



Roj: **STS 3032/2020 - ECLI:ES:TS:2020:3032**

Id Cendoj: **28079130032020100225**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **3**

Fecha: **30/09/2020**

Nº de Recurso: **2505/2019**

Nº de Resolución: **1224/2020**

Procedimiento: **Recurso de casación**

Ponente: **JOSE MANUEL BANDRES SANCHEZ-CRUZAT**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 476/2019,**
ATS 12050/2019,
STS 3032/2020

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Tercera

Sentencia núm. 1.224/2020

Fecha de sentencia: 30/09/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2505/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 22/09/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. José Manuel Bandrés Sánchez-Cruzat

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 3

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. Luis Martín Contreras

Transcrito por: ELC

Nota:

R. CASACION núm.: 2505/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. José Manuel Bandrés Sánchez-Cruzat

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. Luis Martín Contreras

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Tercera

Sentencia núm. 1224/2020

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Eduardo Espín Templado, presidente

D. José Manuel Bandrés Sánchez-Cruzat

D. Eduardo Calvo Rojas

D^a. María Isabel Perelló Doménech

D. José María del Riego Valledor

D. Diego Córdoba Castroverde

D. Fernando Román García

En Madrid, a 30 de septiembre de 2020.

Esta Sala ha visto el recurso de casación, registrado bajo el número RCA/2505/2019, interpuesto por el procurador don Ramón Rodríguez Nogueira, en nombre y representación de la Sociedad DELOITTE, S.L. y de Macarena, bajo la asistencia letrada de don Javier Fernández Rivaya, contra la sentencia de la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 5 de febrero de 2019, que desestimó el recurso contencioso-administrativo formulado contra la resolución de la Presidencia del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas del Ministerio de economía y Competitividad de 26 de julio de 2016, por la que se desestima el recurso de alzada formulado contra la precedente resolución de 8 de julio de 2015, por la que se impone a la sociedad Deloitte, S.L. una multa de 1.002.605,25 euros; y a su socia Macarena una multa de 6000 euros por la comisión de una infracción grave de las previstas en el artículo 34 i) del Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

Ha sido parte recurrida la ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, representada y defendida por el ABOGADO DEL ESTADO.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Manuel Bandrés Sánchez-Cruza.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En el proceso contencioso-administrativo número 871/2016, la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, dictó sentencia el 5 de febrero de 2019, cuyo fallo dice literalmente:

«1) Desestimar el recurso.

2) Confirmar las resoluciones recurridas.

3) Imponer a la parte actora las costas del proceso.».

El Tribunal de instancia fundamenta su decisión de estimar parcialmente el recurso contencioso-administrativo, con base en las siguientes consideraciones jurídicas:

«[...] Las infracciones graves imputadas están tipificadas en el artículo 34.i) del Real Decreto Legislativo 1/2011 (TRLAC) ("el incumplimiento de lo establecido en el artículo 12.1, en relación con las medidas de salvaguarda aplicadas, cuando estas sean insuficientes o no se hayan establecido").

El artículo 12 -principio general de independencia y deber de adopción de medidas de salvaguarda- del mismo cuerpo normativo dispone lo siguiente:

<<1. Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría deberán ser independientes, en el ejercicio de su función, de las entidades auditadas, debiendo abstenerse de actuar cuando su independencia en relación con la revisión y verificación de las cuentas anuales, los estados financieros u otros documentos contables pudiera verse comprometida.

Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría deberán abstenerse de participar en el proceso de toma de decisiones de la entidad auditada en los términos previstos en el artículo 13.

Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría, para asegurar su independencia, deberán establecer las medidas de salvaguarda que permitan detectar las amenazas a la citada independencia, evaluarlas, reducirlas y, cuando proceda, eliminarlas. En cualquier caso, las medidas de salvaguarda serán adecuadas a la dimensión de la actividad de auditoría o de la sociedad de auditoría.

Estas medidas de salvaguarda serán objeto de revisión periódica y se aplicarán de manera individualizada para cada trabajo de auditoría, debiendo documentarse en los papeles de trabajo de cada auditoría de cuentas.

Las amenazas a la independencia podrán proceder de factores como la autorrevisión, interés propio, abogacía, familiaridad o confianza, o intimidación. Si la importancia de estos factores en relación con las medidas

de salvaguarda aplicadas es tal que compromete su independencia, el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría se abstendrán de realizar la auditoría.

2. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas es el organismo encargado de velar por el adecuado cumplimiento del deber de independencia, así como de valorar en cada trabajo concreto la posible falta de independencia de un auditor de cuentas o sociedad de auditoría>>.

El artículo 13 establece las causas de incompatibilidad.

Estos preceptos han de complementarse con los correspondientes preceptos reglamentarios del Real Decreto 1517/2011 (RAC).

Los cargos imputados son dos, y en relación con cada una de las auditorías de referencia: el primero se refiere a la desproporción de los honorarios por actividades de no auditoría respecto de los de auditoría percibidos de la entidad auditada, lo que afectaría al interés propio como factor de amenaza a la independencia, y el segundo se centra en determinados trabajos de no auditoría (consultoría) que podrían suponer una autorrevisión en la posterior labor de auditoría y por la intervención en los mismos de D^a Adelina, que también participó con posterioridad en los trabajos de auditoría. En ambos casos la imputación que se hace es no haber recogido en los papeles de trabajo las salvaguardas necesarias para detectar y evaluar las amenazas a la independencia que procedían de los referidos factores de interés propio y de autorrevisión.

[...] En cuanto a la desproporción de honorarios, las resoluciones recurridas concluyen que los auditores han facturado por trabajos distintos de los de auditoría aproximadamente el 236 por 100 de lo facturado por los trabajos de auditoría durante el período considerado.

Se ha discutido en el pleito qué debe entenderse por actividad de auditoría de cuentas a efectos de la independencia de los auditores y si existía o no en las fechas litigiosas alguna previsión normativa acerca de la proporción de honorarios como factor de riesgo de interés propio que pudiera amenazar el deber de independencia.

El artículo 1.2 del TRLAC y los artículos 1, 2 y 3 del RAC definen el ámbito de la actividad de auditoría de cuentas, por lo que ha de estarse a este concepto normativo, lo que enerva la virtualidad de las pruebas periciales practicadas sobre este punto. Sobre esta premisa han de aceptarse los cálculos del ICAC sobre la proporción de unos y otros honorarios y la conclusión a que llega sobre la desproporción de los de no auditoría respecto de los de auditoría. Esta desproporción conllevaba una amenaza de interés propio a la independencia. No se trata tanto de si en las fechas de autos existía o no una previsión normativa al respecto de la desproporción entre honorarios como factor de riesgo y amenaza a la independencia, sino de que la meritada desproporción conllevaba un riesgo a la independencia que debió ser detectada y evaluada en los correspondientes papeles de trabajo en observancia de lo al efecto dispuesto en el artículo 12.1 del TRLAC, cuyo incumplimiento es lo sancionado en virtud del tipo ex artículo 34.i) del TRLAC, cuyo tipo se cumple en el caso habida cuenta la ausencia de salvaguardas en la materia en los correspondientes papeles de trabajo.

Corolario de lo anterior es que la conducta imputada resulta efectivamente típica, y además deviene culpable tan pronto se repare en que la misma responde a una falta de diligencia debida por parte de los auditores.

