán de los daños y perjuicios que se deriven del incumplimiento de sus obligaciones según las reglas generales del Derecho privado con las particularidades establecidas en el presente artículo”, como se puede observar es la misma definición pero con la nueva regulación se toma como referencia especialmente el Código Civil para determinar si existen daños y perjuicios en el incumplimiento de las obligaciones por parte del auditor.
- Modificación de la forma de clasificar las sanciones para penalizar las infracciones, pasaron de clasificarse de graves y leves (artículo 16 de la

⁷ Cuadro comparativo Ley 19/1988, Ley 44/2002.
<https://www.icice.es/images/pdfs/TECNICA/A1%20-%20Auditor%C3%83%C2%ADa/A103%20-%20Ley%20y%20reglamento/Comparativo%20LAC%20-%20texto%20final%20LF.PDF>
[consulta: 04/04/2018].

Ley 19/1988), a muy graves, graves y leves (artículo 16 de la Ley 44/2002), y como consecuencia del cambio de moneda (peseta – euro), las sanciones máximas pasaron de ser un 10 por 100 de los honorarios del auditor, mínimo 500000 pesetas (equivalente a 3000€), a una franja de entre 12000€ a 24000€.

En los dos puntos siguientes, se van a tratar las diferentes modificaciones que se han ido introduciendo en las nuevas normativas, Ley 12/2010 y Ley 22/2015 de Auditoría de Cuentas, sobre cualificar y cuantificar las responsabilidades del auditor de cuentas.

3.1.1. Ley 12/2010 – Directiva 2006/43/CE

Se aprobó la Ley 12/2010, la cual modificaba la mencionada anteriormente Ley 19/1988 para adaptar la legislación española en materia de auditoría a la europea, por la que se transpuso la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo a nuestro ordenamiento. Con esta nueva Directiva, la Unión Europea intentaba actualizar su normativa debido a la evolución económica y financiera que se estaba produciendo en los últimos años; como establece en el considerando 5º, “la presente Directiva propone armonizar en gran medida los requisitos de auditoría legal”; estipulaba que la auditoría desarrollaba un trabajo que afectaba al interés público, que como indica en el punto 9, “la función de interés público de los auditores legales significa que una amplia comunidad de personas e instituciones confían en la calidad del trabajo de un auditor legal”, lo que daba a entender que tanto las personas como las instituciones dependían de la actividad que iban a realizar los auditores.

Por ello, esta nueva Ley realizó una clase de modificaciones y mejoras, con arreglo a la Directiva, cuyo objetivo era saber con mejor precisión qué responsabilidad podemos demandar a los auditores para facilitar la credibilidad y seguridad de la auditoría:

- Ética del auditor: “los auditores legales deben respetar las normas éticas más elevadas. Deben por lo tanto estar sujetos a una ética profesional que abarque al menos su función de interés público, su integridad y

- objetividad, así como su competencia profesional y diligencia debida” (considerando 9º de la Directiva).
- Transparencia de la actividad:
 - Considerando 33º: “Con el objetivo de hacer más transparente la relación entre el auditor legal o la sociedad de auditoría y la entidad auditada, se exige la revelación de los honorarios pagados por la auditoría y por servicios distintos al de auditoría en las notas a las cuentas anuales y a las cuentas consolidadas”.
 - Considerando 20º: “Los Estados Miembros deben organizar un sistema efectivo de supervisión pública de los auditores legales y las sociedades de auditoría sobre la base del control en el país de origen”.
 - Independencia del auditor: “instaura tipo de salvaguardia aplicables para atenuar o suprimir amenazas a la independencia del auditor que incluyen prohibiciones, restricciones y otras políticas o procedimientos, así como requisitos para la revelación de información” (considerando 11º de la Directiva).
 - En el caso de la responsabilidad ilimitada, ya indicaba la Directiva en su considerando 19º, “la posibilidad de obtener una cobertura de seguro de responsabilidad profesional de los auditores y las sociedades de auditoría puede verse afectada por el hecho de estar sujetos a una responsabilidad financiera ilimitada”, por ello la Ley 12/2010 trata de eliminar esta responsabilidad ilimitada para favorecer la profesionalidad de los auditores ya que eran estos seguros los que acababan pagando las multas económicas si hubiera algún tipo de infracción.
 - Responsabilidad del auditor del grupo: “en el caso de cuentas consolidadas, es importante que exista una definición clara de responsabilidades entre los auditores legales que auditan a componentes de grupo. El auditor del grupo debe tener responsabilidad plena del informe de auditoría” (considerando 15º de la Directiva).

En conclusión como indica el considerando 19º, “los auditores y las sociedades de auditoría están obligados a llevar a cabo su trabajo con la

diligencia debida y serán por tanto responsables de los perjuicios financieros causados por negligencia”.

3.1.2. Ley 22/2015 – Directiva 2014/56/EU

En la introducción ya se comentó que la nueva Ley de Auditoría de Cuentas tenía como objetivo, como indica su Preámbulo I, transponer la Directiva 2014/56/UE⁸ a la legislación interna española, la cual establece en su considerando 31^o, “el objetivo de la presente Directiva es reforzar la confianza de los inversores en la veracidad y la imparcialidad de los estados financieros publicados por las empresas a través de la mejora de la calidad de las auditorías legales”, una de las formas para mejorar la calidad es saber qué responsabilidad tienen los auditores al cometer algún tipo de infracción en su trabajo, por ello esta Directiva hace mayor referencia a la importancia de:

- Independencia de los auditores, contiene el considerando 8^o “en particular, los auditores legales, las sociedad de auditoría y sus empleados deben abstenerse de participar en la auditoría legal de una entidad si tienen algún interés comercial o financiero en la misma, y de negociar con instrumentos financieros emitidos, garantizados o respaldados de otro modo por una entidad auditada, a excepción de las participaciones en sistemas de inversión colectiva diversificada”.
- Trabajo de los órganos de gestión de la entidad auditada, presenta el considerando 5^o, “aunque la responsabilidad principal de facilitar información financiera debe corresponder a los órganos de gestión de las entidades auditada,..., los auditores legales deben aceptar la posibilidad de que existan incorrecciones materiales debidas a error o fraude, sea cual fuere su experiencia anterior en relación con la honradez e integridad de la dirección de la empresa auditada”.
- Sanciones, establece el considerando 16^o “las autoridades competentes han de poder imponer sanciones administrativas pecuniarias que sean verdaderamente disuasorias, por ejemplo de un importe de hasta un

⁸ Anexo I: Directiva 2014/56/UE.

millón de euros o superior en el caso de las personas físicas y de hasta un determinado porcentaje del volumen de negocios anual en el ejercicio económico anterior en el caso de las personas jurídicas u otras entidades. Ese objetivo se alcanzará mejor poniendo la sanción pecuniaria en relación con la situación financiera de la persona que cometa la infracción. Sin perjuicio de la posibilidad de retirar la autorización legal o de la sociedad de auditoría de que se trate, debe preverse otro tipo de sanciones que tengan un adecuado efecto disuasorio”.

3.2. La responsabilidad

El trabajo de auditor está calificado como una actividad de alto riesgo, los auditores están expuestos ante las entidades auditadas, accionistas, socios, inversores, financiadores,..., ya que realizan una función de interés público, a todo tipo de responsabilidades. En la LAC vienen reguladas dos clases de responsabilidades, civil y administrativa, a las que se añade la responsabilidad penal, que aunque no esté regulada en la normativa que afecta a los auditores de cuentas, estos pueden responder también de esta forma como veremos en este punto.

Antes de comenzar con los tipos de responsabilidades, vamos a hacer una breve alusión a la importancia del informe de auditoría en diferentes sentencias para reclamar la responsabilidad de los auditores.

3.2.1. Informe de auditoría

Como ya se comentó en el punto (Informe de auditoría de cuentas), la responsabilidad del auditor comienza a ser valorada a partir del informe. En las diferentes Sentencias del Tribunal Supremo (en adelante STS) respecto a casos de demandas realizadas a auditores de cuentas con relación a su responsabilidad, toman como referencia el informe de auditoría para analizarlo.

La STS de 5 de marzo de 2009⁹ resuelve sobre el recurso de casación interpuesto por la sociedad de auditoría PriceWaterhouseCoopers Auditores S.L., contra la sentencia dictada por la Audiencia Provincial de Álava del 4 de noviembre del 2003, por la cual se desestimaba el recurso de apelación interpuesto por la sociedad auditora ante la Sentencia del 5 de mayo de 2003 del Juzgado de Primera Instancia cuyo fallo resultaba desfavorable para ella, ya que Euskal Air S.A. le demandaba por incumplimiento de sus obligaciones contractuales en relación con la auditoría y el informe de auditoría de dicha empresa relativas al ejercicio de 1990 la demandaba, y se la condenó a abonar los daños y perjuicios ocasionados.

En el Fundamento de Derecho Segundo de la STS se establece que “como garantía de veracidad y ajuste a las normas de contabilidad, se exige el informe de auditoría que ha de acompañar a las cuentas anuales y que tiene por objeto la verificación y dictamen sobre si dichas cuentas expresan la imagen fiel del patrimonio social”, el caso exactamente de la sentencia era sobre la marcha de la ampliación de capital de la entidad, el problema no fue que el auditor resaltara en su informe las incertidumbres que podría ocasionar aquella sino, como establece la sentencia que “el informe contenía aquéllas, pero al final autorizaba las Cuentas Anuales y el informe de gestión y no emitía un informe desfavorable, no reflejaba fielmente lo que ocurría en la sociedad, su mal estado económico”.

Es por ello por lo que en su Fundamento de Derecho Tercero hace referencia al considerando 19º de la Directiva 2006/56/CE (ya comentado anteriormente), los auditores, obligados a llevar a cabo su trabajo con la diligencia debida, son responsables de los perjuicios financieros que se hayan causado por negligencia, y no sólo frente a quienes estén vinculados por la relación contractual sino también frente a los terceros que se relacionen con la sociedad auditada¹⁰.

⁹ Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de marzo de 2009. <https://supremo.vlex.es/vid/auditores-auditada-sindicatura-auditoria-57207197>

¹⁰ Ventas Sastre, R. (2016): “Responsabilidad y garantía financiera”. En: Campuzano, A.B.; Palomar Olmeda, A. (dirs.) *Comentario de la Ley de Auditoría de Cuentas*. Editorial Tirant Lo Blanch. Pp. 249-251.

3.2.2. Responsabilidad civil

La LAC dedica el artículo 26 a la responsabilidad civil, “1. Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría responderán por los daños y perjuicios que se deriven del incumplimiento de sus obligaciones según las reglas generales del Código Civil, con las particularidades establecidas en este artículo. 2. La responsabilidad civil de los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría será exigible de forma proporcional y directa a los daños y perjuicios económicos que pudieran causar por su actuación profesional tanto a la entidad auditada como a un tercero”.

A través de este artículo, dependiendo de la vinculación con la entidad auditada, podemos distinguir dos tipos de responsabilidad civil:

- Responsabilidad contractual: como establece el apartado primero, están deberán responder de los daños y perjuicios que se deriven de sus obligaciones legales, es decir, a las que contraiga por la firma del contrato.
- Responsabilidad extracontractual: es aquella, que como indica el apartado segundo, se genera de los daños y perjuicios causados a terceros, como accionistas, financiadores o inversores, con los que no tiene un vínculo pactado.

El artículo 26 en su segundo párrafo del apartado segundo establece que “se entenderá por tercero cualquier persona física o jurídica, pública o privada, que acredite que actuó o dejó de actuar tomando en consideración el informe de auditoría, siendo este esencial y apropiado para formar su consentimiento, motivar su actuación o tomar decisión”.

Ahora bien, durante años ha existido la problemática de diferenciar estas dos responsabilidades en el caso de los socios o accionistas. En las diferentes Sentencias del Tribunal Supremo distinguen si es contractual o extracontractual, dependiendo de cómo actúen los socios o accionistas en su demanda contra el auditor o sociedad.