[...] El segundo de los cargos imputados se centra en determinados trabajos de no auditoría (consultoría) que supondrían una amenaza a la independencia por el riesgo de autorrevisión en la posterior labor de auditoría y por la intervención de D^a Adelina, cuya amenaza no se habría valorado de modo suficiente en los papeles de trabajo, lo que supondría el incumplimiento del artículo 12.1 del TRLAC y la vivencia del tipo ex artículo 34.i) del mismo cuerpo normativo.

Las demandantes alegan fundamentalmente que los referidos trabajos no incurrieran en causa de incompatibilidad, que los mismos fueron evaluados de modo bastante cual acredita el cuerpo documental a que se alude en una de las periciales, en cuyo conjunto documental se recoge una serie de salvaguardas que -en función del carácter limitado de los trabajos y de la limitada actuación en los mismos y en la posterior labor de auditoría de D^a Adelina- deben considerarse suficientes en orden a preservar la independencia de los auditores en un nivel aceptable.

Tampoco en este punto las alegaciones impugnativas de la parte actora resultan plausibles. Aun admitiendo el carácter limitado de los cuatro trabajos de consultoría y también el carácter limitado de la participación de D^a Adelina en los mismos y en la misma tarea posterior de auditoría, la conclusión a que llega la Sala es la de la insuficiencia de las salvaguardas recogidas en los papeles de trabajo a efectos de garantizar el principio de independencia ex artículo 12.1 del TRLAC. Es de observar que no se sanciona por incurrir en causa de incompatibilidad ex artículo 13 del TRLAC, sino por la insuficiencia de las salvaguardas en los correspondientes papeles de trabajo. No basta que los referidos trabajos de consultoría reunieran los requisitos necesarios

para no incurrir en causa de incompatibilidad. En cualquier caso, se trataba de trabajos susceptibles de ser afectados por una revisión en la posterior actividad de auditoría de cuentas, lo que exigía una evaluación de forma individualizada de cada uno de los meritados trabajos en los papeles de trabajo de los auditores, y ello aunque fuera para descartar el riesgo de autorrevisión o para introducir las salvaguardas que en cada caso se consideraran bastantes para eliminar o reducir a un nivel aceptable las amenazas a la independencia. Las alegaciones impugnativas de la actora y las opiniones vertidas en uno de los dos dictámenes periciales practicados se centran en el carácter limitado de los trabajos de consultoría de referencia y de las labores realizadas en los mismos y en la posterior actividad de auditoría por D^a Adelina así como en que se trataba de trabajos permitidos por la normativa de auditoría de cuentas al contar con los requisitos prevenidos al efecto, pero ya hemos dicho que no bastaba para preservar el deber de independencia con que fueran trabajos que no incurrieran en causa de incompatibilidad, sino que por su propia naturaleza, y a pesar de las limitaciones a que se refiere la parte actora, se trataba de trabajos susceptibles de ser revisados en la posterior actividad de auditoría de cuentas, y ello con independencia de su mayor o menor incidencia en las cuentas, estados financieros o documentos contables de la entidad auditada. Lo importante era aquella susceptibilidad de autorrevisión, lo que exigía un trabajo sobre salvaguardas de que quedara debida constancia en los correspondientes papeles de trabajo, en los que debía reflejarse una evaluación individualizada para cada uno de tales servicios de consultoría y que se echa en falta con el detalle o precisión exigibles pues las salvaguardas a que alude la parte actora y uno de los dictámenes periciales tienen un carácter más bien genérico que no colma aquella exigencia de precisión en orden a demostrar que efectivamente se llevó a cabo un trabajo de evaluación de riesgos para garantizar el deber de independencia, y ello aunque fuera para desechar tales riesgos o reducir las amenazas a un nivel aceptable o incluso eliminarlas. Se incumplió, pues, el artículo 12.1 del TRLAC, lo que provoca la aparición del tipo del artículo 34.i) del mismo cuerpo normativo.

Corolario de lo anterior es que la conducta de la actora deviene típica, y además resulta culpable por ausencia de la diligencia debida.

[...] Resta por examinar otras alegaciones impugnativas que apuntan a supuestos vicios invalidantes o circunstancias que desacreditarían las resoluciones recurridas.

En primer lugar, nada puede oponerse a que el procedimiento sancionador tenga origen o traiga causa de un expediente de control de calidad. Si bien el control de calidad no tiene por finalidad investigar infracciones administrativas (artículo 74.2 del RAC), el propio artículo 90.2 del mismo RAC admite la posibilidad de iniciar un procedimiento sancionador cuando se detecten indicios fundados y documentados de infracción en el curso de cualquier actuación de control de la actividad de auditoría de cuentas, lo que además es conforme con una elemental lógica jurídica.

En segundo lugar, y en relación con la prueba pericial denegada en la vía administrativa, no resulta plausible la alegación de indefensión o de afectación al derecho de defensa pues en el caso no ha quedado acreditada la relevancia de dicha prueba precisamente para el ejercicio del derecho de defensa dado que tenía por objeto más bien demostrar la operatividad y efectividad del sistema global de control interno de la actora que su aplicación concreta en el supuesto enjuiciado, siendo los papeles de trabajo la prueba fundamental a la que hay que atender para verificar las cautelas adoptadas por los auditores en orden a preservar el principio de independencia.

Por último, no es causa de nulidad per se que las resoluciones recurridas no siguieran la opinión mayoritaria del Comité de Auditoría de Cuentas del ICAC o que dichas resoluciones no coincidieran en sus apreciaciones con otros organismos técnicos foráneos, debiendo estarse en el supuesto enjuiciado al propio contenido de aquellas resoluciones para analizar su conformidad o no a Derecho.

[...] Por último, procede estudiar la ampliación del recurso a las segundas liquidaciones sancionadoras de que se ha quejado la parte actora.

En primer lugar, es de señalar que las resoluciones recurridas son suficientemente claras en cuanto a que a cada una de las recurrentes se le imputaron dos infracciones graves y se le impusieron dos sanciones. A pesar de esta claridad, que no puede ensombrecerse por la dicción de algún punto aislado de las resoluciones, se practicó en un principio (en abril de 2017) tan solo la liquidación de una sanción y solo más tarde (junio de 2017) se practicaron las segundas liquidaciones. Estas segundas liquidaciones eran verdaderamente meros actos de ejecución de las resoluciones sancionadoras ya firmes en vía administrativa y tras un auto judicial que denegó la suspensión de las mismas.

Dicho lo anterior, también es verdad que la propuesta de resolución parece que contenía solo una sanción y no dos en razón de una por cada una de las dos infracciones graves. Sin embargo, no era preceptivo el trámite de audiencia que echa en falta la actora con carácter previo a la resolución originaria sancionadora pues no lo demandaba así el derecho de defensa dado que esta última resolución no alteró los hechos o

fundamentos fácticos de la infracción, a lo que cabría añadir el ulterior trámite de alegaciones en el recurso de alzada utilizado y sin olvidar la jurisprudencia del TEDH que predica la equidad del procedimiento sancionador considerado en su conjunto.

Por otra parte, frente a la realidad del contenido sancionador de las resoluciones recurridas (dos sanciones a cada una de las actoras) inane deviene la fijación de la cuantía del recurso por diligencia de ordenación o lo que se dijera sobre la cuantía en el auto judicial de no suspensión en un momento en que aún no se habían producido las segundas liquidaciones.

Pese a la claridad de las resoluciones sancionadoras (dos infracciones y dos sanciones) a que nos hemos referido, los escritos alegatorios de la actora no esgrimieron la figura de la infracción continuada. Esta alegación de continuidad en la infracción surge por primera vez con motivo de la ampliación del recurso, que estudiaremos en orden a dispensar una mayor satisfacción jurisdiccional a la parte. A pesar de tratarse de dos auditorías, se contemplan los mismos hechos, que son subsumidos en el mismo tipo y que se refieren al mismo ejercicio, por lo que parece que no habría inconveniente en aceptar la figura de la infracción continuada en el caso. Sin embargo, dicha figura carece de trascendencia punitiva en el supuesto que nos ocupa. En efecto, la infracción continuada se castiga con la correspondiente sanción en su mitad superior (vid. artículo 87.2 del RAC y artículo 74.1 del Código Penal), lo que en el caso y tras los cálculos correspondientes perjudicaría a las actoras, que se ven beneficiadas por las dos sanciones por separado impuestas por la Administración demandada, de tal manera que procede mantener las sanciones litigiosas por mor de la prohibición de la reformatio in peius y no remitir las actuaciones a la Administración para la imposición de sanciones correspondientes a una infracción continuada.

Por mor de cuanto antecede procede, sin más, la desestimación del recurso al no acogerse ninguno de los motivos impugnativos de la parte actora.»

SEGUNDO.- Contra la referida sentencia preparó la representación procesal de la Sociedad DELOITTE, S.L. y de Macarena, recurso de casación, que la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional tuvo por preparado mediante Auto de 8 de abril de 2019 que, al tiempo, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo, previo emplazamiento de los litigantes.

TERCERO.- Recibidas las actuaciones y personadas las partes, la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo dictó Auto el 15 de noviembre de 2019, cuya parte dispositiva dice literalmente:

« 1º) Admitir a trámite el recurso de casación n.º 2505/2019 preparado por el procurador D. Ramón Rodríguez Nogueira, en representación de la entidad Deloitte, S.L. y de Dª Macarena contra la sentencia de la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional de fecha 5 de febrero de 2019, dictada en el recurso contencioso-administrativo n.º 871/2016.

2º) Declarar que la cuestión planteada en el recurso que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en interpretar el artículo 1.2 del Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, en relación con el artículo 12 y 34 i) del mismo texto legal, en cuanto al concepto de auditoría de cuentas a los efectos del cómputo de la proporción entre trabajos de auditoría y distintos de auditoría, y ello en relación con las salvaguardas que han de recogerse en los papeles de trabajo a efectos de garantizar el principio de independencia de los auditores.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación: Los artículos 1.2, 12 y 34 i) del Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, y los artículos 1 a 3 y 17.2 del Reglamento de dicho texto refundido, aprobado por Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre.

4º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo, haciendo referencia al mismo.

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

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

CUARTO.- Admitido el recurso, por diligencia de ordenación de 4 de diciembre de 2019, se concede a la parte recurrente un plazo de treinta días para presentar el escrito de interposición, lo que efectuó el procurador don Ramón Rodríguez Nogueira, actuando en nombre y representación de la Sociedad DELOITTE, S.L. y de Macarena, por escrito presentado el día 13 de enero de 2020, en el que, tras exponer los motivos de impugnación que consideró oportunos, lo concluyó con el siguientes SUPLICO:

«que admitiendo este escrito, con los documentos que lo acompañan, tenga por interpuesto recurso de casación contra la Sentencia de 15 de febrero de 2019, de la Sección 3ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (P.O. 871/2016), y, previos los trámites oportunos, dicte sentencia por la que:

1º Declare que, a efectos de examinar la eventual concurrencia de una amenaza de interés propio por la proporción existente entre servicios de auditoría y distintos o ajenos a la auditoría prestados por el auditor a un mismo cliente, no debe entenderse por servicios de auditoría, exclusivamente, los relativos a la actividad de auditoría legal de cuentas, conforme a la definición del art. 1.2 TRLAC, sino también: (i) los servicios de auditoría equivalentes conforme a las normativas aplicables en las jurisdicciones en las que el cliente de auditoría desarrolle su actividad y los considerados auditoría por los organismos europeos de supervisión de auditores; (ii) los exigidos por la normativa a la entidad auditada; y (iii) los vinculados a la posición del auditor requeridos por los organismos supervisores o el mercado y cuya realización no es disponible para las partes, todo ello según lo expuesto en el epígrafe 2.5 del Apartado Primero. Y, como complemento de lo anterior, declare también que el ámbito temporal a valorar a efectos de dicho cálculo no puede ser únicamente, por falta de representatividad, un solo ejercicio.

2º Anule la Sentencia de 15 de febrero de 2019, de la Sección 3ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (P.O. 871/2016), por infracción de los arts. 12.2 y 34 TRLAC, el art. 17.2 del Reglamento TRLAC y los arts. 27 y 28 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, por vulneración de los principios de tipicidad y culpabilidad (antiguos arts. 129 y 130 de la Ley 30/1992).

3º Estime parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la Resolución de 8 de julio de 2015, de la Presidenta del ICAC, y la Resolución de 26 de julio de 2016, del Secretario General Técnico del Ministerio de Economía y Competitividad, anulando el primer cargo por el que mi representadas fueron sancionadas; o, subsidiariamente, ordene al ICAC efectuar un nuevo cálculo de la proporción de los honorarios facturados al Grupo Santander aplicando el criterio que la Excm. Sala fije al dictar sentencia, a fin de determinar si concurría o no la amenaza por interés propio imputada por las referidas Resoluciones.».

QUINTO.- Por diligencia de ordenación de 20 de enero de 2020, se acuerda unir el escrito del procurador don Ramón Rodríguez Nogueira, actuando en nombre y representación de la Sociedad DELOITTE, S.L. y de Macarena, interponiendo recurso de casación, y dar traslado del mismo a la parte recurrida, ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, a fin de que, en el plazo de treinta días, pueda oponerse al recurso, lo que efectuó el Abogado del Estado en escrito presentado el 11 de marzo de 2020, en el que tras efectuar las manifestaciones que consideró oportunas, lo concluyó con el siguiente SUPLICO:

«que teniendo por presentado este escrito y por formulada oposición al recurso de casación, previos los trámites oportunos, dicte sentencia por la que desestime el recurso de casación, confirmando la sentencia recurrida por ser ajustada a Derecho.

Por Otrosí manifiesta que no considera necesaria la celebración de vista pública.»

SEXTO.- De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, por providencia de 26 de mayo de 2020 se acuerda no haber lugar a la celebración de vista pública, al considerarla innecesaria atendiendo a la índole del asunto; y, por providencia de 7 de julio de 2020, se designa Magistrado Ponente al Excmo. Sr. D. José Manuel Bandrés Sánchez-Cruzat y se señala para votación y fallo del presente recurso el día 22 de septiembre de 2020, fecha en que tuvo lugar el acto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Sobre el objeto y el planteamiento del recurso de casación: El asunto litigioso y la sentencia impugnada dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 5 de febrero de 2019 .