La STS de 27 de mayo de 2009¹¹ trata en este caso sobre el recurso de casación interpuesto por Eureka Hispania, S.A., contra la sentencia de 20 de septiembre de 2003; esta y Caja de Ahorros de la Inmaculada, en calidad de accionistas de la Cía. De Seguros y Reaseguros Kairos, S.A., interpusieron demanda de responsabilidad civil contra PriceWaterhouseCoopers Auditores, S.A., solicitando que se la condenara a reparar el daño causado por la defectuosa verificación de las cuentas anuales correspondientes al ejercicio 1993, se estimó la excepción de prescripción por el transcurso del plazo de un año aplicable a la responsabilidad civil extracontractual y absolvió la demanda, se hace referencia a que “la reclamación formulada tiene carácter extracontractual, pues los demandantes actúan en interés propio, como accionistas de la sociedad y no en defensa del interés social”, además añade en su Fundamento de Derecho Tercero “la reclamación dirigida por los socios contra los auditores en defensa de sus propios intereses tiene carácter extracontractual, dado que quien ejercita la acción es un sujeto distinto de la sociedad que celebró el contrato con los auditores”.

Esa misma sentencia hace referencia a la STS de 31 de octubre de 2007 para explicar que “la responsabilidad debe considerarse contractual cuando a la preexistencia de un vínculo o relación jurídica de esa índole entre personas determinadas se une la producción, por una a la otra, de un daño que se manifiesta como la violación de aquel y, por lo tanto, cuando concurren un elemento objetivo –el daño ha de resultar del incumplimiento o deficiente cumplimiento de la reglamentación contractual, creada por las partes e integrada conforme al artículo 1258 del Código Civil¹² - y otro subjetivo- la relación de obligación en la que se localiza el incumplimiento o deficiente cumplimiento ha de mediar, precisamente, entre quien causa el daño y quien lo recibe-”.

En el caso de que sean los acreedores de la entidad auditada los que ejerciten la acción de responsabilidad, esta será extracontractual, además de

¹¹ Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de mayo de 2009.

<https://supremo.vlex.es/vid/-60298245>

¹² Artículo 1258 del Código Civil, “los contratos se perfeccionan por el mero consentimiento, y desde entonces obligan, no sólo al cumplimiento de lo expresamente pactado, sino también a todas las consecuencias que, según su naturaleza, sean conformes a la buena fe, al uso y a la ley.”

basarse en lo anteriormente expuesto y el artículo 26 de la LAC, se hace referencia al artículo 1902 del Código Civil, “el que por acción u omisión causa daño a otro, interviniendo culpa o negligencia, está obligado a reparar el daño causado”¹³.

3.2.2.1. *Garantía financiera*

Como se ha comentado anteriormente, la responsabilidad de los auditores será exigible de forma proporcional y directa por los daños ocasionados; es por ello por lo que la LAC quiere proteger a la entidad auditada como a los posibles terceros afectados por los posibles daños que puedan soportar por el trabajo del auditor, obligando a este a entregar un depósito como garantía financiera. Lo regula la LAC en su artículo 27, “para responder de los daños y perjuicios que pudieran causar en el ejercicio de su actividad, los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría de cuentas estarán obligadas a prestar garantía financiera”, en los dos últimos apartados establece que “la cuantía será proporcional a su volumen de negocio” y que “se fijarán, además del importe para el primer año de ejercicio de la actividad, los elementos esenciales que resulten necesarios para garantizar su suficiencia y vigencia a efectos de cumplir su finalidad”.

3.2.2.2. *Prescripción*

Podemos distinguir dos plazos de prescripción dependiendo del tipo de responsabilidad que exista.

Respecto a la contractual, la LAC en el apartado cuarto del artículo 26 establece que “la acción para exigir la responsabilidad contractual del auditor de cuentas y de la sociedad de auditoría prescribirá a los cuatro años a contar desde la fecha del informe de auditoría”.

En relación a la extracontractual, tomamos como referencia la STS de 27 de mayo de 2009, establece que “está sujeto al plazo de prescripción para este

¹³ Ventas Sastre, R. (2016): “Responsabilidad y garantía financiera”. En: Campuzano, A.B.; Palomar Olmeda, A. (dirs.) *Comentario de la Ley de Auditoría de Cuentas*. Editorial Tirant Lo Blanch. Pp. 251-258.

tipo de acción en el artículo 1968.2 del Código Civil, según el cual prescriben por el transcurso de un año las obligaciones derivadas de la culpa o negligencia de que se trata en el artículo 1902 del Código Civil, desde que lo supo el agraviado”.

En conclusión para la contractual tendrá un plazo para ejercer la acción de cuatro años a contar desde la fecha del informe de auditoría, y la extracontractual será de un año desde que lo sabe el agraviado¹⁴.

3.2.3. Responsabilidad administrativa

Como se comentó anteriormente, la responsabilidad administrativa se encuentra tipificada junto con la civil en la LAC, esta hace referencia a las posibles sanciones a las que está sujeto los responsables de las infracciones que se encuentran tipificadas en la misma Ley, en cuyo artículo 70.1 considera quienes pueden llegar a ser responsables:

“ ...

- a) Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría y demás entidades de auditoría.
- b) En el caso de infracciones cometidas por las sociedades de auditoría, derivadas de un determinado trabajo de auditoría, tanto estas como los auditores de cuentas, socios o no, que hayan firmado el informe de auditoría en nombre de aquéllas.
- c) Las personas y entidades a que se refieren los artículos 18, 19 y 20 de la presente Ley.
- d) Los sujetos no auditores a los que alcanza las prohibiciones establecidas en los artículos 23 y 31, y demás personas o entidades a las que se refieren las actuaciones contempladas en el artículo 46.1.”

Al ICAC le corresponde según el artículo 68 de la LAC la potestad administrativa sancionadora por la comisión de infracciones tipificadas en esta Ley respecto a los sujetos responsables enumerados anteriormente, y seguirán los siguientes criterios según el artículo 80 de la misma Ley para determinar las

¹⁴ Ventas Sastre, R. (2016): “Responsabilidad y garantía financiera”. En: Campuzano, A.B.; Palomar Olmeda, A. (dirs.) *Comentario de la Ley de Auditoría de Cuentas*. Editorial Tirant Lo Blanch. Pp. 258-259.

sanciones: “a) La naturaleza e importancia de la infracción. b) la gravedad del perjuicio o daño causado o que pudiera causar. c) La existencia de intencionalidad. d) la importancia de la entidad auditada, medida en función del total de las partidas de activo, de su cifra anual de negocios o del número de trabajadores. e) Las consecuencias desfavorables para la economía nacional. f) La conducta anterior de los infractores. g) La circunstancia de haber procedido a realizar por iniciativa propia actuaciones dirigidas a subsanar la infracción o a minorar sus efectos”.

3.2.3.1. Justificación razonable

Una vez detectada la infracción y el causante de aquella, utilizando los criterios anteriores, existirá una posible disconformidad en cuanto si el responsable actuó de forma razonada o no. Existen varias normativas que tratan este problema, la LAC establece en su artículo 70.2 que “no se considerará sancionable el incumplimiento de las normas de auditoría que derive de una discrepancia jurídica o técnica razonablemente justificada en su interpretación o aplicación. A estos efectos, y con el fin de posibilitar la verificación de la razonabilidad de la interpretación de las normas técnicas de auditoría efectuada por el auditor o la sociedad de auditoría, éstos deberán documentar la razonabilidad de la interpretación realizada”, lo mismo llega a decir el Real Decreto 2011 en su artículo 31.2.

Por ello podemos llegar a encontrar en este punto el problema de a qué consideramos discrepancia razonablemente justificada; verdaderamente es imposible poder encontrar una solución que sea general para todos los casos, lo más lógico es que el encargado del proceso, según las circunstancias de este, sea el que juzgue por aquello; en consecuencia va a existir un alto protagonismo judicial subjetivo en las decisiones o sentencias tomadas.

3.2.3.2. Infracciones y sanciones

La evolución de las sanciones ha ido de la mano de las leyes como hemos visto al principio de este punto, las sanciones han ido “empeorando” o

“mejorando”, dependiendo desde la perspectiva que se vea, con el paso del tiempo, motivado esto por el avance y desarrollo del mundo de la auditoría.

Las diferentes calificaciones de las infracciones actualmente se recogen en el artículo 71 de la LAC, “las infracciones cometidas por los sujetos a que se refiere el artículo 70.1. se clasificarán en muy graves, graves y leves”, cada una de las cuales se regula en los artículos 72, 73 y 74 respectivamente de la misma Ley.

Se considerarán infracciones muy graves según el artículo 72 de la LAC entre otras, la emisión de informes de auditoría de cuentas cuya opinión no fuese acorde con las pruebas obtenidas por el auditor en su trabajo, siempre que hubiese mediado dolo o negligencia especialmente grave e inexcusable, el incumplimiento del deber de secreto o la utilización en beneficio propio o ajeno de la información obtenida en el ejercicio de sus funciones.

Se considerarán infracciones graves según el artículo 73 de la Lac entre otras, el incumplimiento de las normas de auditoría que pudiera tener un efecto significativo sobre el resultado de su trabajo y, por consiguiente, en su informe, la falta de remisión al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de aquellas informaciones, de carácter periódico o circunstancial, exigidas legal o reglamentariamente, cuando hayan transcurrido tres meses desde la finalización de los plazos establecidos para ello, o la remisión de dicha información cuando sea sustancialmente incorrecta o incompleta o la aceptación de trabajos de auditoría de cuentas que superen la capacidad anual medida en horas del auditor de cuentas, de acuerdo con lo establecido en las normas de auditoría de cuentas.

Se considerarán infracciones leves según el artículo 74 de la LAC, cualesquiera acciones y omisiones que supongan incumplimiento de las normas de auditoría y que no estén incluidas en los artículos anteriores y la no remisión al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de aquellas informaciones, de carácter periódico o circunstancial, exigidas legal o reglamentariamente, dentro de los plazos establecidos para ello, siempre y cuando no hayan transcurrido tres meses desde la finalización de estos plazos.

Cada tipo de infracción lleva asociada sus propias sanciones, ahora vamos a ver las grandes diferencias entre la regulación de sanciones por faltas

muy graves de la LAC actual con la de 1988, la cual como mencionamos anteriormente las denominaba como graves.

En la LAC de 1988 estaba regulada en el artículo 17 apartados 3 y 4: “3. Las infracciones graves serán sancionadas mediante la aplicación de alguna de las medidas recogidas en las letras b)¹⁵, c)¹⁶, d)¹⁷ o e)¹⁸ del apartado 1 de este artículo, atendiendo, en cada caso, a la mayor o menor gravedad de la propia infracción, a la naturaleza del perjuicio o daño causado, a su repercusión en la economía nacional y a la conducta anterior de los infractores. 4. La comisión por cuarta vez de una infracción grave se sancionará en todo caso con la baja definitiva en el ROAC.”

En la actual LAC se encuentra regulada en el artículo 75 .1: “Por la comisión de infracciones muy graves se impondrá al infractor una de las siguientes sanciones: a) Revocación de la autorización y baja definitiva en el ROAC. b) Suspensión de la autorización y baja temporal por plazo de dos años y un día a cinco años en el ROAC. c) Multa por importe de seis a nueve veces la cantidad facturada por el trabajo de auditoría en el que se haya cometido la infracción, sin que pueda, en ningún caso, ser inferior a 18001 euros, ni superior a 36000 euros. Este máximo no será de aplicación en aquellos casos en que la infracción se refiera a un trabajo de auditoría de cuentas de una entidad de interés público. Cuando la infracción no se haya cometido en relación con un trabajo concreto de auditoría, se impondrá al auditor de cuentas una sanción de multa de un importe de 18001 euros y un máximo de 36000”¹⁹.

3.2.4. Responsabilidad penal

Es la única de las tres que no se encuentra regulada en la LAC, pero los auditores también están sujetos a responder igualmente por ella, concretamente vamos a tratar dos delitos que pueden llegar a cometer los auditores, los cuales

¹⁵ b) Amonestación pública

¹⁶ c) Baja temporal por un plazo inferior o igual a un año en el ROAC

¹⁷ d) Baja temporal por un plazo superior a un año e inferior o igual a cinco años en el ROAC.

¹⁸ e) Baja definitiva en el ROAC.

¹⁹ Palomar Olmeda.A. (2016): “El régimen sancionador en materia de auditoría financiera”. En: Campuzano, A.B.; Palomar Olmeda, A. (dirs.) *Comentario de la Ley de Auditoría de Cuentas*. Editorial Tirant Lo Blanch. Pp. 368-376.

se encuentran regulados en el Código Penal (en adelante CP), el delito societario y el delito de estafa.