El recurso de casación que enjuiciamos, interpuesto por la representación procesal de la Sociedad DELOITTE, S.L. y de Macarena, al amparo de los artículos 86 y siguientes de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, en la redacción introducida por la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, tiene por objeto la pretensión de que se revoque la sentencia dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 5 de febrero de 2020, que desestimó el recurso contencioso-administrativo formulado contra la resolución del Secretario General Técnico del Ministerio de Economía y Competitividad de 26 de julio de 2016, que desestimó el recurso de alzada formulado contra la resolución de la Presidenta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 8 de julio de 2015, que le impuso a la referida sociedad auditora de cuentas una sanción de multa, por cada una de las infracciones cometidas, por importe de 1.002.605,25 euros; y a la mencionada socia auditora, por cada una de

las infracciones cometidas, una sanción de 6000 euros, como responsables de la infracción grave tipificada en el artículo 34 i) del Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

La sentencia impugnada rechaza íntegramente los argumentos impugnatorios esgrimidos contra la sanción impuesta por incumplimiento de lo establecido en el artículo 12 del Real Decreto Legislativo 1/2011, en relación con el primer cargo imputado, por el que fueron sancionados la sociedad Deloitte, S.L. y la auditora Macarena, referido a no haber analizado todos los factores que pueden dar lugar a una amenaza a la independencia de los auditores y, en concreto, la posible amenaza de interés propio por la desproporción existente entre los honorarios facturados al Grupo Santander por servicios de no auditoría y por los servicios de auditoría.

El Tribunal de instancia fundamenta su pronunciamiento, relativo a que la resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas es conforme a Derecho, con base en la apreciación de que no ha vulnerado el principio de tipicidad de las infracciones administrativas ni el principio de culpabilidad, confirmando el criterio de que la desproporción existente en honorarios que los auditores han facturado por trabajos distintos de los de auditoría, aproximadamente del 236 por 100, respecto de los facturados por los trabajos de auditoría, debió de ser detectada y evaluada en los correspondientes papeles de trabajo, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 12.1 del Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

Se argumenta, sucintamente, en el fundamento jurídico cuarto de la sentencia impugnada, que dicha desproporción conllevaba una amenaza de interés propio a la independencia exigible, por lo que el referido incumplimiento revela una falta de la diligencia debida, subsumible en el tipo infractor previsto en el artículo 34 i) del TRLAC, habida cuenta de la ausencia de salvaguardas en los papeles de trabajo.

En relación con el segundo cargo imputado, por el que igualmente fueron sancionados, relativo a la conducta de no haber evaluado de forma suficiente las posibles amenazas a la independencia, derivadas de la prestación de cuatro servicios específicos de no auditoría, relativos a sistemas de tecnología, ni haber adoptado las medidas de salvaguarda adecuadas como consecuencia de la participación de Adelina en dichos servicios, y al mismo tiempo en los trabajos de auditoría legal, se sostiene en la sentencia que, aún admitiendo el carácter limitado de los cuatro trabajos de consultoría, y también del carácter limitado de su participación en los mismos y en la ulterior auditoría, cabe apreciar la insuficiencia de las salvaguardas recogidas en los papeles de trabajo, a efectos de garantizar el principio de independencia del artículo 12.1 del TRLAC.

Se razona que no nos encontramos ante una causa de incompatibilidad del artículo 13 del citado texto legal, debiendo tener en cuenta que se trata de trabajos que eran susceptibles de ser revisados en la posterior auditoría. Se razona que las salvaguardas reflejadas en los papeles de trabajo eran de carácter más bien genérico, a pesar de lo que se mantiene en uno de los dictámenes periciales, lo que evidencia que no se hizo el trabajo debido de evaluación de riesgos para garantizar el deber de independencia, por lo que, en consecuencia, cabe concluir que la conducta de la actora deviene típica y además resulta culpable por ausencia de la diligencia debida.

El recurso de casación, que se circunscribe a cuestionar el pronunciamiento de la sentencia referido a las sanciones impuestas por el primer cargo imputado, se sustenta en la infracción del artículo 12.1 del Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, relativo al deber de evaluar las eventuales amenazas a la independencia, y, en su caso, establecer las necesarias salvaguardas. Se aduce también la infracción del artículo 34 i) del citado texto legal, por cuanto considera la sentencia que los únicos servicios que no constituyen foco de amenazas, por tal razón de la desproporción, son los de auditoría legal, como esa actividad se define en el artículo 1.2 del TRLAC.

Se refiere también que la sentencia recurrida, al validar el incumplimiento de dichos preceptos, infringe el artículo 17.1 del Reglamento del TRLAC, que prevé que los auditores aplicarán su juicio profesional conforme a los usos y prácticas del sector ante circunstancias no previstas normativamente.

En último término, se alega la infracción de los artículos 27 y 28 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, por vulnerar la sentencia impugnada los principios de tipicidad y de culpabilidad de los informes administrativos.

Se aduce que cuando se realizaron los trabajos de auditoría de las cuentas consolidadas del Grupo Banco Santander, correspondientes al ejercicio cerrado a 31 de diciembre de 2011, no estaba regulado como prohibición el límite de la proporción entre los honorarios facturados a una entidad por servicios de auditoría y por servicios distintos, y, menos aún, se consideraba que pudiera identificarse como una eventual amenaza a la independencia. Se pone de relieve, al respecto, que es el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, el que en su artículo 46.8 fijó como porcentaje significativo del total de los ingresos del auditor el 15 % en cómputo

trienal, previsión que ulteriormente recayó en el artículo 41.2 de la vigente Ley de Auditoría de Cuentas de 20 de julio de 2015.

Se sostiene que para apreciar si concurre o no una amenaza a la independencia del auditor no puede realizarse una equiparación automática entre el concepto del servicio de auditoría y la definición de la actividad de auditoría legal de cuentas contenida en el artículo 1 del TRLAC, porque la vocación de este precepto no es definir el concepto de servicios de auditoría a efectos del cumplimiento del deber de independencia, sino la de describir la actividad que delimita el ámbito de aplicación de la Ley. Se argumenta que, atendiendo a lo que las amenazas por interés propio persiguen, hay que llegar a la conclusión de que los servicios de auditoría legal de cuentas encuadrables en dicho precepto no son los únicos que no representan un riesgo de que la misma concorra, sino que tampoco lo hacen otros servicios relacionados con la auditoría.

Se mantiene la tesis de que para apreciar la concurrencia de una eventual amenaza por interés propio derivada de la referida proporción, lo razonable será dar el mismo tratamiento que a los servicios de auditoría a aquellos que la normativa sectorial o los organismos supervisores demandan al auditor legal o la propia lógica del mercado requiere que los preste él, y no otro profesional, precisamente por el conocimiento profundo que se le presume de la entidad que le designa.

Se propugna que, para identificar la eventual existencia de una amenaza por interés propio, derivada de la desproporción de honorarios, la comparación debe efectuarse entre los dos grupos siguientes: El primer Grupo incluiría los servicios de auditoría, los exigidos por la normativa a la entidad auditada y los vinculados a la posición del auditor requeridos por los organismos supervisores o el mercado y cuya realización no es disponible para las partes; en el segundo grupo, los servicios de no auditoría o ajenos a la auditoría, categoría en la que habrían de incluirse los demás servicios, caracterizados por ser posible su realización por el auditor estatutario o por cualquier tercero que la entidad voluntariamente decida.