· Delito societario: El artículo 290 CP hace referencia a los administradores en cuanto al delito societario, “los administradores,...., que falsearen las cuentas anuales u otros documentos que deban reflejar la situación jurídica o económica de la entidad, de forma idónea para causar un perjuicio económico a la misma, a alguno de sus socios, o a un tercero, serán castigados con la pena de prisión de uno a tres años y multa de seis a doce meses”. A pesar de que no aparece la figura del auditor en este artículo, nos sopesa la pregunta de que si este actuara de la misma forma que establece el artículo anterior, ¿tendría que soportar una responsabilidad penal por ello?; si fuera por el artículo anterior la respuesta sería no, pero si acudimos a los artículos 28 y 29 CP²⁰, se podría considerar al auditor autor o cómplice del delito:

- Autor (como inductor) en el caso de que el propio auditor indujera por ejemplo al que realiza las cuentas de la entidad auditada a efectuar el delito.
- Cómplice, en el caso de que ayude o participe en el delito sin necesidad de actuar directamente como principal.

· Delito de estafa: en este caso, y al contrario del societario, el delito de estafa, regulado en el artículo 248 CP, no hace referencia a una figura en concreto y por tanto cualquier persona que cometa este delito está sujeto a responder por él, incluido el auditor, al cual va a afectar con mayor frecuencia el apartado 1 de dicho artículo, “1. Cometan estafa los que, con ánimo de lucro, utilizaren engaño bastante para producir error en otro, induciéndole a realizar un acto de disposición en perjuicio propio o ajeno”, cuyo delito según el artículo

²⁰ Artículo 28 CP: “Son autores quienes realizan el hecho por sí solos, conjuntamente o por medio de otro del que se sirven como instrumento. También serán considerados autores: a) Los que inducen directamente a otro u otros a ejecutarlo. b) Los que cooperan a su ejecución con un acto sin el cual no se habría efectuado.

Artículo 29 CP: “Son cómplices los que, no hallándose comprendidos en el artículo anterior, cooperan a la ejecución del hecho con actos anteriores o simultáneos.”

250.1 CP “será castigado con las penas de prisión de uno a seis años y multa de seis a doce meses”²¹.

3.2.4.1. Caso Pescanova

A continuación y para terminar este punto voy a comentar brevemente como se encuentra actualmente uno de los escándalos financieros más conocidos en el ámbito de la auditoría de cuentas en España que es el caso de la empresa Pescanova, haciendo referencia a que responsabilidades pueden llegar a soportar el auditor y la auditoría de cuentas.

Primero vamos a ponernos en contexto; en 2013 saltó la noticia de que la empresa Pescanova tenía una “deuda sorpresa” cuando el 12 de marzo declararon desde la propia empresa que habían detectado discrepancias entre su contabilidad y las cifras de deuda bancaria; por consiguiente la empresa entró en concurso de acreedores, cuyo acreedor (Roberto Cruz Álvarez) al conocer todas las cuentas anuales declaró que la empresa se encontraba con un desfase pasivo de ochenta y ocho millones de euros; entonces cabe preguntarse, ¿qué responsabilidad tendrá la auditoría y el auditor de cuentas encargados de estas cuentas?, según el auto del 12 de abril de 2013²² las querellas interpuestas por los accionistas de PESCANOVA SA. se dirigieron, respecto a la firma BDO AUDITORES SL, a Santiago Sañé Figueras, socio y quién firmó el informe de auditoría; en concreto en el auto los querellantes “apuntan a una presunta falsedad de las cuentas anuales o de otros documentos e informes económicos o financieros de la entidad PESCANOVA SA merced a los cuales sus administradores –en responsabilidad compartida con los auditores–, habrían proporcionado públicamente una imagen irreal de su situación económica y patrimonial, al menos durante el tiempo en el que los querellantes, confiando en la fidelidad de dicha información, adquirieron en el mercado de valores diferentes paquetes de acciones de dicha entidad”.

²¹ Ventas Sastre, R. (2016): “Responsabilidad y garantía financiera”. En: Campuzano, A.B.; Palomar Olmeda, A. (dirs.) *Comentario de la Ley de Auditoría de Cuentas*. Editorial Tirant Lo Blanch. Pp. 260-279.

²² Anexo II: Auto de la Audiencia Nacional N°5 del 12 de abril de 2013

El 20 de septiembre de ese mismo año se interpuso una querrela por parte de la entidad SILINCON METALS HOLDINGS, LLC, contra BDO Auditores SL y tres de sus administradores, supuestamente por haber sufrido un perjuicio patrimonial de más de veintitrés millones de euros, a lo que el Ministerio Fiscal en su dictamen²³ decide admitir a trámite parcialmente la querrela y se acuerda su declaración junto con la de Santiago Sañé Figueras en calidad de imputados para el día 30 de octubre de 2013.

Pasados más de cuatro años desde entonces, el 11 de junio de 2018 José de la Mata, juez de la Audiencia Nacional, decretó el auto de apertura de juicio oral por el caso Pescanova; respecto a BDO Auditores SL y al auditor Santiago Sañé Figueras, el fiscal Juan Pavía afirmó que “BDO y el auditor de Pescanova conocían las prácticas contables irregulares del grupo. El auditor externo de Pescanova, BDO Auditores, así como su socio auditor, Santiago Sañé Figueras, conocían todas las prácticas contables realizadas en la empresa, que han sido calificadas reiteradamente como irregulares, disponían de toda la información contractual, documental y contable sobre tales prácticas y las avalaron reiteradamente tanto en los distintos informes de auditoría de las cuentas anuales que emitieron como en otros informes y documentos que elaboraron para Pescanova y su grupo”²⁴.

Como consecuencia de esto, y es como se encuentra actualmente el caso, el fiscal pide contra el auditor Santiago Sañé dos delitos societarios regulado en el artículo 290 del CP anteriormente citado, el primero por falseamiento de cuentas anuales, por el que solicita un año y seis meses de prisión, y el segundo por falseamiento de información económico y financiera, por el que pide dos años más de condena. En el caso de BDO Auditores, se va a fijar una fianza de cuarenta y cinco millones de euros y subsidiariamente respecto de su socio auditor, de ciento sesenta y un millón de euros, teniendo la compañía Mapfre que aportar dicho importe por ser la responsable civil directa²⁵.

²³ Anexo III: Auto del Juzgado Central de Instrucción nº005 de Madrid del 18 de octubre de 2013.

²⁴ Ortín, A. (2018): “El auditor de Pescanova encara tres años de cárcel y BDO el pago de 34 millones”, Vozpopuli.

²⁵ Agencia EFE (2018): “La Audiencia abre juicio oral a Fernández de Sousa y al resto de la excúpula de Pescanova”, Expansión.

4. EL EXPERTO CONTABLE

Respecto a la responsabilidad que tienen los auditores al realizar su trabajo, como hemos explicado anteriormente en el considerando 5º de la Directiva 2014/56/UE, la responsabilidad principal de facilitar información financiera, corresponde a los órganos de gestión de la entidad auditada, y estos pueden cometer incorrecciones ya sea por errores o por fraude, por lo que en mi opinión y en la de numerosos entendidos de la materia se necesitaba la persona de un experto, al igual que para auditar las cuentas, para realizar las cuentas de las empresas.

Ante el problema que existía sobre la pérdida de confianza del público en la actividad profesional de la contabilidad, además del auditor, apareció la figura del experto contable en el ámbito europeo, en países anglosajones y de América Latina.

La figura del experto contable estaba siendo muy utilizada en la mayoría de países europeos, Francia, Portugal, Italia o Alemania entre ellos; era una de las formas de combatir la corrupción, y no desde el punto de vista de la auditoría de cuentas sino en la elaboración de los informes contables.

A diferencia de estos países, España no tenía una norma que regulara esta figura y es por ello por lo que en los últimos años desde el Consejo General de Economistas (en adelante CGE) y el ICJCE se llegó a un acuerdo para que el Registro de Expertos Contables sea el único acreditado²⁶.

4.1. El problema de las Cuentas Anuales

En la mayoría de las empresas, el contable suele ser una persona que ha realizado una carrera universitaria o grado, en la cual se impartía algunas asignaturas dedicadas a esta materia, pero en definitiva no tienen ningún título acreditativo especial para ello, incluso en muchas de las PYMES puede llegar a ser el mismo empresario el contable de la empresa, por ello veían necesario regular la figura del contable de la misma manera que la del auditor de cuentas,

²⁶ Gracia Herreiz, Jose y Antón Renart, Marcos. (2015): “La figura del Experto Contable” *Revista Contabilidad y Dirección* nº21 pp. 11-12.

es decir, requerir un título acreditativo y tener una norma exclusiva para su regularización.

Teniendo en cuenta esto, se podía plantear que uno de los problemas que existía en cuanto al trabajo que realiza el auditor de cuentas, y su responsabilidad, podía venir influido por la mala realización de las cuentas por parte del contable de la entidad auditada, y una de las soluciones que resolvería el problema era crear oficialmente la figura del experto contable, lo que supondría que las cuentas se realizarían y revisarían por personas cualificadas expresamente para esas materias, además de que numerosas entidades no están obligadas a auditar, por lo que supondría una mayor calidad de la información aportada por aquellas²⁷.

4.2. Regulación

Al no existir una norma que regulara la actividad de los expertos contables en España, no había forma de establecer cómo debían actuar estos profesionales, y por tanto tampoco existía una manera de supervisar su trabajo, por lo que al contratarles, suponía un cierto miedo e inseguridad tanto en las empresas como en el público en general. Por lo que en 2017 se regula el Reglamento del Registro de Expertos Contables (en adelante RREC), en cuyo artículo 1 establece “tiene por objeto la regulación del Registro de Expertos Contables, registro sin personalidad jurídica creado por el CGE y el ICJCE, conocido por sus siglas REC”.

Una vez sujeto a normativa propia y acreditado como profesional, según el artículo 2 del RREC, “1. El REC tiene como principal objetivo prestigiar la labor desarrollada por los expertos contables en España, desarrollando un conjunto de acciones encaminadas a incrementar su reconocimiento profesional. Para ello, ha establecido un sistema, denominado “sistema de acreditación de Expertos Contables del ICJCE y del CGE”, que permite dar respuesta a las

²⁷ Gracia Herreiz, Jose y Antón Renart, Marcos. (2015): “La figura del Experto Contable” *Revista Contabilidad y Dirección* nº21 pp. 15.

necesidades de las empresas y otras entidades, así como a la sociedad en general, al posibilitar la identificación de los profesionales más cualificados para la prestación de los servicios propios de los expertos contables.

2. Con el sistema de acreditación de Expertos Contables del ICJCE y del CGE se pretende alcanzar los siguientes objetivos:

- a) Otorgar un reconocimiento formal a la figura del Experto Contable
- b) Ofrecer a la sociedad los servicios de los Expertos Contables
- c) Promover el alto nivel de los servicios prestados por los Expertos Contables con un reciclaje continuo y el cumplimiento de un código deontológico para conservar la acreditación.”

4.2.1. Acreditación

Según el artículo 18 del RREC, hay 3 vías para obtener la acreditación de experto contable:

- Ser auditores de cuentas: los auditores de cuentas inscritos en el ROAC recibirán la acreditación en caso de que la soliciten. Los que se encuentren en la situación de no ejerciente deberán justificar un mínimo de 20 horas de formación en contabilidad o auditoría en los doce meses anteriores a la solicitud.
- Profesionales o académicos con experiencia: podrá también obtenerse mediante la justificación de méritos profesionales, académicos y publicaciones, de acuerdo con la baremación establecida por el Consejo Directivo del REC.
- Superación de examen: para acceder al examen debe reunir dos requisitos:
 - o Poseer una titulación universitaria (Grado, o las llamadas antiguamente, Diplomatura o Licenciatura).
 - o Acreditar una formación práctica en el ámbito contable mínima de 3 años.

4.3. ¿Quién es?

Como se ha comentado antes, el papel del experto contable no interfiere en el del auditor de cuentas, son dos figuras diferentes que a su vez se complementan en el trabajo de no permitir que existan fallos en las cuentas anuales de las entidades, siempre teniendo en cuenta que un auditor puede ser también experto contable.