SEGUNDO.-Sobre el marco normativo aplicable para la resolución del presente recurso de casación.

A) El Derecho de la Unión Europea.

En la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 17 de mayo de 2006, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, se establecen los principios de ética profesional que resultan exigibles a los auditores de cuentas, así como el alcance y significado de los principios de independencia y objetividad que rigen la actividad de auditoría.

En el artículo 21 de la citada Directiva se concretan los principios de ética profesional en los siguientes términos:

«1.- Los Estados miembros se asegurarán de que todos los auditores legales y sociedades de auditoría estén sujetos a principios de ética profesional. Estos incluirán al menos su función de interés público, su integridad y objetividad, así como su competencia profesional y diligencia debida.

2. Con el fin de asegurar la confianza en la función de auditoría y la aplicación uniforme del apartado 1 del presente artículo, la Comisión podrá adoptar, de conformidad con el procedimiento contemplado en el artículo 48, apartado 2, medidas de ejecución basadas en principios de ética profesional.».

En el artículo 22 de la citada Directiva se regula la independencia y objetividad de los auditores de cuentas, en los siguientes términos:

«1. Los Estados miembros se asegurarán de que, cuando se realice una auditoría legal, el auditor legal y/o la sociedad de auditoría sean independientes de la entidad auditada y no participen en el proceso de toma de decisiones de la misma.

2. Los Estados miembros se asegurarán de que un auditor legal o una sociedad de auditoría no realice una auditoría legal si existe alguna relación financiera, comercial, laboral o de otro tipo, ya sea directa o indirecta -incluida la prestación de servicios adicionales no relacionados con la auditoría- entre el auditor legal, la sociedad de auditoría o la red y la entidad auditada, sobre la base de la cual una tercera parte objetiva, razonable e informada pueda llegar a la conclusión de que la independencia del auditor legal o de la sociedad de auditoría está comprometida. Si la independencia del auditor legal o de la sociedad de auditoría se viera comprometida por factores como autorrevisión, interés propio, abogacía, familiaridad o confianza o intimidación, el auditor legal o la sociedad de auditoría aplicarán salvaguardias para atenuarlos. Si la importancia de estos factores en relación con las salvaguardias aplicadas es tal que compromete su independencia, el auditor legal o la sociedad de auditoría se abstendrán de realizar la auditoría legal.

Además, los Estados miembros se asegurarán, por lo que respecta a las auditorías legales de las entidades de interés público, de que, cuando resulte adecuado para proteger la independencia del auditor legal o de la

sociedad de auditoría, un auditor legal o una sociedad de auditoría no realice una auditoría legal en caso de autorrevisión o de interés propio.

3. Los Estados miembros se asegurarán de que el auditor legal o la sociedad de auditoría documente en los papeles de trabajo de auditoría todas las amenazas significativas a su independencia, así como las salvaguardias aplicadas para atenuarlo.

4. Con el fin de asegurar la confianza en la función de auditoría y la aplicación uniforme de los apartados 1 y 2 del presente artículo, la Comisión podrá adoptar, de conformidad con el procedimiento contemplado en el artículo 48, apartado 2, medidas de ejecución basadas en principios con respecto a:

- a) las amenazas y salvaguardias a que se refiere el apartado 2;
- b) las situaciones en las que la magnitud de las amenazas contempladas en el apartado 2 es tal que la independencia del auditor legal o de la sociedad de auditoría queda comprometida;
- c) los casos de autorrevisión y de interés propio a que se refiere el apartado 2, párrafo segundo, en los que pueden realizarse o no auditorías legales.».

En el artículo 24 de la Directiva se articula el régimen de incompatibilidades aplicable para preservar la independencia del auditor, en los siguientes términos:

«Los Estados miembros se asegurarán de que los propietarios o accionistas de una sociedad de auditoría, así como los miembros de los órganos administrativo, de gestión y de supervisión de dicha sociedad, o de una sociedad filial, no intervengan en la realización de una auditoría legal en modo alguno que comprometa la independencia y objetividad del auditor que realice la auditoría legal en nombre de la sociedad de auditoría.».

Y en el artículo 25 se establece la regulación de los honorarios de las auditorías de cuentas, en los siguientes términos:

«Los Estados miembros se asegurarán de que existan las normas adecuadas que establezcan que los honorarios para las auditorías legales:

- a) no están influidos o determinados por la prestación de servicios adicionales a la entidad auditada;
- b) no puedan basarse en ningún tipo de contingencia.».

En los Considerandos 11 y 12 de la Directiva se exponen los principios generales que informan el deber de independencia del auditor, con la finalidad de eliminar cualquier conflicto de intereses que comprometa la realización del trabajo profesional de auditoría de cuentas, conforme a los principios de objetividad e imparcialidad, en los siguientes términos:

«(11) Los auditores legales y las sociedades de auditoría deben ser independientes cuando realicen auditorías legales. Podrán informar a la entidad auditada de los asuntos derivados de la auditoría, pero deben abstenerse de participar en los procesos de toma de decisiones internos de la entidad auditada. Si se encontraran en una situación en la que la importancia de las amenazas para su independencia, incluso tras la aplicación de salvaguardias para mitigarlas, fuera demasiado grande, deben renunciar al contrato de auditoría o abstenerse de ejecutarlo. La conclusión de que existe una relación que compromete la independencia del auditor puede ser distinta para la relación entre el auditor y la entidad auditada y para la relación entre la red y la entidad auditada. En los casos en que se exija o se permita, de conformidad con las disposiciones nacionales, a una cooperativa en el sentido del artículo 2, apartado 14, o una entidad similar mencionada en el artículo 45 de la Directiva 86/635/CEE, ser miembro de una entidad de auditoría sin fines de lucro, una parte objetiva, razonable e informada no debería llegar a la conclusión de que la relación basada en el carácter de miembro compromete la independencia del auditor legal, siempre que, cuando tal entidad auditadora está efectuando una auditoría legal de uno de sus miembros, se apliquen los principios de independencia a los auditores que realizan la auditoría y a las personas que puedan estar en una posición de ejercer influencia sobre la auditoría legal. Algunos ejemplos de amenazas a la independencia de un auditor legal o de una sociedad de auditoría serían intereses financieros directos o indirectos en la entidad auditada, así como el suministro de servicios adicionales no relacionados con la auditoría. Asimismo, la cuantía de los honorarios recibidos de la entidad auditada o la estructura de los mismos puede amenazar la independencia del auditor legal o de la sociedad de auditoría. Los tipos de salvaguardia aplicables para atenuar o suprimir estas amenazas incluyen prohibiciones, restricciones y otras políticas o procedimientos, así como requisitos para la revelación de información. Los auditores legales y las sociedades de auditoría deben negarse a facilitar cualquier tipo de servicio adicional, diferente de la auditoría, que pueda comprometer su independencia. La Comisión podrá adoptar, como normas mínimas, medidas de ejecución relativas a la independencia. Si así lo hiciera, la Comisión podrá tomar en consideración los principios contenidos en la citada Recomendación de 16 de mayo de 2002. A fin de determinar la independencia del

auditor, es necesario aclarar el concepto de «red» a la que pertenecen los auditores. En este sentido, son varias las cuestiones que deben tenerse en cuenta, tales como los casos en que una estructura puede definirse como una red porque tiene como objetivo compartir beneficios o costes. Los criterios para demostrar que existe una red deben juzgarse y evaluarse sobre la base de todos los hechos cuya existencia se conozca, tales como la existencia de clientes comunes habituales.