La figura del experto contable se define como “profesional acreditado, altamente cualificado, sujeto a normativa propia, con amplios conocimientos y experiencia en contabilidad y finanzas que colabora con las organizaciones en todas las fases de su ciclo de vida, realizando preferentemente actividades de alta complejidad y con garantía de calidad”²⁸.

· Formación: a esta figura se le da extrema importancia a que se siga formándose continuamente, como establece el RREC en su artículo 20, “será requisito para mantener la inscripción en el REC acreditar la realización de actividades de formación continuada. La formación continuada consistirá en 20 horas anuales en contabilidad y materias afines (cursos, seminarios, conferencias, jornadas, foros, congresos) y deberá estar homologada por el REC”²⁹.

²⁸ Gracia Herreiz, Jose y Antón Renart, Marcos. (2015): “La figura del Experto Contable” *Revista Contabilidad y Dirección* nº21 pp. 13.

²⁹ ICJCE. Entrevista a Fornieles, Antonio en la revista *Audidores*. Nº23 (2016) pp.7-9.

4.4. Analogías y diferencias entre el auditor y el experto contable.

Tabla 4.1. Analogías y diferencias entre el auditor y el experto contable.

AUDITOR CONTABLE	EXPERTO CONTABLE
AYUDA A LA TRANSPARENCIA RESPETANDO LAS NORMAS ÉTICAS	AYUDA A LA TRANSPARENCIA RESPETANDO LAS NORMAS ÉTICAS
REVISIÓN Y VERIFICACIÓN DE LAS CUENTAS ANUALES Y ESTADOS FINANCIEROS DE LA ENTIDAD	REALIZA LAS CUENTAS ANUALES Y LOS ESTADOS FINANCIEROS DE LA ENTIDAD AL CIERRE DEL EJERCICIO
TRABAJA PARA VARIAS EMPRESAS	SUELE TRABAJAR PARA UNA SOLA EMPRESA
SE REGULA POR LAS NIA	SE CENTRA EN LAS NIC ³⁰
LUCHA CONTRA LA CORRUPCIÓN	LUCHA CONTRA LA CORRUPCIÓN

Fuente: elaboración propia a partir de <https://www.bdo.es/es-es/blogs/coordenadas/julio-2016/evolucion-de-la-figura-del-experto-contable>.

En conclusión, las figuras del auditor y experto contable tienen la misma finalidad, que en el ámbito de la contabilidad y auditoría exista plena transparencia y sean dos herramientas que luchen eficientemente contra las malas prácticas e infracciones que puedan existir por parte de las entidades.

³⁰ Normas Internacionales de Contabilidad.

5. CONCLUSIONES

Con este trabajo hemos podido observar que los auditores tienen una gran responsabilidad en el mundo de la auditoría, sin ellos las entidades realizarían las cuentas anuales que estimen convenientes para su empresa pudiendo perjudicar a terceros; el auditor está expuesto a todo tipo de responsabilidades (civiles, administrativas y penales) cuando realiza cualquier tipo de infracciones en su labor, y es por ello por lo que se califica a esta profesión como de alto riesgo y de valientes.

Como hemos visto, para ser auditor se necesitan unos requisitos en cuanto a conocimientos de la materia se refiere, bastante avanzados, tener un título universitario, haber tomado clases teóricas y prácticas, y superar un examen específico sobre la materia; por tanto no será este el principal problema por el cual se cometan infracciones por parte del auditor.

Ya se mencionó en la introducción que la propia entidad auditada contrate al auditor o sociedad de auditoría, aunque no siempre sea esta la que lo contrate, entra dentro del principal problema de la auditoría, en la mayoría de casos que hemos visto, ejemplo el de Pescanova, el fiscal da por hecho que el auditor conocía la mala praxis de la entidad, entonces ¿porque el auditor no dio fe de ello en el informe de auditoría?, es probable que las entidades en el momento de contratar al auditor ya le pongan “encima de la mesa” las condiciones para conseguir el trabajo, y si no está de acuerdo ya habrá otro que no tenga problemas de “hacer la vista gorda” por un módico precio.

Con el paso de los años ha ido mejorando la normativa que sujeta al auditor debido al avance financiero y económico que hemos y estamos viviendo; respecto a las responsabilidades que puede llegar a soportar el auditor, solo vienen reguladas específicamente la civil y administrativa, y en un futuro estamos seguros que se incluirá la penal.

De la responsabilidad civil, se da más importancia a la responsabilidad extracontractual, los auditores en principio son independientes totales de la entidad, pero con quienes tienen una vinculación a través de un contrato es con ella, y teniendo en cuenta que la mayoría de trabajos auditados incorrectos son debido a que el auditor pase por alto algunas de las infracciones, en los estados

financieros o cuentas anuales, de la entidad, el real perjudicado en estos casos es el tercero, accionistas, acreedores, financiadores,...

Al igual que ha ido evolucionando la normativa, se han endurecido las sanciones para los auditores, con el paso del tiempo las infracciones que va realizando el auditor van afectando a más gente, y el dinero no tiene el mismo valor ahora que hace 20 años, ni los auditores tienen los mismos ingresos. En unos años se debería acabar tipificando la responsabilidad penal específicamente para los auditores, ya sea en la LAC o en el Código Penal como hemos visto en el caso de los administradores, ya afecta al auditor en su trabajo como hemos visto en el caso de Pescanova, pero era inviable no soportar ningún tipo de responsabilidad penal para determinadas infracciones; el problema en este punto es que esta grave sanción la marca la valoración de un Juez, por lo que se necesita una normativa específica para que esa valoración no pueda ser casi subjetiva, para así eliminar la discrecionalidad de los jueces. Además ha existido una mejora en el trabajo del auditor para que este cometa menos incorrecciones respecto a su trabajo y así poder concretar más precisos que responsabilidades puede tener en cuanto a aquellas con la creación de la figura del experto contable, gracias a él las cuentas anuales y estados financieros estarán elaborados de una forma más concreta y formal, y revisados ya una vez por un profesional antes de que vaya a manos del auditor.

Por todo ello, la responsabilidad que soporta el auditor por su trabajo va creciendo de la mano de la evolución del mundo financiero y económico y, gracias a la mejora en la normativa, se puede establecer con más facilidad que responsabilidad concreta, ya sea civil, administrativa o penal, se tiene por cada tipo de infracción que cometa.

6. BIBLIOGRAFÍA

- **Agencia EFE** (2013): “Admitida la querrela contra BDO, la auditora de Pescanova”, Expansión. Disponible en <http://www.expansion.com/2013/10/18/empresas/distribucion/1382102831.html> [consulta 19/06/2018].
- **Agencia EFE** (2018): “La Audiencia abre juicio oral a Fernández de Sousa y al resto de la excúpula de Pescanova”, Expansión. Disponible en <http://www.expansion.com/empresas/distribucion/2018/06/14/5b227100268e3efa428b461e.html> [consulta 20/06/2018].
- **Arenas Torres, P.** (2001): “Informes de Auditoría: VI Tipos de opinión”. Disponible en <https://ciberconta.unizar.es/leccion/auditoria03/600.HTM> [consulta 10/04/2018].
- **Bravo Tabarné, A. y Zarco, M.** (2017): “La responsabilidad de los auditores: una profesión de alto riesgo”, ICJCE. Disponible en <https://www.icjce.es/responsabilidad-auditores-profesion-alto-riesgo> [consulta 04/03/2018].
- **Fernández, M.** (2018): “Así se fraguó el hundimiento de Pescanova”. El País. Disponible en https://elpais.com/economia/2018/02/08/actualidad/1518086808_341920.html [consulta 20/06/2018].
- **Funds Society**, (2018): “Los diez grandes retos de la auditoría del siglo XXI”. Disponible en <http://www.fundssociety.com/es/estilo/los-diez-grandes-retos-de-la-auditoria-del-siglo-xxi> [consulta: 20/03/2018].
- **González, M.** (2016): “Evolución de la figura del experto contable”, BDO. Disponible en <https://www.bdo.es/es-es/blogs/coordenadas/julio-2016/evolucion-de-la-figura-del-experto-contable> [consulta 10/05/2018].

- **Gracia Herreiz, F. J. y Antón Renart, M.** (2015): “La figura del Experto Contable.” Revista de *Contabilidad y Dirección*, nº21, pp.11-20. Disponible en [http://www.accid.org/revista/documents/La Figura experto contablev.pdf](http://www.accid.org/revista/documents/La_Figura_experto_contablev.pdf) [consulta: 15/05/2018].

- **ICAC.** Memoria Anual de Actividades 2016. Disponible en <http://www.icac.meh.es/Documentos/ebook/2016/ES/html5/index.html?&localeg=ESN&pn=33> [consulta: 20/04/2018].

- **ICJCE.** Comparativa Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas y Ley 44/2002 de Medidas de Reforma del Sistema Financiero. Disponible en: <https://www.icjce.es/images/pdfs/TECNICA/A1%20-%20Auditor%C3%83%C2%ADa/A103%20-%20Ley%20y%20reglamento/Comparativo%20LAC%20-%20texto%20final%20LF.PDF> [consulta: 04/04/2018].

- **ICJCE.** Entrevista a **Fornieles, Antonio** en la revista *Audidores*. Nº23 (2016) pp.7-9. Disponible en: https://www.icjce.es/adjuntos/revista_audidores_23.pdf [consulta 18/05/2018].

- **International Federation of Accountants** “The Accountancy profession – Playing a Positive Role in Tackling Corruption” (2017, pp. 5-10). Disponible en lengua castellana: http://www.moreraasesores.com/pdf/A00338_AudidoresIFAC-Corruption2.pdf [consulta 10/05/2018].

- **Muñoz, Araceli** (2014): “El papel de las auditorías en los escándalos financieros”, *El Economista*. Disponible en <http://www.eleconomista.es/empresas-finanzas/noticias/5935892/07/14/El-papel-de-las-auditoras-en-los-escandalos-financieros.html> [consulta: 05/03/2018].

- Norma Internacional de Auditoría 320 (NIA-ES-320). Disponible en <http://www.icac.meh.es/Normativa/Auditoria/ficha.aspx?hid=182> [consulta 10/05/2018].

- **Ortín, A.** (2018): “El auditor de Pescanova encara tres años de cárcel y BDO el pago de 34 millones”, Vozpopuli. Disponible en https://www.vozpopuli.com/economia-y-finanzas/pescanova-auditoria-anos-carcel-pago-millones_0_1144985782.html [consulta 20/06/2018].

- **Puig de Travy, C.** (2010): “La reforma de la ley mejorará la auditoría en España”, Expansión. Disponible en <http://www.expansion.com/2010/03/29/opinion/1269892015.html> [consulta 04/03/2018].

- Sentencia nº 115/2009 de TS, Sala 1ª, de lo Civil, 5 de Marzo de 2009. Disponible en <https://supremo.vlex.es/vid/auditores-auditada-sindicatura-auditoria-57207197> [consulta 08/04/2018].

- Sentencia nº 355/2009 de TS, Sala 1ª, de lo Civil, 27 de Mayo de 2009. Disponible en <https://supremo.vlex.es/vid/-60298245> [consulta 08/04/2018].

- **Ventas Sastre, R.** (2016): “Responsabilidad y garantía financiera”. En: Campuzano, A.B.; Palomar Olmeda, A. (dirs.) *Comentario de la Ley de Auditoría de Cuentas*. Editorial Tirant Lo Blanch. Pp. 247-279.

- **Palomar Olmeda.A.** (2016): “El régimen sancionador en materia de auditoría financiera”. En: Campuzano, A.B.; Palomar Olmeda, A. (dirs.) *Comentario de la Ley de Auditoría de Cuentas*. Editorial Tirant Lo Blanch. Pp. 325-444.

ANEXOS

I. DIRECTIVA 2014/56/UE DEL PARLAMENTO EUROPEO Y DEL CONSEJO DE 16 DE ABRIL DE 2014

DIRECTIVA 2014/56/UE DEL PARLAMENTO EUROPEO Y DEL CONSEJO de 16 de abril de 2014

por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE relativa a la auditoría legal de as cuentas anuales y de las cuentas consolidadas

(Texto pertinente a efectos del EEE)

EL PARLAMENTO EUROPEO Y EL CONSEJO DE LA UNIÓN EUROPEA,

Visto el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y, en particular, su artículo 50,

Vista la propuesta de la Comisión Europea,

Previa transmisión del proyecto de acto legislativo a los Parlamentos nacionales,

Visto el dictamen del Comité Económico y Social Europeo [\(1\)](#),

De conformidad con el procedimiento legislativo ordinario [\(2\)](#),

Considerando lo siguiente:

(1) La Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo [\(3\)](#), establece las condiciones para la autorización y el registro de las personas que realizan auditorías legales, así como las normas de independencia, objetividad y ética profesional que les son aplicables, y el marco para su vigilancia pública. No obstante, es necesaria una mayor armonización de esas normas a escala de la Unión para hacer posible una mayor transparencia y previsibilidad en los requisitos aplicables a dichas personas y aumentar su independencia y objetividad en el desempeño de sus tareas. Es también importante aumentar el nivel mínimo de convergencia por lo que respecta a las normas de auditoría sobre cuya base se realizan las auditorías legales. Por otro lado, para reforzar la protección de los inversores es importante intensificar la supervisión pública de los auditores legales y las sociedades de auditoría aumentando la independencia de las autoridades responsables de dicha supervisión pública en la Unión y confiriéndoles las competencias apropiadas, incluidas las competencias de investigación y la potestad sancionadora para detectar, disuadir y prevenir incumplimientos de las normas aplicables en el contexto de la prestación de servicios de auditoría por auditores legales y sociedades de auditoría.

(2) Debido a la significativa relevancia pública de las entidades de interés público, derivada de la escala y complejidad de sus actividades o de la naturaleza de sus actividades, es preciso reforzar la fiabilidad de sus estados financieros

auditados. En consecuencia, se han desarrollado las disposiciones específicas relativas a las auditorías legales de esas entidades, contenidas en la Directiva 2006/43/CE, mediante el Reglamento (UE) n° 537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo ⁽⁴⁾. Las disposiciones sobre auditorías legales de entidades de interés público establecidas en la presente Directiva deberían ser aplicables a auditores legales y a empresas de auditoría solo en la medida en que realicen auditorías legales de dichas entidades.

- (3) De conformidad con el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), el mercado interior representa un espacio sin fronteras internas en el que se garantiza la libre circulación de mercancías y servicios y la libertad de establecimiento. Debe permitirse a los auditores legales y las sociedades de auditoría desarrollar sus actividades profesionales dentro de la Unión ofreciéndoles la posibilidad de prestar sus servicios en un Estado miembro distinto de aquel que les haya autorizado. Permitir que los auditores legales y las sociedades de auditoría puedan realizar auditorías legales en un Estado miembro de acogida, al amparo de sus titulaciones profesionales expedidas por su país de origen, responde en particular a las necesidades de los grupos de empresas que, como consecuencia del incremento de los intercambios comerciales derivados del mercado interior, han de elaborar estados financieros en varios Estados miembros y se les exige que estos estados financieros se auditen con arreglo al Derecho de la Unión. La eliminación de las barreras al desarrollo de los servicios de auditoría legal entre los Estados miembros contribuiría a la integración del mercado de auditoría de la Unión.
- (4) La auditoría legal exige un conocimiento adecuado de materias tales como el Derecho de sociedades, el Derecho tributario y el Derecho social, que pueden variar de un Estado miembro a otro. Por consiguiente, para garantizar la calidad de los servicios de auditoría legal prestados en su territorio, se debe permitir a cada Estado miembro que imponga una medida compensatoria a un auditor legal autorizado en otro Estado miembro que desee obtener autorización para crear un establecimiento permanente en su territorio. Tal medida debe tener en cuenta la experiencia profesional del auditor legal de que se trate. No debe implicar la imposición de una carga desproporcionada para el auditor legal, ni impedir o desincentivar la prestación de servicios de auditoría legal en los Estados miembros que imponen una medida compensatoria. Se debe permitir a los Estados miembros que autoricen a los auditores legales solicitantes, bien sobre la base de una prueba de aptitud, bien de un período de prácticas, conforme a lo establecido en la Directiva 2005/36/CE del Parlamento Europeo y del Consejo ⁽⁵⁾. Al término de dicho período de prácticas, el auditor legal debe poder ejercer su profesión en el Estado miembro de acogida una vez evaluada la experiencia profesional adquirida en él.
- (5) Aunque la responsabilidad principal de facilitar información financiera debe corresponder a los órganos de gestión de las entidades auditadas, los auditores legales y las sociedades de auditoría desempeñan un papel al someter activamente a la dirección a un escrutinio desde la perspectiva del usuario. Por consiguiente, para mejorar la calidad de la auditoría es importante potenciar la actitud de escepticismo profesional que deben adoptar los auditores legales y las sociedades de auditoría frente a la entidad auditada.

Los auditores legales y las sociedades de auditoría deben aceptar la posibilidad de que existan incorrecciones materiales debidas a error o fraude, sea cual fuere su experiencia anterior en relación con la honradez e integridad de la dirección de la empresa auditada.

- (6)Procede en particular reforzar la independencia como elemento esencial cuando se realicen auditorías legales. Con objeto de aumentar la independencia de los auditores legales y las sociedades de auditoría con respecto a la entidad auditada al efectuar la auditoría legal, el auditor legal o sociedad de auditoría y toda persona física que pueda influir directa o indirectamente en el resultado de una auditoría legal debe ser independiente de la entidad auditada y no estar implicado en los procesos de toma de decisiones de esta. Para mantener esa independencia, también es importante que el auditor legal o sociedad de auditoría conserve constancia documental de todos los factores que puedan comprometer su independencia, así como de las medidas de salvaguardia aplicadas para mitigarlos. Además, cuando las amenazas para su independencia sigan siendo significativas incluso después de aplicar las salvaguardias dirigidas a su reducción, deben renunciar al encargo de la auditoría correspondiente o abstenerse de realizarla.
- (7)Los auditores legales y las sociedades de auditoría deben gozar de independencia para la realización de las auditorías legales de las entidades auditadas, y es preciso evitar los conflictos de interés. A efectos de determinar la independencia de los auditores legales y las sociedades de auditoría, conviene tener en cuenta los casos en que operan en un entorno de red. El requisito de independencia debe cumplirse durante al menos el período que cubre el informe de auditoría, que incluye tanto el período al que se refieren los estados financieros que se hayan de auditar como el período en que se realiza la auditoría legal.
- (8)En particular, los auditores legales, las sociedades de auditoría y sus empleados deben abstenerse de participar en la auditoría legal de una entidad si tienen algún interés comercial o financiero en la misma, y de negociar con instrumentos financieros emitidos, garantizados o respaldados de otro modo por una entidad auditada, a excepción de las participaciones en sistemas de inversión colectiva diversificada. El auditor legal o sociedad de auditoría no debe intervenir en el proceso interno de adopción de decisiones de la entidad auditada. Los auditores legales, sociedades de auditoría y sus empleados que participen directamente en el encargo de una auditoría legal no han de poder asumir funciones en la entidad auditada a nivel directivo o de consejo de administración hasta que haya transcurrido un plazo apropiado una vez concluido el encargo de auditoría.
- (9)Es importante que los auditores legales y las sociedades de auditoría respeten la vida privada y la protección de los datos de sus clientes. Deben, por lo tanto, regirse por unas normas estrictas de confidencialidad y secreto profesional que, sin embargo, no deben impedir la correcta aplicación de la presente Directiva y del Reglamento (UE) nº 537/2014 ni la cooperación con el auditor del grupo durante la auditoría de los estados financieros consolidados cuando la empresa matriz esté domiciliada en un tercer país, siempre que se cumpla

lo dispuesto en la Directiva 95/46/CE del Parlamento Europeo y del Consejo ⁽⁶⁾. No obstante, dichas normas no deben permitir que el auditor legal o la sociedad de auditoría coopere con las autoridades de terceros países fuera de los canales de cooperación previstos en el capítulo XI de la Directiva 2006/43/CE. Dichas normas de confidencialidad deben aplicarse asimismo a todo auditor legal o sociedad de auditoría que deje de participar en una tarea de auditoría específica.

- (10) Una adecuada organización interna de los auditores legales y las sociedades de auditoría debe contribuir a prevenir las amenazas para su independencia. De este modo, los propietarios o accionistas de una sociedad de auditoría, al igual que sus directivos, no deben interferir en una auditoría legal a través de ningún tipo de intervención que pueda comprometer la independencia y objetividad del auditor que realiza la auditoría legal en nombre de la sociedad de auditoría. Además, los auditores legales y sociedades de auditoría deben adoptar políticas y procedimientos internos apropiados en relación con sus empleados y otras personas de sus organizaciones que intervengan en la realización de las auditorías legales, con el fin de garantizar el cumplimiento de sus obligaciones legales. En particular, estas políticas y procedimientos deben estar orientados a prevenir y hacer frente a cualquier amenaza para la independencia, y deben garantizar la calidad, integridad y carácter riguroso de la auditoría legal. Dichas políticas y procedimientos deben guardar proporción con la escala y complejidad de las actividades del auditor legal o sociedad de auditoría.
- (11) La auditoría legal da lugar a la expresión de una opinión sobre la medida en que los estados financieros ofrecen una imagen fiel de las entidades auditadas de conformidad con el marco pertinente de información financiera. No obstante, las partes interesadas pueden no ser conscientes de las limitaciones de una auditoría, en lo que atañe, por ejemplo, a la importancia relativa, técnicas de muestreo, función del auditor en la detección del fraude y responsabilidad de la dirección, lo que puede generar un desfase entre las expectativas y la realidad. Para reducir ese desfase es importante definir con mayor claridad el alcance de la auditoría.
- (12) Es importante garantizar unas auditorías legales de elevada calidad en la Unión. Todas las auditorías legales deben realizarse, por lo tanto, sobre la base de normas internacionales de auditoría adoptadas por la Comisión. Dado que las normas internacionales de auditoría están concebidas para que puedan ser utilizadas por entidades de toda dimensión, de todo tipo y en todos los ámbitos de competencia, las autoridades competentes en los Estados miembros deben tener en cuenta la escala y complejidad de la actividad de pequeñas empresas cuando evalúen el ámbito de aplicación de las normas internacionales de auditoría. Ninguna disposición o medida que tome un Estado miembro a este respecto debe tener como resultado que un auditor legal o sociedad de auditoría no pueda realizar auditorías legales de acuerdo con las normas internacionales de auditoría. Los Estados miembros han de poder imponer procedimientos o requisitos de auditoría nacionales adicionales únicamente cuando estos dimanen de normas jurídicas nacionales específicas relativas al alcance de la auditoría legal de los estados financieros anuales o consolidados, es decir, cuando no vengán

contemplados en las normas internacionales de auditoría adoptadas, o cuando mejoren la fiabilidad y calidad de los estados financieros anuales y los estados financieros consolidados. La Comisión debe seguir participando en la supervisión del contenido de las normas internacionales de auditoría y en su proceso de adopción por la Federación Internacional de Contables (IFAC).

- (13) En el caso de los estados financieros consolidados, es importante que exista una delimitación clara de responsabilidades entre los auditores legales que auditan a las distintas entidades del grupo de que se trate. A tal efecto, el auditor del grupo debe asumir plena responsabilidad respecto del informe de auditoría.
- (14) Con objeto de mejorar la credibilidad y transparencia de los controles de calidad aplicados en la Unión, los sistemas de control de calidad deben estar gestionados por las autoridades competentes designadas por los Estados miembros para asegurar la supervisión pública de los auditores legales y las sociedades de auditoría. Esos controles de calidad están diseñados para evitar y corregir las posibles deficiencias en la realización de las auditorías legales. Para garantizar que los controles de calidad sean suficientemente completos, las autoridades competentes, al llevar a cabo dichos controles, deben tener en cuenta la escala y la complejidad de actividad de los auditores legales y las sociedades de auditoría.
- (15) A fin de mejorar el cumplimiento de los requisitos de la presente Directiva o del Reglamento (UE) nº 537/2014, y a la luz de la Comunicación de la Comisión de 8 de diciembre de 2010 titulada «Regímenes sancionadores más rigurosos en el sector de servicios financieros», se deben reforzar las competencias de las autoridades competentes para adoptar medidas de supervisión, así o como su potestad sancionadora. Debe preverse la imposición de sanciones administrativas de carácter pecuniario para los auditores legales, sociedades de auditoría y entidades de interés público que cometan incumplimientos de las normas. Las autoridades competentes deben actuar con transparencia en cuanto a las sanciones y otras medidas que apliquen. En la adopción y publicación de las sanciones han de respetarse los derechos fundamentales consagrados en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, en particular los relativos al respeto a la vida privada y familiar, a la protección de datos de carácter personal, y a la tutela judicial efectiva y a un juez imparcial.
- (16) Las autoridades competentes han de poder imponer sanciones administrativas pecuniarias que sean verdaderamente disuasorias, por ejemplo de un importe de hasta un millón de euros o superior en el caso de las personas físicas y de hasta un determinado porcentaje del volumen de negocios anual en el ejercicio económico anterior en el caso de las personas jurídicas u otras entidades. Ese objetivo se alcanzará mejor poniendo la sanción pecuniaria en relación con la situación financiera de la persona que cometa la infracción. Sin perjuicio de la posibilidad de retirar la autorización de la auditoría legal o de la sociedad de auditoría de que se trate, debe preverse otro tipo de sanciones que tengan un adecuado efecto disuasorio.