(12) En los casos de autorrevisión o interés propio en los que resulte conveniente para salvaguardar la independencia del auditor legal o la sociedad de auditoría, debe ser el Estado miembro, en lugar del auditor legal o la sociedad de auditoría, quien decida si el auditor legal o la sociedad de auditoría debe renunciar o abstenerse de realizar una auditoría en relación con sus clientes de auditoría. Sin embargo, ello no debe llevar a que los Estados miembros tengan la obligación general de impedir a los auditores legales o a las sociedades de auditoría suministrar servicios no relacionados con la auditoría a sus clientes de auditoría. Para poder determinar cuándo es conveniente, en caso de interés propio o autorrevisión, que un auditor legal o una sociedad de auditoría no efectúe auditorías legales a fin de salvaguardar la independencia del auditor legal o de la sociedad de auditoría, entre los factores que deben tenerse en cuenta debe incluirse si la entidad de interés público auditada ha emitido o no valores negociables en un mercado regulado en el sentido del artículo 4, apartado 1, punto 14, de la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros.».

B) El Derecho español.

En el artículo 1.2 del Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, se define la actividad de auditoría de cuentas, en los siguientes términos:

«Se entenderá por auditoría de cuentas la actividad consistente en la revisión y verificación de las cuentas anuales, así como de 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.».

El artículo 12 de la citada Ley de Auditoría de Cuentas, bajo la rúbrica «Principio general de independencia y deber de adopción de medidas de salvaguarda», dispone:

«1. Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría deberán ser independientes, en el ejercicio de su función, de las entidades auditadas, debiendo abstenerse de actuar cuando su independencia en relación con la revisión y verificación de las cuentas anuales, los estados financieros u otros documentos contables pudiera verse comprometida.

Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría deberán abstenerse de participar en el proceso de toma de decisiones de la entidad auditada en los términos previstos en el artículo 13.

Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría, para asegurar su independencia, deberán establecer las medidas de salvaguarda que permitan detectar las amenazas a la citada independencia, evaluarlas, reducirlas y, cuando proceda, eliminarlas. En cualquier caso, las medidas de salvaguarda serán adecuadas a la dimensión de la actividad de auditoría o de la sociedad de auditoría.

Estas medidas de salvaguarda serán objeto de revisión periódica y se aplicarán de manera individualizada para cada trabajo de auditoría, debiendo documentarse en los papeles de trabajo de cada auditoría de cuentas.

Las amenazas a la independencia podrán proceder de factores como la autorrevisión, interés propio, abogacía, familiaridad o confianza, o intimidación. Si la importancia de estos factores en relación con las medidas de salvaguarda aplicadas es tal que compromete su independencia, el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría se abstendrán de realizar la auditoría.

2. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas es el organismo encargado de velar por el adecuado cumplimiento del deber de independencia, así como de valorar en cada trabajo concreto la posible falta de independencia de un auditor de cuentas o sociedad de auditoría.».

El artículo 43.2 del Reglamento de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, dispone:

«De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 12 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría deberán ser independientes, en el ejercicio de su función, de las entidades auditadas, debiendo abstenerse de actuar cuando su independencia en relación con la revisión y verificación de las cuentas anuales, los estados financieros u otros documentos contables pudiera verse comprometida.

Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría deberán abstenerse de participar en el proceso de toma de decisiones de la entidad auditada en los términos previstos en el artículo 13 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

En todo caso, se entenderá que el auditor de cuentas o sociedad de auditoría han participado en el proceso de toma de decisiones de la entidad auditada cuando hayan colaborado o formado parte del órgano decisor de dicha entidad o cuando la decisión se haya basado en informes, trabajos o recomendaciones emitidas por el auditor de cuentas o sociedad de auditoría.

Adicionalmente y en todo caso, los auditores de cuentas o sociedades de auditoría deberán abstenerse de realizar la auditoría en aquellos supuestos en que incurran en una causa de incompatibilidad, de acuerdo con las disposiciones legales y el presente Reglamento.».

En el artículo 44 del referido Reglamento se definen las amenazas en los siguientes términos:

«Al objeto de que la independencia de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría no resulte comprometida, éstos deben aplicar los procedimientos necesarios para detectar e identificar las amenazas a la independencia que surjan o puedan surgir de las circunstancias, incluidas las causas de incompatibilidad previstas en el artículo 13 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, que concurran en relación con la entidad auditada, así como de las relaciones existentes con las personas o entidades y en el periodo a que se refieren los artículos 14 a 18 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

2. La independencia de los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría puede verse afectada por, entre otros, los siguientes tipos de amenazas:

a) Interés propio: por la existencia de un conflicto financiero o de otro tipo, incluido el motivado por la existencia de relaciones o intereses económicos comunes.

(...) Para la identificación de la existencia de los distintos tipos de amenazas a la independencia, el auditor de cuentas y la sociedad de auditoría deberán analizar y valorar las actividades y servicios, así como las distintas situaciones y circunstancias de las que se deriven dichas amenazas atendiendo a su naturaleza real y a la evaluación del riesgo asociado a cada una de ellas.

3. Una vez identificadas las amenazas de independencia de acuerdo con lo previsto en los apartados anteriores, los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría deberán evaluar su importancia para determinar, por separado y en conjunto, el grado de riesgo en que pueda verse comprometida su independencia.

(...) En el supuesto de que el auditor de cuentas, una vez realizada la evaluación indicada anteriormente, llegue a la conclusión de que la amenaza identificada no resulta significativa para su objetividad, no será necesario que aplique las medidas de salvaguarda a que se refiere el artículo siguiente, sin perjuicio de la obligación de documentar en sus papeles de trabajo los procedimientos y evaluaciones efectuadas a este respecto.».

TERCERO.- Sobre las infracciones del ordenamiento jurídico en que se fundamenta el recurso de casación, referidas a la vulneración por la sentencia impugnada del artículo 12 del Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas , aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, en relación con los artículos 1.2 y 34 i) del citado Texto legal , así como de los artículos 27 y 28 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público .

La cuestión sobre la que esta Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo debe pronunciarse consiste en precisar el alcance y aplicabilidad del concepto de servicios de auditoría de cuentas enunciado en el artículo 1.2 del Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, a los efectos de delimitar el tipo infractor contemplado en el artículo 34 i) del citado texto legal, referido al incumplimiento de deber de adoptar medidas de salvaguarda cuando esté en riesgo la independencia del auditor de cuentas o de la sociedad de auditoría de cuentas, a que alude el artículo 12 del referido Texto legal, para determinar en qué supuestos la eventual desproporción existente entre los honorarios percibidos por un mismo auditor de cuentas o sociedad de auditoría por la prestación de servicios de auditoría y de servicios ajenos a los de auditorías, por su magnitud, constituye una amenaza a la citada independencia, que comporta el deber de adoptar las medidas de salvaguarda a que alude el citado artículo 12 del dicho Texto Refundido.