En cualquier caso, los Estados miembros deben aplicar criterios idénticos cuando determinen la sanción que se tenga que imponer.

- (17) Los denunciantes pueden poner en conocimiento de las autoridades competentes nueva información que les ayude a detectar e imponer sanciones por las irregularidades, incluido el fraude. Sin embargo, es posible que estas personas no se atrevan a presentar sus denuncias por miedo a las represalias o por falta de estímulos para hacerlo. Por tanto, los Estados miembros deben adoptar las medidas necesarias para animar a alertar a las autoridades competentes acerca de los posibles incumplimientos de la presente Directiva y del Reglamento (UE) n° 537/2014, y para proteger a los denunciantes de posibles represalias. Los Estados miembros han de poder asimismo introducir incentivos para los denunciantes, aunque estos solo han de poder acceder a dichos incentivos cuando pongan en conocimiento de las autoridades nueva información que no estén ya legalmente obligados a notificar, y siempre que de la misma se deriven sanciones por incumplimiento de la presente Directiva o del Reglamento (UE) n° 537/2014. No obstante, los Estados miembros deben velar por que los programas que apliquen con respecto a las denuncias incluyan medidas dirigidas a garantizar la debida protección de las personas denunciadas, especialmente en lo relativo al derecho a la confidencialidad de sus datos personales, a defenderse y a ser oídas antes de que se adopte una decisión que les afecte, además del derecho a recurrir dicha decisión ante un órgano jurisdiccional. Los mecanismos establecidos deben proporcionar también la debida protección de los denunciantes, no solo respecto al derecho de protección de los datos personales, sino también mediante la garantía de que no sean víctimas de represalias indebidas.
- (18) La supervisión pública de los auditores legales y las sociedades de auditoría incluye su autorización y registro, la adopción de normas sobre ética profesional y sobre el control de calidad interno, la formación continua, los sistemas de control de calidad, las investigaciones y el régimen sancionador. Para aumentar la transparencia de la vigilancia del auditor y conseguir una mejor rendición de cuentas, cada Estado miembro debe designar una autoridad única responsable de la supervisión pública de los auditores legales y las sociedades de auditoría. La independencia de estas autoridades respecto a los profesionales de la auditoría es una premisa fundamental para la integridad, la eficiencia y el funcionamiento adecuado de tal supervisión pública. Por consiguiente, las autoridades responsables de la supervisión pública deben estar gestionadas por personas no pertenecientes a la profesión y los Estados miembros han de establecer procedimientos independientes y transparentes para su selección.
- (19) Los Estados miembros deben tener la posibilidad de establecer excepciones a los requisitos impuestos a los servicios de auditoría cuando se presten a cooperativas o cajas de ahorro.
- (20) Los Estados miembros deben tener la posibilidad de delegar en las autoridades competentes, o permitir que estas deleguen, las tareas de dichas autoridades competentes en otras autoridades o en otros organismos autorizados o designados por ley. Tal delegación debe estar sujeta a

determinadas condiciones y la responsabilidad última de la vigilancia debe corresponder a la autoridad competente de que se trate.

- (21) Para que las autoridades responsables de la vigilancia pública puedan desempeñar sus funciones de manera eficaz, deben estar dotadas de competencias suficientes. Además, esas autoridades deben contar con recursos humanos y financieros suficientes para desempeñar sus funciones.
- (22) La vigilancia adecuada de los auditores legales y las sociedades de auditoría que realizan actividades transfronterizas o forman parte de redes exige el intercambio de información entre las autoridades responsables de la supervisión pública de los Estados miembros. Para proteger la confidencialidad de la información intercambiada por esta vía, los Estados miembros deben imponer la obligación de secreto profesional no solo al personal de las autoridades responsables de la supervisión pública, sino también a todas las personas en las que estas hayan delegado alguna tarea.
- (23) Cuando existan causas justificadas para hacerlo, los accionistas, otros órganos de la entidad auditada cuando estén determinados por el Derecho nacional, o las autoridades competentes responsables de la vigilancia de los auditores legales y de las sociedades de auditoría o, cuando así lo establezca el Derecho nacional, las autoridades competentes responsables de la supervisión de la entidad de interés público deben estar facultados para presentar un recurso ante un órgano jurisdiccional nacional para solicitar el cese del auditor.
- (24) Los comités de auditoría, o bien los órganos que ejerzan una función equivalente dentro de la entidad de interés público auditada, desempeñan un papel decisivo al contribuir de forma decisiva a lograr que las auditorías alcancen una calidad elevada. Reviste especial importancia reforzar la independencia y capacidad técnica del comité de auditoría, exigiendo que la mayoría de sus miembros sean independientes, y que al menos uno de ellos posea competencias en materia de auditoría y/o contabilidad. La Recomendación de la Comisión, de 15 de febrero de 2005, relativa al papel de los administradores no ejecutivos o supervisores y al de los comités de los consejos de administración o de supervisión [\(7\)](#), aplicables a las empresas que cotizan en bolsa, estipula la forma en que han de establecerse y funcionar los comités de auditoría. Teniendo en cuenta, no obstante, la dimensión de los consejos de administración en las sociedades con escasa capitalización de mercado y en las entidades de interés público pequeñas y medianas, parece apropiado que los cometidos atribuidos al comité de auditoría de estas entidades, o al órgano que ejerza una función equivalente en la entidad auditada, sean asumidos por el consejo de administración u órgano supervisor en su conjunto. Las entidades de interés público que sean organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios (OICVM) o fondos de inversión alternativos también deben estar exentas de la obligación de disponer de un comité de auditoría. Esta exención tiene en cuenta el hecho de que, cuando los fondos tienen como única finalidad la gestión común de diversos activos, la intervención de un comité de auditoría no es adecuada. Los OICVM, los fondos de inversión alternativos y sus sociedades de gestión operan en un entorno normativo estrictamente regulado y están sometidos a

mecanismos específicos de administración, como son los controles ejercidos por su depositario.

- (25) La «Small Business Act», adoptada en la Comunicación de la Comisión de 25 de junio de 2008 titulada «“Pensar primero a pequeña escala”-“Small Business Act” para Europa: iniciativa en favor de las pequeñas empresas» y revisada por la Comunicación de la Comisión de 23 de febrero de 2011 titulada «Revisión de la “Small Business Act” para Europa», reconoce el papel fundamental desempeñado por las pequeñas y medianas empresas en la economía de la Unión y trata de mejorar el tratamiento general de la iniciativa empresarial y de incorporar el principio «pensar primero a pequeña escala» en la formulación de las políticas. La estrategia Europa 2020, adoptada en marzo de 2010, reclama igualmente la mejora del entorno empresarial, especialmente para las pequeñas y medianas empresas, incluida la reducción de los costes de transacción que conlleva la realización de actividades empresariales en la Unión. El artículo 34 de la Directiva 2013/34/UE del Parlamento Europeo y del Consejo ⁽⁸⁾, exige a las pequeñas empresas de la obligación de someter a auditoría sus estados financieros.
- (26) Con el fin de preservar los derechos de las partes interesadas en los casos en que las autoridades competentes de un Estado miembro cooperen con las de terceros países intercambiando papeles de trabajo de auditoría u otros documentos pertinentes para la evaluación de la calidad de las auditorías realizadas, los Estados miembros deben velar por que los acuerdos de cooperación suscritos por sus autoridades competentes y que sirvan de base para ese intercambio de documentación incluyan salvaguardias suficientes para proteger los secretos empresariales y los intereses comerciales, incluidos los derechos de propiedad industrial e intelectual, de las entidades auditadas. Los Estados miembros deben velar por que dichos acuerdos cumplan y sean compatibles con las disposiciones de la Directiva 95/46/CE.
- (27) El valor mínimo de 50 000 EUR establecido en el artículo 45, apartado 1, de la Directiva 2006/43/CE se ajustaba a lo dispuesto en el artículo 3, apartado 2, letras c) y d), de la Directiva 2003/71/CE del Parlamento Europeo y del Consejo ⁽⁹⁾. Los valores mínimos definidos por la Directiva 2003/71/CE se han elevado después hasta 100 000 EUR en virtud del artículo 1, apartado 3, de la Directiva 2010/73/UE del Parlamento Europeo y del Consejo ⁽¹⁰⁾. Por ello, deben realizarse los correspondientes ajustes en el valor mencionado en el artículo 45, apartado 1, de la Directiva 2006/43/CE.
- (28) Para dar pleno efecto al nuevo marco jurídico establecido por el TFUE, es necesario adaptar y sustituir las competencias de ejecución previstas en el artículo 202 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea por las disposiciones adecuadas de conformidad con los artículos 290 y 291 del TFUE.
- (29) La adaptación al TFUE, y en particular a sus artículos 290 y 291, de los procedimientos relativos a los actos delegados y de ejecución adoptados por la Comisión, debe llevarse a cabo caso por caso. Con el fin de tomar en consideración los cambios que se produzcan en la auditoría y la profesión de auditor y para facilitar la vigilancia de los auditores legales y las sociedades de auditoría, deben delegarse en la Comisión los poderes para

adoptar actos, de conformidad con el artículo 290 del TFUE. En el ámbito de la vigilancia de los auditores, es necesario recurrir a actos delegados para desarrollar los procedimientos relativos a las modalidades de cooperación entre las autoridades competentes de los Estados miembros y las de terceros países. Reviste especial importancia que la Comisión lleve a cabo las consultas oportunas durante la fase preparatoria, en particular con expertos. Al preparar y elaborar actos delegados, la Comisión debe garantizar que los documentos pertinentes se transmitan al Parlamento Europeo y al Consejo de manera simultánea, oportuna y adecuada.

- (30) A fin de garantizar condiciones uniformes de aplicación de las declaraciones sobre la equivalencia de los regímenes de supervisión de los auditores de terceros países o sobre la adecuación de las autoridades competentes de esos mismos países, deben conferirse a la Comisión competencias de ejecución en relación con terceros países o autoridades competentes concretos. Dichas competencias deben ejercerse de conformidad con el Reglamento (UE) n° 182/2011 del Parlamento Europeo y del Consejo [\(11\)](#).
- (31) Dado que el objetivo de la presente Directiva, a saber, reforzar la confianza de los inversores en la veracidad y la imparcialidad de los estados financieros publicados por las empresas a través de la mejora de la calidad de las auditorías legales realizadas en la Unión, no puede ser alcanzado de manera suficiente por los Estados miembros, sino que, debido a su escala y efectos, puede lograrse mejor a escala de la Unión, esta está facultada para adoptar medidas de acuerdo con el principio de subsidiariedad establecido en el artículo 5 del Tratado de la Unión Europea. De conformidad con el principio de proporcionalidad establecido en el mismo artículo, la presente Directiva no excede de lo necesario para alcanzar dicho objetivo.
- (32) Procede, por tanto, modificar en consecuencia la Directiva 2006/43/CE.
- (33) Se consultó al Supervisor Europeo de Protección de Datos de conformidad con el artículo 28, apartado 2, del Reglamento (CE) n° 45/2001 del Parlamento Europeo y del Consejo [\(12\)](#), que emitió un dictamen el 23 de abril de 2012 [\(13\)](#).
- (34) De conformidad con la Declaración política conjunta, de 28 de septiembre de 2011, de los Estados miembros y de la Comisión sobre los documentos explicativos [\(14\)](#), en casos justificados, los Estados miembros se comprometen a adjuntar a la notificación de las medidas de transposición uno o varios documentos que expliquen la relación entre los componentes de una directiva y las partes correspondientes de los instrumentos nacionales de transposición. Tratándose de la presente Directiva, el legislador considera justificada la transmisión de dichos documentos.