Se trata de concretar, partiendo del caso enjuiciado por el Tribunal de instancia, si para calcular la proporción entre los honorarios devengados por servicios de auditoría y otros distintos, sólo cabe tener en cuenta o no los servicios de auditoría legal engarzables en la noción de actividad de auditoría del artículo 1 del Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

Concretamente, tal como se recoge en el Auto de la Sección Primera de esta Sala de 15 de noviembre de 2019, la cuestión planteada que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia

consiste en interpretar el artículo 1.2 del Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, en relación con el artículo 12 y 34 i) del mismo texto legal, en cuanto al concepto de auditoría de cuentas, a los efectos del cómputo de la proporción entre trabajos de auditoría y distintos de auditoría, y ello en relación con las salvaguardas que han de recogerse en los papeles de trabajo a efectos de garantizar el principio de independencia de los auditores.

Al respecto, resulta pertinente poner de manifiesto que la respuesta que demos a esta concreta controversia casacional conlleva resolver si, tal como propugna la defensa letrada de la parte recurrente, la sentencia de la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional impugnada ha infringido el artículo 12 del Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, en relación con los artículo 1.2 y 34 i) del citado Texto legal, y ha incurrido en error de Derecho al equiparar automáticamente el concepto de servicios de auditoría con la definición de actividad de auditoría de cuentas contenida en el referido precepto legal, con base en el razonamiento de que ha de estarse al concepto de actividad de auditoría de cuentas que establece dicho precepto, a los efectos de determinar si la desproporción existente entre los honorarios facturados por servicios de auditoría y por servicios distintos de los de auditoría, supone una amenaza por interés propio a la independencia, que, por ello, necesariamente debe ser detectada y evaluada en los papeles de trabajo.

Para abordar adecuadamente el enjuiciamiento de este recurso de casación, esta Sala debe partir como premisa del significado de la noción de independencia del auditor de cuentas o de la sociedad de auditoría, que constituye uno de los presupuestos consustanciales que enmarcan la actuación profesional del auditor de cuentas, cuya salvaguarda tiene como finalidad garantizar que la prestación de los servicios de auditoría se realice de forma objetiva e imparcial, atendiendo exclusivamente a criterios contables.

La independencia del auditor de cuentas se consagra en el artículo 12.1 del Texto Refundido de la Ley de Auditoría de cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, como piedra angular del sistema legal de auditoría, que obliga a todo auditor -según se refiere en la Exposición de Motivos del citado texto legal- a abstenerse de actuar cuando pudiera verse comprometida su objetividad, en relación con la información económica-financiera a analizar, y, en todo caso, a adoptar medidas de salvaguarda de la independencia cuando concurren determinadas circunstancias, situaciones o relaciones que permitan presumir que el auditor no goza de independencia respecto de la entidad auditada, que, según su importancia, podrá comportar la no realización del trabajo de auditoría cuando sea la única solución para salvaguardar la citada independencia.

Cabe, asimismo, recordar que una referencia precisa al alcance y significado del principio general de independencia del auditor de cuentas se contiene en el artículo 43.2 del Reglamento de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, que identifica la noción de independencia del auditor de cuentas o de la sociedad de auditoría con «la ausencia de intereses o influencias que puedan menoscabar la objetividad del auditor en la realización de su trabajo de auditoría».

En el referido artículo 12.1 del Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, que constituye la norma aplicable al caso enjuiciado por la Audiencia Nacional, se desarrollan las obligaciones y exigencias que comporta para el auditor el principio general de independencia, en un contexto hermenéutico que determina que el auditor no sólo deba ser absolutamente independiente sino también parecerlo, de modo que se perciba por el público interesado que en el desarrollo de su actividad profesional es plenamente independiente.

Se introduce, en esta disposición legal, de forma expresa, la obligación del auditor de documentar y establecer las medidas de salvaguarda que permitan detectar y responder a las amenazas a la independencia de los auditores, de tal modo que se prevé que si las amenazas son importantes o significativas, en el sentido de que comprometen la independencia de los auditores, deberán abstenerse de realizar la auditoría.

Por su parte, en el artículo 13 de la citada Ley de Auditoría de cuentas se establece un régimen de incompatibilidades, tendente, también, a garantizar el principio general de independencia que obliga al auditor a abstenerse de actuar cuando pudiera verse comprometida su objetividad, en relación a la información económica-financiera a auditar, enunciándose un conjunto de circunstancias, situaciones o relaciones específicas en las que se considera que, en caso de concurrir, el auditor no goza de independencia, respecto a una entidad determinada, siendo la única salvaguarda posible la no realización del trabajo de auditoría.

Partiendo de este contexto normativo, que delimita el régimen jurídico de la independencia del auditor de cuentas, ésta Sala descarta que la sentencia impugnada haya vulnerado el principio de tipicidad de las infracciones administrativas enunciado en el artículo 27 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, al sostener que, en el supuesto enjuiciado, concurren los elementos del tipo infractor del artículo 34 i) del Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, que tipifica como infracción

grave el incumplimiento de lo establecido en el artículo 12.1, en relación con las medidas de salvaguarda aplicadas, cuando éstas sean insuficientes o no se hayan establecido.

En efecto, esta Sala no considera carente de lógica jurídica ni de razonabilidad la interpretación que la sentencia impugnada realiza del artículo 1.2 de la Ley de Auditoría de Cuentas, en relación con el artículo 12 del citado texto legal, que determina que deba conceptuarse como servicios de auditoría, a los efectos de detectar, identificar y evaluar la existencia de una amenaza a la independencia del auditor y establecer, en su caso, medidas de salvaguarda para garantizar la citada independencia, únicamente a los servicios comprendidos en el citado artículo, en referencia a la aplicación del artículo 12 de la Ley de Auditoría de Cuentas.

Cabe poner de relieve, al respecto, que la tesis que propugna la defensa letrada de los recurrentes, relativa a que para distinguir propiamente la proporción de los servicios de auditoría en comparación a los servicios distintos de auditoría, no hay que estar, a los efectos de aplicación del artículo 12 de la Ley de Auditoría de Cuentas, a la definición de los servicios de auditoría legal, porque habría que incluir, además de los servicios estrictamente de auditoría legal, los servicios de auditoría exigidos por la normativa legal a la entidad auditada y los servicios vinculados a la posición del auditor, requeridos por los organismos supervisores o el mercado, carece de relevancia en este caso.

No cabe eludir que las sanciones impuestas, como consecuencia del hecho que se considera probado de que no se han identificado ni evaluado en los papeles de trabajo la existencia de amenazas de interés propio derivadas del hecho de que la relación entre lo facturado por trabajos distintos de los de auditoría suponía aproximadamente un 236 % de lo facturado por trabajos de auditoría, y de que tampoco se han establecido las medidas de salvaguarda que deberían aplicarse para mitigar dicho factor de riesgo para la objetividad del trabajo de la sociedad auditora.

Es este sentido, la circunstancia de que la desproporcionalidad entre los servicios de auditoría y los servicios distintos de la auditoría pudiera ser inferior (bien debido a la deficiente calificación jurídica de algunos de los servicios prestados o bien a la existencia de errores en el cómputo), no permite desvirtuar la conclusión que alcanza el Tribunal de instancia de que se ha producido un incumplimiento de las obligaciones enunciadas en el artículo 12 del referido Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, que resulta subsumible en el tipo infractor del artículo 34 i) del citado texto legal.