II. AUTO DE LA AUDIENCIA NACIONAL Nº5 DE 12 DE ABRIL DE 2013

AL JUZGADO CENTRAL DE INSTRUCCIÓN Nº 5 DE LA AUDIENCIA NACIONAL

EL FISCAL, en las **D.P. nº 31/2013** de este Juzgado, evacuando el trámite acordado en el **Auto de 12 de abril de 2013**, por medio del presente informe comparece y DICE:

1º.- Mediante **Auto de 12 de abril de 2013** de incoación de las presentes diligencias, completado con dos **diligencias de ordenación de 7 de mayo de 2013**, se ha dado traslado al Ministerio Fiscal de las querellas interpuestas por la representación de 1) Emilia Pereira y otros, 2) Juan Carlos Fernández Pimentel y otros –sin aportación de poderes–, 3) María Cintia Iborra Alemañ y otros –con aportación de un solo poder– y 4) GESRENTA BCN SL, todos ellos accionistas de la entidad PESCANOVA SA.

Dos de esas querellas se dirigen contra el presidente de PESCANOVA SA **Manuel Fernández de Sousa-Faro**, el consejero de la entidad **Alfonso Paz-Andrade Rodríguez** y el socio de la firma BDO AUDITORES SL **Santiago Sañé Figueras**, en tanto que otras dos se dirigen extensamente contra todos los miembros del consejo de administración de las entidades PESCANOVA SA, BDO AUDITORES SL y SABADELL BS BOLSA FI, así como contra la Presidenta de la Comisión Nacional del Mercado de Valores (en adelante, CNMV).

Aunque el traslado conferido al Ministerio Fiscal lo es para que informe sobre la eventual competencia de este Juzgado, a fin de cumplir con lo dispuesto en los arts. 105 y 312 LECr, se evacúa al mismo tiempo informe sobre la admisión a trámite de las referidas querellas y las diligencias a practicar para la investigación de los hechos.

2º.- Si bien el Auto de incoación recoge en su antecedente de hecho único que las querellas se interponen por la presunta comisión de un delito de *estafa*, lo cierto es que para la subsunción penal de los variados hechos denunciados los querellantes invocan, según los casos, diferentes preceptos tipificadores de **delitos societarios** –arts. 290, 291, 293, 294 y 295 CP–, **delitos relativos al mercado y los consumidores** –arts. 282 bis, 284 y 285 CP– y delitos de

insolvencia punible –arts. 257 y 258 CP–, sin perjuicio de la calificación jurídica que a criterio de este Ministerio Fiscal cabe atribuir provisionalmente a tales hechos.

En síntesis y siempre en la versión de los querellantes, tales hechos – algunos de ellos sustentados por el momento en información periodística-, apuntan a una presunta falsedad de las cuentas anuales o de otros documentos e informes económicos o financieros de la entidad PESCANOVA SA merced a los cuales sus administradores –en responsabilidad compartida con los auditores-, habrían proporcionado públicamente una imagen irreal de su situación económica y patrimonial, al menos durante el tiempo en el que los querellantes, confiando en la fidelidad de dicha información, adquirieron en el mercado de valores diferentes paquetes de acciones de dicha entidad. De hecho, entre los meses de agosto de 2012 y enero de 2013 varios analistas financieros recomendaron la inversión en esos valores atendiendo al signo positivo de aquella información. No en vano, el 16 de noviembre de 2012 el presidente de PESCANOVA SA ofreció información financiera positiva de la sociedad correspondiente al tercer trimestre de 2012 a varios de esos analistas convocados a un encuentro a tal fin. En este punto la representación de algunos querellantes cuestiona la actuación de la entidad SABADELL BS BOLSA FI que, habiendo aconsejado la compra de los títulos, procedió a la venta masiva de acciones de PESCANOVA SA en un momento en que las mismas experimentaban una subida, por lo que consideran que la misma podría haber utilizado información reservada.

En ese espacio de tiempo en el que se produjo el flujo de información presuntamente falseada los querellantes incluyen particularmente la operación de aumento de capital de PESCANOVA SA que tuvo lugar en los meses de julio y agosto de 2012 mediante la emisión de 9.290.464 nuevas acciones por un importe total de 124.956.740,80 €, según las condiciones recogidas en el “Documento de Registro de Acciones” y en la “Nota sobre Acciones” inscritos en los registros de la CNMV el 26 de junio y el 10 de julio de 2012 respectivamente. Dichos documentos, bajo la declaración de responsabilidad del presidente de PESCANOVA SA, ofrecían como información financiera fundamental de la sociedad emisora, entre otras, la contenida en sus cuentas anuales consolidadas de los ejercicios 2009, 2010 y 2011 auditadas con opinión favorable y sin salvedad alguna, asegurando expresamente el cumplimiento actual de todos sus

compromisos financieros sin riesgo alguno de vencimiento anticipado de sus obligaciones.

En opinión de los querellantes ninguna de esas informaciones –cuentas anuales, folletos informativos, informes financieros-, reflejaba la imagen fiel de PESCANOVA SA, como lo revela el hecho de que tan solo unos meses después, el 28 de febrero de 2013, su presidente comunicara a la CNMV la decisión de la entidad de no formular las cuentas anuales del ejercicio 2012 y manifestara sus dudas sobre la propia continuidad de la empresa, lo que al día siguiente fue seguido de la comunicación al Juez competente del inicio de negociaciones para la refinanciación de su deuda bancaria de conformidad con el art. 5 bis de la Ley Concursal.

A consecuencia de esta situación, el 1 de marzo de 2013 la CNMV suspendió la cotización de la acción de PESCANOVA SA, que había cerrado el día anterior a un precio de 17,40 €. La suspensión se alzó el 4 de marzo de 2013, día en el que la acción experimentó una pérdida del 60% y cerró a un precio de 6,96 €. El 12 de marzo de 2013 PESCANOVA SA comunicó a la CNMV la existencia de discrepancias en su contabilidad en relación con el importe de su deuda bancaria, que hoy todavía se encuentran sin cuantificar. Ese día la CNMV suspendió de nuevo la cotización de la acción, que cerró a un valor de 5,91 €, situación que se mantiene en la actualidad.

El 15 de abril de 2013 PESCANOVA SA solicitó la declaración de concurso de acreedores, la cual tuvo lugar mediante Auto de 25 de abril de 2013 dictado por Juzgado de lo Mercantil nº 1 de Pontevedra en el Procedimiento nº 98/2013-IF.

3º.- Además de lo expuesto, los querellantes denuncian que algunos querellados, a fin de evitar pérdidas en sus patrimonios personales y plenamente conocedores de la verdadera situación económica de la entidad, vendieron acciones de PESCANOVA SA antes de que esa situación se diera a conocer públicamente.

Tales hechos han sido objeto de investigación por la CNMV, que expuso sus conclusiones iniciales en un informe de fecha 18 de abril de 2013 de la Unidad de Vigilancia de los Mercados –complementado por otro de 30 de abril

de 2013– que fue remitido al Ministerio Fiscal en fecha 19 de abril de 2013 y dio lugar a la incoación de las Diligencias de Investigación nº 6/2013 de esta Fiscalía Especial por un presunto delito de uso de información relevante del art. 285 CP. Tales diligencias se aportan con el presente informe para su incorporación a los autos de conformidad con el art. 773.2 *in fine* LECr.

Sin perjuicio de lo que pueda resultar de la futura investigación, cabe destacar en este trámite que, según dicho informe, al menos cuatro accionistas de PESCANOVA SA, a través de sociedades que controlaban, procedieron a la venta de sus acciones hasta el mismo día o pocos días antes de la comunicación a la CNMV de 28 de febrero de 2013 en la que se desvelaba la incertidumbre sobre la continuidad de la actividad de la sociedad con la subsiguiente depreciación de dichos títulos. Se trata de las siguientes personas:

1) **Manuel Fernández de Sousa-Faro**, presidente de PESCANOVA SA, quien entre el 7 de enero y el 27 de febrero de 2013 a través SOCIEDAD ANÓNIMA DE DESARROLLO Y CONTROL (SODESCO) vendió 1.688.518 acciones a un precio medio de 16,26 €, lo que supuso un ingreso de 27.459.442 € y la evitación de una pérdida de **15,6 millones de euros**, según estimaciones de la CNMV.

Este querellado también vendió en septiembre y diciembre de 2012 y enero de 2013 a través de INVERPESCA SA y SOCIEDAD GALLEGA DE IMPORTACIÓN DE CARBONES SA un total de 560.678 y 24.400 acciones respectivamente, evitando otras pérdidas patrimoniales cuyo importe no ha sido estimado por la CNMV.

2) **Alfonso Paz-Andrade Rodríguez**, consejero de PESCANOVA SA, quien entre el 29 de enero y el 27 de febrero de 2013 a través NOVA ARDARA EQUITIES SA vendió 344.972 acciones a un precio medio de 16,86 €, lo que supuso un ingreso de 5.815.674 € y la evitación de una pérdida de **3,4 millones de euros**, según estimaciones de la CNMV. Igualmente el 27 de febrero de 2013 a través de IBER-COMERCIO E INDUSTRIA SA vendió otras 420 acciones a un precio medio de 16,53 € por acción, evitando una pérdida de 3.991 €.

3) **José Alberto Barreras Barreras**, quien entre el 11 de enero y el 6 de febrero de 2013 a través TRANSPESCA SA vendió 700.000 acciones a un precio medio de 16,02 €, lo que supuso un ingreso de 11.215.175 € y la evitación de una pérdida de **6,3 millones de euros**, según estimaciones de la CNMV.

4) **José Antonio Pérez-Nievas Heredero**, quien los días 25 y 26 de febrero de 2013 a través GOLDEN LIMIT SL vendió 110.000 acciones a un precio medio de 17,02 €, lo que supuso un ingreso de 1.872.113 € y la evitación de una pérdida de **1.390.057 €**, según estimaciones de la CNMV.

4º.- En resumen, más allá de la profusa cita de preceptos que realizan los querellantes, los hechos se contraen por el momento y a nivel indiciario a un presunto falseamiento de la información contenida en las cuentas anuales de PESCANOVA SA (**art. 290 CP**), siendo las últimas aprobadas las del ejercicio 2011, así como a la utilización y reproducción de dicha información en los documentos registrados en la operación de aumento de capital de PESCANOVA SA que tuvo lugar en los meses de julio y agosto de 2012 (**art. 282 bis CP**). En ese escenario informativo se produjo la captación pública de fondos de nuevos inversores mediante la negociación de acciones a través del mercado continuo de valores, por lo que no es improcedente referirse, como hacen los querellantes, a una conducta en última instancia de naturaleza “defraudatoria” –*lato sensu*– que habría podido causar un perjuicio económico continuado a una generalidad de personas dispersas por el territorio de varias Audiencias e incluso, dada la implantación internacional de la sociedad, más allá del territorio nacional, lo que de conformidad con el art. 65.1º c) LOPJ determina la competencia de la Audiencia Nacional para el conocimiento de los hechos y de este Juzgado Central de Instrucción para su investigación. Al mismo tiempo, de acuerdo con los arts. 65.1º *in fine* LOPJ y 17 LECr, este Juzgado debe declararse también competente por razones de conexidad para la investigación del presunto delito de uso de información relevante con relación a la venta de acciones de PESCANOVA SA por parte de las personas anteriormente indicadas (**art. 285 CP**). Todo ello sin perjuicio de que en la instrucción de la causa puedan aflorar indicios de la existencia de otros delitos.

POR LO CUAL interesa:

1º.- Se dicte resolución declarando la competencia de este Juzgado para la investigación de los hechos objeto de las querellas.

2º.- Se admitan a trámite parcialmente las querellas interpuestas, dirigiéndose el procedimiento en este momento contra las siguientes personas y entidades:

A) - **MANUEL FERNANDEZ DE SOUSA-FARO**, presidente de PESCANOVA SA.

- **ALFONSO PAZ-ANDRADE RODRÍGUEZ**, consejero de PESCANOVA SA.

Por presuntos delitos de falseamiento de información económico-financiera (art. 282 bis CP), falseamiento de cuentas anuales (art. 290 CP) y uso de información relevante (art. 285 CP).

B) - **JOSE ALBERTO BARRERAS BARRERAS**, accionista de PESCANOVA SA.

- **JOSE ANTONIO PEREZ-NIEVAS HEREDEROS**, accionista de PESCANOVA SA.

Por un presunto delito de uso de información relevante (art. 285 CP).

C) - **PESCANOVA SA** (A36603587).

Por un presunto delito de falseamiento de información económico-financiera (arts. 282 bis y 288 CP).

D) - **INVERPESCA SA** (A78024627),

- **SOCIEDAD GALLEGA DE IMPORTACION DE CARBONES SA** (A36623478),

- **SOCIEDAD ANÓNIMA DE DESARROLLO Y CONTROL** (A28921690),

- **TRANSPESCA SA** (A35013481),

- **NOVA ARDARA EQUITIES SA** (A36682029),

- **GOLDEN LIMIT SL** (B82814989),

- **IBER-COMERCIO E INDUSTRIA SA** (A36606507)

Por un presunto delito de uso de información relevante (arts. 285 y 288 CP).

Ello debe entenderse sin perjuicio de las nuevas imputaciones que contra estas u otras personas proceda formular a resultas de la instrucción.

3º.- Se acuerde recibir declaración en calidad de imputados a los querellados a que se refiere el ordinal anterior, en este momento **exclusivamente** en relación con la presunta comisión de un delito del art. 285 CP, sin perjuicio de las nuevas declaraciones que a la vista del resultado de las diligencias solicitadas en este escrito proceda recibir a estas u otras personas en relación con los delitos de los arts. 282 bis y 290 CP.

Tales declaraciones deben extenderse también a los representantes designados por las personas jurídicas contra las que se dirige el procedimiento por la comisión de un presunto delito del art. 285 CP de conformidad con lo dispuesto en los arts. 119 y 409 bis LECr.

Fdo.:

Juan Pavía
Elena Lorente

III. AUTO DEL JUZGADO CENTRAL DE INSTRUCCIÓN Nº005 DE MADRID DEL 18 DE OCTUBRE DE 2013



JUZGADO CENTRAL DE INSTRUCCION Nº 005
MADRID

PRIM, 12
Teléfono: 913973315
Fax: 913194731

DILIGENCIAS PREVIAS PROC. ABREVIADO 31 /2013 T
Tomó 15

AUTO

En Madrid, a 18 DE OCTUBRE de 2013.

HECHOS

PRIMERO.- Por el procurador D. Carlos Piñeira Campos en fecha 20.09.2013 se interpuso en representación de la entidad SILICON METALS HOLDINGS, LLC, afiliada a Cartesian Capital Group, LLC, QUERRELLA turnada a este Juzgado por reparto desde Decanato como antecedente, por presuntos delitos de falseamiento de información económica (art. 282 bis CP), falseamiento de cuentas anuales (art. 290 CP), uso de información relevante (art. 285 CP), continuado de falsedad en documento mercantil en concurso con estafa (arts. 74, 392, 248 y 250 CP) y alteración de precios (art. 284 CP) del Código Penal contra BDO Auditores SL y tres de sus administradores Alfonso Osorio Iturmendi, Peter Cook y Santiago Sane Figueras

SEGUNDO.- En fecha 23.05.2013 se dictó auto declarando competente a este Juzgado, aceptando las querellas interpuestas hasta el momento y acordando la realización de una serie de diligencias de investigación.

TERCERO.- Dado traslado al Ministerio fiscal de la querella interpuesta por el procurador D. Carlos Piñeira Campos en fecha 20.09.2013 interpuso en representación de la entidad SILICON METALS HOLDINGS, LLC, éste ha emitido informe de fecha 11.10.2013 obrante en autos.

RAZONAMIENTOS JURIDICOS

PRIMERO.- En la querella interpuesta por SILICON METALS HOLDINGS LLC –sociedad de responsabilidad limitada registrada en Delaware y afiliada a Cartesian Capital Group, LLC, accionista de PESCANOVA S.A.- se denuncia haber sufrido un perjuicio patrimonial de 23.310.126 €, resultado de la



adquisición de distintos paquetes de acciones de Pescanova, S.A.. En fechas 26/5/2011, 17/6/2011, 20/6/2011 y 21/6/2011 adquirió un total de 241.168 acciones de PESCANOVA SA por un importe 7.227.719 € y posteriormente en fechas 25 y 26/7/2012 un total de 1.195.718 acciones por 16.082.407 €. Las operaciones anteriores se llevaron a cabo, según alega la querellante, inducidas por la situación económica, financiera y patrimonial del Grupo Pescanova avalada por la auditora externa BDO y confiando en la información económica contenida en el Documento de Registro y en la Nota sobre Acciones correspondiente a la ampliación de capital de julio de 2012, así como en la información remitida semestralmente a la CNMV.

Junto con la querella se aporta un acta notarial (doc. 19) de manifestaciones realizada el 2/8/2013 por D. Gregory Robert Armstrong en la que se hace constar que en sendas reuniones celebradas en Madrid y en Vigo en fechas 9/4/2013 y 12/4/2013 con el Presidente de PESCANOVA SA, Manuel FERNANDEZ DE SOUSA FARO y el Jefe de Auditoria Interna, Joaquín VIÑA TAMARGO, ambos pusieron de manifiesto el conocimiento que el auditor externo BDO tenía del importe de la deuda financiera de PESCANOVA S.A.

SEGUNDO.- A tenor del relato de hechos contenidos en la querella de SILICON METALS HOLDINGS LLC, de las diligencias practicadas hasta el momento, en concreto el informe emitido por la entidad KPMG obrante en los autos, así como la existencia de un expediente incoado por el ICAC a la auditora BDO, y esencialmente de acuerdo a lo informado por el Ministerio Fiscal en su dictamen de fecha 11.10.2013, procede la admisión a trámite PARCIALMENTE de la referida querella junto con la documentación anexa, teniéndose por personada a la querellante y ejercitando a través suyo la acusación particular exclusivamente contra BDO AUDITORES SL por un presunto delito falseamiento de información económica-financiera del art. 282 bis CP, y contra su socio auditor Santiago SANÉ FIGUERAS, firmante de los informes emitidos por BDO en los ejercicios de 2009, 2010 y 2011, por su presunta participación en un delito de falseamiento de cuentas anuales del art. 290 CP, y un delito de falseamiento de información económica financiera art. 282 bis CP.

No procede dirigir el procedimiento contra Alfonso Osorio Iturmendi -Presidente de la sociedad auditora-, y contra Peter Cook -socio gestor en España-, toda vez que no han firmado ningún informe de auditoría y, como indica el Ministerio Fiscal en su informe, si la imputación de éstos se debe a su condición e consejeros de la entidad auditora, entonces no habría motivo para excluir de la querella a los otros cuatro consejeros de BDO que constan inscritos en el Registro Mercantil.

En lo que respecta a las demás calificaciones jurídicas que señala la querellante al amparo de los delitos previstos en los arts. 392, 284.3 y 285 CP, no



pueden tener acogida en los términos puestos de manifiesto en la querrela en virtud, nuevamente, de los razonamientos contenidos en el informe del Ministerio Fiscal que se acogen por este instructor, en síntesis porque: 1) La falsedad ideológica en documento mercantil (art. 392 CP) no se penaliza cuando la comete un particular, como lo es el auditor, por mas que la LAC reconozca la relevancia publica de su actividad y el interés publico implicado en la misma. 2) El informe de auditoria dista mucho de integrarse en la categoría de "noticias" o "rumores" a que se refiere el art. 284.3 CP invocado. 3) El auditor no "utiliza" ninguna información relevante a fin de intervenir en el mercado en el sentido a que se refiere el art. 285 CP.

Del mismo modo, y de conformidad con lo dispuesto en el art. 118 y art. 119 de la LECrim, procederá el inmediato traslado a los querrellados del contenido de la querrela formulada y documentación anexa a la misma, así como de la presente resolución, de forma personal, sin perjuicio de la facultad de designar desde el momento de la notificación de la presente resolución Abogado y Procurador que les asistan y representen, a fin de dar a las actuaciones el curso procesal oportuno.

TERCERO.- En orden a las **diligencias a practicar** interesadas por la parte, siguiendo el dictamen emitido por el Ministerio Fiscal, manteniéndose las diligencias de investigación acordadas en los autos dictados hasta el momento, al objeto de concretar los indicios actualmente existentes, así como las conductas atribuidas a los denunciados y querrellados y que han de ser investigadas, procederá la inmediata práctica de las diligencias y requerimientos interesados por el Ministerio Fiscal en su dictamen, en concreto las declaraciones de los querrellados en calidad de imputados y de los testigos propuestos –excepto Don José María Castellano, presidente de NOVAGALICIA BANCO, S.A., al no estimarse como necesaria e idónea a los fines de la instrucción-, así como los requerimientos indicados en el informe del Ministerio Fiscal a PESCANOVA S.A. y a BDO, todo ello en el sentido que se dirá en la parte dispositiva.

Por lo que respecta a la solicitud relativa a la adopción de medidas cautelares de naturaleza personal, así como al resto de las diligencias interesadas, no procede su práctica en este momento pues, como pone de manifiesto el Ministerio Fiscal en su informe, o bien ya han sido acordadas en todo o en parte por este Instructor en anteriores resoluciones, o bien resultan innecesarias en este momento para la investigación de los hechos.

En virtud de lo expuesto, vistos lo artículos de general y pertinente aplicación

PARTE DISPOSITIVA

1/ Se ADMITE A TRÁMITE PARCIALMENTE la QUERRELLA interpuesta por el procurador D. Carlos Piñeira Campos en representación de la entidad SILICON METALS HOLDINGS, LLC, dirigiéndose el procedimiento contra BDO AUDITORES S.L. y Santiago SANÉ FIGUERAS.

2/ Se ACUERDA LA DECLARACIÓN el día 30 DE OCTUBRE de 2013 en calidad de imputados de:

- Santiago SANÉ FIGUERAS a las 9:30 horas.
- BDO AUDITORES a las 11:00 horas.

3/ SE ACUERDA LA DECLARACIÓN el día 30 DE OCTUBRE de 2013 en calidad de testigos de las siguientes personas:

- Peter Yu, presidente de Silicon Metals Holding, LLC a las 11:45 horas.
- Gregory Robert Armstrong, miembro del grupo inversor Cartesian Capital Group, LLC. a las 12:30 horas.
- Señen Touza Touriño, administrador concursal de Pescanova, S.A. a las 13:15 horas.
- Santiago Hurtado Iglesias, administrador concursal de Pescanova, S.A. a las 14:00 horas.

4/ SE ACUERDA LA PRÁCTICA DE LAS SIGUIENTES DILIGENCIAS:

- Se requiera a Pescanova, S.A., a través de su representación procesal, para que en el PLAZO DE 5 DIAS remita copia certificada de los últimos balances de sumas y saldos de la sociedad matriz y del grupo consolidado cerrados con anterioridad al mes de mayo de 2011 y al mes de julio de 2012.
- Requiérase a BDO AUDITORES S.L. a fin de que en el PLAZO DE CINCO DIAS remita al Juzgado copia de los sucesivos contratos de auditoría suscritos con Pescanova S.A.

3/ NO HA LUGAR, en el presente estadio procesal, y al margen de su ulterior análisis y curso del procedimiento, a la práctica del resto de diligencias interesada por la querellante SILICON METALS HOLDINGS, LLC.



4/ NO HA LUGAR por el momento a la adopción de las medidas cautelares de carácter personal interesadas por la querellante SILICON METALS HOLDINGS, LLC

Póngase esta resolución en conocimiento del Ministerio Fiscal y demás partes personadas, así como de los querellados, previniéndoles que contra la misma podrán interponer, ante este juzgado central, recurso de reforma en el plazo de tres días y/o apelación en el plazo de cinco días.

Así lo acuerda, manda y firma D. PABLO RAFAEL RUZ GUTIERREZ, MAGISTRADO-JUEZ del Juzgado Central de Instrucción nº 005 de MADRID.-
Doy fe.

DILIGENCIA.- Seguidamente se cumple lo acordado, doy fe.-