Debe significarse, al respecto, que con la implementación de medidas que traten de garantizar la independencia, referidas a los honorarios del auditor, se persigue prevenir conflictos de intereses derivados de la prestación de servicios ajenos a los de auditor, así como evitar que la función técnica que realiza el auditor se comprometa por la concurrencia de factores personales u otras circunstancias que permitan evidenciar la dependencia económica del auditor de cuentas respecto de la entidad auditada, con la finalidad de reducir el riesgo de eventuales interferencias en la función del auditor.

Asimismo, cabe reseñar que, como aduce acertadamente el Abogado del Estado en su escrito de oposición al recurso de casación, lo que debiera centrar el debate casacional es tratar de determinar si la falta de reflejo documental en los papeles de trabajo de la valoración de si la proporción de los honorarios derivados de la prestación de servicios distintos de auditoría (puestos en relación con los percibidos por servicios de auditoría), supone una amenaza de interés propio que, conforme a la normativa vigente, *ratione temporis*, afecta al deber de independencia de la sociedad de auditoría, que debió adoptar medidas de salvaguarda para mitigarla o eliminarla. En este contexto del debate casacional, teniendo en cuenta la relevancia del conjunto de relaciones mantenidas entre la sociedad Deloitte y el Grupo Banco de Santander y la naturaleza e importancia de los servicios prestados a la entidad auditada, no consideramos inadecuada la apreciación del Tribunal de instancia respecto de que la concurrencia de factores de riesgo que son susceptibles de crear conflictos de intereses, obligaban a que las amenazas se reflejaran documentalmente en los papeles de trabajo, de modo que, constatada esa falta de diligencia, procede la imposición de las sanciones por la infracción contemplada en el artículo 34 i) del Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

Cabe poner de relieve que, en el caso enjuiciado, no se trata de averiguar en qué supuestos cabe entender que la existencia de una desproporción significativa entre los trabajos prestados por el auditor por servicios de no auditoría, en relación a los servicios de auditoría, pudiera ser constitutiva de una de las causas de incompatibilidad reguladas en el artículo 13 del Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

En todo caso, corresponde al legislador fijar en qué supuestos y a partir de qué magnitud, los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría incurrir en causa de incompatibilidad por circunstancias derivadas de la prestación de servicios adicionales a la entidad auditada, así como determinar qué tipo de servicios quedan absolutamente prohibidos, en la medida que comprometen la objetividad del juicio profesional exigible en los trabajos de auditoría.

Pero ello no es óbice para entender que, mientras el legislador no precise o complete la regulación del régimen de honorarios, a los efectos de salvaguardar la independencia del auditor de cuentas o de la sociedad de auditoría por la realización de trabajos distintos a los de auditoría, no ha quedado vacío de contenido el tipo infractor del artículo 34 i) del Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, que fundamenta jurídicamente la resolución sancionadora del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas impugnada en el proceso de instancia, puesto que el artículo 12 del citado Texto legal contiene un mandato prescriptivo inequívoco, que, como hemos expuesto, obliga al auditor de cuentas o a la sociedad de auditoría a dejar constancia documental en los papeles de trabajo de cualquier factor relacional con la entidad auditada que pudiera comprometer la objetividad de la función de auditoría.

CUARTO.- Sobre la fijación de doctrina jurisprudencial relativa a la interpretación del artículo 1.2 del Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas , aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, en relación con los artículos 12 y 34 i) del citado texto legal .

De lo expuesto en los precedentes razonamientos jurídicos, esta Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, dando respuesta a la cuestión planteada que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, declara:

1.- El artículo 12 del Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, que consagra el principio general de independencia como principio rector de la actuación profesional de los auditores de cuentas y de las sociedades de auditoría, debe interpretarse en el sentido de que los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría deben detectar, identificar y reflejar documentalmente en los papeles de trabajo aquellos factores o circunstancias relativas al interés propio que pongan en riesgo el desempeño objetivo de su función, a los efectos, en su caso, de adoptar las medidas de salvaguarda que sean adecuadas y suficientes para salvaguardar la objetividad e integridad en la realización del trabajo de auditoría.

2.- En aquellos supuestos, en que el factor de riesgo, que pueda comportar una amenaza a la independencia del auditor de cuentas o de la sociedad de auditoría, proceda de la percepción de honorarios derivados de la realización de servicios de auditoría y de otros servicios distintos a los de auditoría, y la eventual desproporción de éstos respecto de aquéllos sea significativa por la naturaleza del trabajo de auditoría o la dimensión de la sociedad auditada (en la medida que revele la concurrencia de un interés propio por cuanto permita evidenciar la existencia de una relación de dependencia económica o financiera del auditor o la sociedad de auditoría frente a la entidad auditada), el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría deben dejar constancia documental de ello en los papeles de trabajo y adoptar las medidas de salvaguarda que sean necesarias y adecuadas para preservar la independencia. En caso de que la desproporción sea de tal importancia que comprometa gravemente la independencia, deberán abstenerse de realizar el trabajo de auditoría encomendado.

3.- A estos efectos, para efectuar el cómputo correcto de los honorarios percibidos por el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría por servicios de auditoría, en relación con la percepción de honorarios devengados o percibidos por la realización de otros servicios distintos a los de auditoría, habrá que estar a la definición de actividades de auditoría a que se refiere el artículo 1 del Texto Refundido de la Ley de Auditoría de cuentas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, mientras el legislador, en el ejercicio de su potestad de configuración normativa, de conformidad con la normativa de la Unión Europea, no explice de forma precisa qué servicios relacionados con la actividad de auditoría pueden entenderse comprendidos en dicha noción, porque su realización no compromete la objetividad e imparcialidad del trabajo de auditoría de cuentas que corresponde al auditor.

En consecuencia con lo razonado, debemos rechazar las pretensiones deducidas en relación con la interpretación de los artículos 1.2, 12 y 34 i) del Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, y declarar no haber lugar al recurso de casación interpuesto por la representación procesal de la Sociedad DELOITTE, S.L. y de Macarena , contra la sentencia de la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 5 de febrero de 2019, dictada en el recurso contencioso-administrativo 871/2016.

QUINTO. - Sobre las costas procesales.

De conformidad con lo dispuesto en los artículos 93.4 y 139.1 de la Ley de la Jurisdicción, la Sala acuerda que no procede la imposición de las costas de casación a ninguna de las partes; y, en referencia a las costas de instancia, se mantiene el pronunciamiento de costas efectuado en la sentencia impugnada.

FALLO



Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido, tras fijar la doctrina jurisprudencial relativa a la interpretación de los artículos 1.2, 12 y 34 i) del Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio,

Primero.-Declarar no haber lugar al recurso de casación interpuesto por la Sociedad DELOITTE, S.L. y de Macarena, contra la sentencia de la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 5 de febrero de 2019, dictada en el recurso contencioso-administrativo 871/2016.

Segundo.-No efectuar expresa imposición de las costas procesales causadas en el presente recurso de casación, manteniendo el pronunciamiento de costas efectuado en la sentencia impugnada.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

Eduardo Espín Templado José Manuel Bandrés Sánchez-Cruza Eduardo Calvo Rojas

María Isabel Perelló Doménech José María del Riego Valledor

Diego Córdoba Castroverde Fernando Ramón García

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada fue la anterior sentencia, estando constituida la Sala en Audiencia Pública, lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.